

# **VEROHALLINNON TIEDONSAANTIOIKEUS JA SEN RAJOITUKSET**

Lapin yliopisto  
Maisteritutkielma  
Finanssioikeus  
Elina Ikola  
Kevät 2014

## Lapin yliopisto, oikeustieteiden tiedekunta

Työn nimi: Verohallinnon tiedonsaantioikeus ja sen rajoitukset

Tekijä: Elina Ikola

Oppiaine: Finanssioikeus

Työn laji: Maisteritutkielma

Sivumäärä: IX+79

Vuosi: 2014

### Tiivistelmä:

Verohallinnolla on laaja lakiin perustuva tiedonsaantioikeus. Tämän oikeuden vastinparina on yksityisen ja sivullisen laaja tiedonantovelvollisuus verotusta koskevissa asioissa. Verohallinnon tiedonsaantioikeus ja toisaalta edellä mainitut tiedonantovelvollisuudet voivat joskus myös olla ristiriidassa keskenään. Tällöin joudutaan intressipunnintaan, jossa vastakkain asettuvat viranomaisen ja yksityisen oikeudet. Tässä tutkielmassa tarkastellaan Verohallinnon tiedonsaantioikeutta ja toisaalta käsitellään niitä perusteita, jotka voivat johtaa tiedonsaannin rajoittamiseen.

Tutkielman keskeisenä tutkimuskohteena ovat erilaiset tietojen käyttörajoitukset, jotka voivat rajoittaa tietojen käyttöä verotustarkoituksiin. Verotukseen vaikuttavia rajoituksia voi aiheutua esimerkiksi pankki- tai asianajosalaisuudesta ja yksityisyyden suojaan liittyvistä näkökohdista. Tutkielman tarkastelussa yhdistyvät vero- ja informaatio-oikeudellinen näkökulma, sillä myös tietosuojaan liittyviin kysymyksiin on kiinnitetty huomiota. Aiheen käsittelyä on havainnollistettu lukuisilla oikeustapauksilla ja laillisuusvalvojien kannanotoilla.

Tietojen käyttörajoituksiin liittyvä kehitys vaikuttaa osittain ristiriitaiselta. Toisaalta viranomaisen toimivaltuudet ovat lisääntyneet, mikä ilmenee esimerkiksi kansainvälisen verotustietojenvaihdon yhteydessä. Nykyisenkaltainen kehitys on omiaan aiheuttamaan paineita pankkisalaisuuden raottamiselle. Pankkisalaisuuden ohella kansainvälinen trendi kulkee asianajajien salassapitovelvollisuuden kaventamista kohti. Tämä liittyy pääasiassa yhteiskunnallisten tavoitteiden kuten rikosentorjunnan ja taloudellisen läpinäkyvyyden edistämiseen. Viranomaisten toimivaltuuksien kasvun vastapainona erilaiset tietosuojaan liittyvät kysymykset ovat viime aikoina olleet korostuneesti esillä. Tietosuojan asemaan on kiinnitetty huomiota myös Euroopan laajuisesti, mikä käy ilmi valmisteilla olevasta uudesta tietosuojalainsäädännöstä.

Avainsanat: Verohallinto, tiedonsaantioikeus, tiedonantovelvollisuus, käyttörajoitukset, pankkisalaisuus, asianajosalaisuus, itsekriminointisuoja

Suostun tutkielman luovuttamiseen Rovaniemen hovioikeuden käyttöön\_x\_

Suostun tutkielman luovuttamiseen kirjastossa käytettäväksi\_x\_

Suostun tutkielman luovuttamiseen Lapin maakuntakirjastossa käytettäväksi\_x\_  
(vain Lappia koskevat)

## SISÄLLYSLUETTELO

<b>SISÄLLYSLUETTELO</b> .....	<b>II</b>
<b>LÄHTEET</b> .....	<b>IV</b>
<b>LYHENTEET</b> .....	<b>IX</b>
<b>1. JOHDANTO</b> .....	<b>1</b>
1.1. Tutkimuskohteen esittely .....	1
1.2. Tutkimuskysymykset, jaottelu ja lähteet.....	3
<b>2. VEROTUSTIETOJEN HANKINTA</b> .....	<b>6</b>
2.2.1. Sivullisen yleinen tiedonantovelvollisuus.....	8
2.2.2. Sivullisen erityinen tiedonantovelvollisuus.....	10
2.3. Vertailutietotarkastus .....	13
2.4. Verovalvonta .....	14
2.5. Viranomaisten välinen yhteistyö .....	16
2.6. Virka-apu verotusasioissa.....	18
2.7. Kansainvälinen verotustietojenvaihto.....	19
<b>3. PANKKISALAISUUS TIEDONSAANNIN RAJOITTEENA</b> .....	<b>21</b>
3.1. Verohallinnon tiedonsaantioikeus suhteessa pankkisalaisuuteen .....	21
3.2. Veroviranomaisen tarkastusoikeus.....	24
3.3. Vertailutietotarkastus ja pankkisalaisuus .....	25
3.4. Kansainvälinen verotustietojenvaihto ja pankkisalaisuus.....	28
<b>4. ASIANAJOSALAISUUS SUHTEESSA VEROHALLINNON TIEDONSAANTIIN</b> ...	<b>30</b>
4.1. Asianajajan perusarvot.....	30
4.2. Asianajajan salassapitovelvollisuus ja sen rajoitukset.....	32
4.3. Todistamisvelvollisuuden vaikutus asianajosalaisuuteen .....	36
4.4. Salassapitovelvollisuuden piiriin kuuluvat asiat.....	38
<b>5. TIETOJEN KÄYTTÖRAJOITUKSET VEROTUKSESSA</b> .....	<b>42</b>
5.1. Tietojen käyttörajoitukset ja yksityisyyden suoja.....	42
5.2. Yksityisyyden suoja suunnitellun kilometriveron kannalta.....	45
5.3. Erilaiset käyttörajoitukset ja niiden vaikutus .....	47
5.4. Turvakieltoasiakkaat Verohallinnossa .....	50
5.4.1. Turvakiellosta yleisesti.....	50
5.4.2. Turvakiellon alaiset tiedot ja niiden käsittely Verohallinnossa.....	52
5.4.3. Turvakiellon huomioiminen verotuksen toimittamisessa.....	53
<b>6. VEROVELVOLLISEN ASEMA VEROTARKASTUKSESSA</b> .....	<b>55</b>
6.1. Ne bis in idem- kiellon vaikutuksesta veroasioissa .....	55
6.1.1. Veronkorotuksen ja ne bis in idem –periaatteen yhteensovittaminen.....	61
6.1.2. Engel –kriteerit.....	64
6.2. Yleistä verotarkastuksesta.....	67
6.3. Itsekriminointisuoja verotuksessa .....	69
6.3. Itsekriminointisuoja Suomen oikeudessa.....	72

<b>6.4. Vertailua Ruotsin järjestelmään.....</b>	<b>74</b>
<b>7. KOKOAVAT PÄÄTELMÄT .....</b>	<b>77</b>

## LÄHTEET

### KIRJALLISUUS JA ARTIKKELIT

Akavalainen: Tietosuoja on eurooppalainen perusoikeus, 17.2.2014.

Andreasson Ari, Koivisto Juha, Ylipartanen Arto: Tietosuojavastaavan käsikirja, Helsinki 2013.

Ervo, Laura: Oikeudenmukainen oikeudenkäynti, Helsinki 2005.

Esko Timo, Könkkölä Justus: Asianajajan salassapito –ja vaitiolovelvollisuuden viimeaikaisesta kehityksestä, Defensor Legis 2004/3 s. 355-371.

Esko Timo, Peltonen Jukka, Tarkka Olli, Tulokas Mikko: Näkökulmia asianajajaoikeuteen, Helsinki 2004. Markku Fredmanin artikkeli s. 193-211.

Finanssialan keskusliiton pankkisalaisuusohjeet 2009, saatavissa <http://www.fkl.fi/materiaalipankki/ohjeet/Dokumentit/Pankkisalaisuusohjeet.pdf>

Hakapää, Sari: Sähköinen verohallinto, Automatisoitu arvonlisäverotusmenettely, 2008.

Hallberg Pekka, Karapuu Heikki, Ojanen Tuomas, Scheinin Martin, Tuori Kaarlo, Viljanen Veli-Pekka: Perusoikeudet, Helsinki 2011.

Hellsten, Kenneth: Ne bis in idem – Hallinnollisen veronkorotuksen ja rikosoikeudellisen rangaistuksen välisen suhteen problematiikka (referee-artikkeli), Verotus 5/2010 s.527-541.

Helsingin Sanomat: ”Pankkisalaisuuden raottaminen EU-maissa jäi puolitiehen 14.5.2013.

Hultqvist, Anders: Passivitetsrätten vid skatteutredningar, Advokaten 3/95 s. 8-11.

Husa, Jaakko, Pohjolainen Teuvo: Julkisen vallan oikeudelliset perusteet, Helsinki 2014.

Hyvää asianajajatapaa koskevien ohjeiden kommentaari 31.1.2011, saatavissa [http://www.asianajajaliitto.fi/files/1327/Tapaohjeiden\\_komentaari\\_31.1.2011.pdf](http://www.asianajajaliitto.fi/files/1327/Tapaohjeiden_komentaari_31.1.2011.pdf)

Immonen, Minna: Veronkorotus ja rikosvastuun toteuttaminen s. 239-276, julkaistu Edilexissä 27.1.2012. Saatavissa <http://www.edilex.fi/lakikirjasto/8591.pdf>.

Konstari – Kalima: Pankkisalaisuus, viranomaiset ja tietosuoja, Helsinki 2002.

Kuortti, Hannu: Veroparatiisit – veromuseoon kuuluvia luomuksia vai hyvinvointivaltioiden parasiitteja, Verotus 4/2012 s. 414-428.

Könkkölä, Justus: KKO 2011:19, Konkurssi – pesänhoitajan tiedonsaantioikeus. Defensor Legis, N:o 3/2011 s. 373-386.

Lehtonen, Lasse: Potilaan yksityisyyden suoja, Vammala 2001.

Lohiniva-Kerkelä, Mirva: Verosalaisuus, Helsinki 2003.

Lohiniva-Kerkelä, Mirva: Yksityisyyden ja liiketoimintatiedon suoja verotuksessa, Verotus 5/2003 s.540-545.

Myrsky, Matti - Räbinä, Timo: Verotusmenettely ja muutoksenhaku. Helsinki 2011.

Mäenpää, Olli: Hallinto-oikeus, Helsinki 2013.

Myrsky, Matti: Hyvä hallinto ja verotus, Verotus 4/2009 s. 355-365.

Pellonpää, Matti: Euroopan ihmisoikeussopimus, Helsinki 2000.

Pellonpää Matti, Gullans Monica: Zolotukhin –linjaus kansallisten tuomioistuinten koetinkivenä, Defensor Legis 4/2011 s. 412-430.

Peltonen, Jukka: Ammattietiikka ja laki asianajotoiminnan perustana, Defensor Legis 2/2006 s. 155-178.

Peltonen, Jukka: Asianajajan salassapitovelvollisuus ja muiden kuin päämiehen salaisuudet, Defensor Legis 2/2012 s.135-145.

Pikkujämsä, Mikko: Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla, Helsinki 2001.

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

Ruuhonen, Pekka: Verovalvonta tulevaisuudessa, Tilisanomat 18.3.2014.

Saraviita, Ilkka: Perustuslaki. Helsinki 2011.

Taloussanomat: "Luxemburg raottaa pankkisalaisuuttaan" 7.4.2013, saatavissa <http://www.taloussanomat.fi/ulkomaat/2013/04/07/luxemburg-raottaa-pankkisalaisuuttaan/20135025/12>.

Taloussanomat: " EU-jätit taistoon pankkisalaisuuden purkamiseksi, 13.4.2013, saatavissa <http://www.taloussanomat.fi/ulkomaat/2013/04/13/eu-jatit-taistoon-pankkisalaisuuden-purkamiseksi/20135389/12>.

Taloussanomat: "Suomi ja USA sopivat verotustietojen vaihdosta", 5.3. 2014, saatavissa <http://www.taloussanomat.fi/kansantalous/2014/03/05/suomi-ja-usa-sopivat-verotietojen-vaihdosta/20143213/12?pos=relateda>.

Uusi Suomi: "Tietosuojavaltuutettu jyrähtää: "Verottajalle riittää mittarin luku 1.1.–31.12", 17.12.2013, saatavissa <http://www.uusisuomi.fi/kotimaa/64969-tietosuojavaltuutettu-reijo-aarnio-kilometriversosta-kansalaisen-seuranta-ei-ole>

Virolainen – Pölönen: Rikosprosessin osalliset. Helsinki 2004.

Voutilainen, Tomi: Oikeus tietoon, Porvoo 2012.

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

Ylänkö, Olavi: Asianajajan velvollisuuksista, Helsinki 1985.

Äimä, Kristiina: Tarkastelussa valtioiden välinen virka-apu ja korkovähennykset kansainvälisen vero-oikeuden ja EU-vero-oikeuden näkökulmasta, Defensor Legis 3/2010 s.296-308.

Äimä, Kristiina: Kansainvälinen verotustietojenvaihto Suomen näkökulmasta, Verotus 2/2011 s.159-175.

Äimä, Kristiina: Veroprosessioikeus. Helsinki 2011.

## **VEROHALLINNON OHJEET JA JULKAISUT**

Harmaan talouden selvitys yksikön asiantuntijakirjoitus: Asiantuntijakirjoitus 3/2014: Veronkorotuksen ja ne bis in idem-periaatteen yhteensovittaminen, saatavissa [http://www.vero.fi/download/Asiantuntijakirjoitus\\_32014\\_Veronkorotuksen\\_ja\\_ne\\_bis\\_in\\_idemperiaatteen\\_yhteensovittaminen/%7B29A98111-CE2A-404A-9029-DE2E52B1D0FF%7D/9262](http://www.vero.fi/download/Asiantuntijakirjoitus_32014_Veronkorotuksen_ja_ne_bis_in_idemperiaatteen_yhteensovittaminen/%7B29A98111-CE2A-404A-9029-DE2E52B1D0FF%7D/9262).

Verohallinnon ohje: Verohallinnon päätös yleisestä tiedonantovelvollisuudesta, antopäivä 20.12.2011.

Verohallinnon ohje: Hyvä verontarkastustapa, antopäivä 31.8.2012.

Verohallinnon ohje: Rakentamiseen liittyvä tiedonantovelvollisuus, antopäivä 1.7.2013.

Verohallinnon ohje: Ne bis in idem –periaate ja verotus: samasta asiasta ei voi rangaista kahteen kertaan, antopäivä 2.12.2013.

Verohallinnon ohje: Turvakiellon alaisten tietojen käsittely Verohallinnossa, antopäivä 4.3.2014.

## **HALLITUKSEN ESITYKSET, MINISTERIÖIDEN JULKAISUT JA VALIOKUNTIEN LAUSUNNOT**

HE 131/1995 Hallituksen esitys Eduskunnalle verohallintolaiksi ja laiksi verotusmenetelmästä sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi, Helsinki 1995.

HE 122/ 2010 Hallituksen esitys Eduskunnalle vuoden 2011 tuloveroasteikkolaiksi sekä laeiksi eräiden verolakien muuttamisesta.

44/2010 vp. Hallituksen esitys esitutkinta- ja pakkokeinolainsäädännön uudistamiseksi

Liikenne- ja viestintäministeriön tiedote: Kokeiluun kohti kilometriverotusta, 16.12.2013, saatavissa <http://www.lvm.fi/tiedote/4374131/ollilan-tyoryhma-kokeiluun-kohti-kilometriverotusta>.

Liikenne- ja viestintäministeriön julkaisu 37/2013: Oikeudenmukaista ja älykästä liikennettä. Työryhmän loppuraportti.

Perustuslakivaliokunnan lausunto 9/2012 vp Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi ulkomaalaislain ja työsopimuslain muuttamisesta sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi.

Perustuslakivaliokunnan lausunto 17/2013 vp Hallituksen esitys eduskunnalle erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullikorotuksesta sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi.

SOU 2001:25 Kostnads- och intäktskonsekvenser m.m.

## **LAILLISUUSVALVOJIEN RATKAISUT JA LAUSUNNOT**

Apulaisoikeusasiamiehen ratkaisu, ” Turvakieltoasiakkaiden oikeus tiedonsaantiin on-  
tuu viranomaisissa” Dnro 2910/4/09, 11.8.2011.

Tietosuojavaltuutetun lausunto Dnro 1410/41/2012

## **OIKEUSKÄYTÄNTÖ**

### **Korkein hallinto-oikeus**

KHO 1982:A-II-117

KHO 1983-A-II-12

KHO 1983-A-II-14

KHO 1984-A-II-3

KHO 15.11.1984/5101

KHO 1985-A-II-22

KHO 1985-A-II-151

KHO 1986-A-II-11

KHO 1989-A-5

KHO:1989-A-7

KHO 12.12.1995/5128

KHO 2006 T 434

KHO 2011:41

### **Korkein oikeus**

KKO 2006:11

KKO 2009:80

KKO 2010:45

KKO 2010:46

KKO 2011:19

KKO 2011:35

KKO 2011:46

KKO 2013: 59

### **Hallinto-oikeudet**

Helsingin HAO, 16.10.2012, diaarinro 02938/12/8101

Helsingin HAO, 8.11.2013, diaarinro 02537/12/8101

Helsingin HAO, 27.01.2014, diaarinro 01407/13/8511

Hämeenlinnan HAO, 11.2.2014

### **Käräjäoikeudet**

Jyväskylän käräjäoikeus 4.11.2008 ( R 08/834)

### **Ruotsalaiset oikeustapaukset**

RÅ 2009 ref. 94 17.9.2009

HD B 2509-09

HD B 5498-09

### **Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen ratkaisut**

Allen v. Yhdistynyt kuningaskunta, 10.09.2002

Funke v. Ranska 25.02.1993

J.B. v. Sveitsi 3.5.2001

Niemietz v. Saksa, tuomio 16.12.1992

Tamosius v. UK ( Application no.62002/00)

Weh v. Itävalta 8.4.2004

Jussila v. Suomi 23.11.2006

Zolotukhin v. Venäjä 10.2.2009

Ruotsalainen v. Suomi 16.06.200

**LYHENTEET**

EIS	Euroopan ihmisoikeussopimus
EIT	Euroopan ihmisoikeustuomioistuin
KHO	korkein hallinto-oikeus
KKO	korkein oikeus
KP-sopimus	kansalaisoikeuksia ja poliittisia oikeuksia koskeva kansainvälinen yleis-sopimus
Ks.	katso
OK	oikeudenkäymiskaari, 31.12.1734
VML	laki verotusmenettelystä, 18.12.1558/1995

# 1. JOHDANTO

## 1.1. Tutkimuskohteen esittely

Tämän maisteritutkielman tarkoituksena on havainnollistaa Verohallinnon tiedonsaantioikeutta ja toisaalta käsitellä niitä perusteita, jotka voivat johtaa tiedonsaannin rajoittamiseen. Tutkimuksen tarkastelussa yhdistyvät sekä vero-oikeudellinen että informaatio-oikeudellinen näkökulma, sillä verovelvollisen oikeusturvan takaamisessa tietosuojaan liittyvät kysymykset nousevat keskeiseen asemaan. Oikeusturvan toteutumista verotuksessa on pidetty yhtenä oikeusvaltion tärkeimmistä tunnusmerkeistä. Tämän vuoksi oikeusturvasta on säädetty myös perustuslain (11.6.1999/731) 81.1 §:ssä, jonka mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta.<sup>1</sup>

Tietosuojalla on perinteisesti tarkoitettu henkilötietolain ja erityislakien henkilötietojen käsittelyä koskevien vaatimusten huomioimista yksityisten henkilöiden yksityisyyden suojan ja oikeusturvan takaamiseksi. Tietosuoja kuuluu jokaisen perustuslaillisiin oikeuksiin, ja sen tarkoituksena on turvata ihmisen oikeus elää elämänsä niin kuin tahtoo ilman kenenkään perusteetonta puuttumista siihen. Tietoturva muodostuu puolestaan niistä toimenpiteistä, joilla rekisteröidyn yksityisyyden, etujen ja oikeuksien turvaamiseen ja suojaamiseen pyritään. Näihin kuuluvat erityisesti tiedon laadun, eheyden ja luottamuksellisuuden säilyttäminen sekä tiedon suojaaminen teknisillä ja organisatorisilla keinoilla.<sup>2</sup>

Tietosuojaan liittyvät kysymykset ovat viime aikoina olleet laajasti esillä. Tämä liittyy laajemmin yhteiskunnassa käynnissä olevaan murrokseen, jossa käytettävä teknologia, palveluiden tuottamisen rakenteet ja sisällöt muuttuvat. Tietosuojavaltuutettu Reijo Aarnio onkin osuvasti kuvannut terveydenhuollossa ja sosiaalitoimessa käynnissä olevaa muutosta niiden historian suurimmaksi ”myllerrykseksi”. Tässä yhteydessä keskeisiä uudistuksia aiheutuu myös kansalaisten ja palveluiden tuottajien väliseen suhteeseen. Veronmaksajan kannalta keskeisessä roolissa ovat palveluketjun toimivuus, laadukkuus ja asiakkaan oikeuksien turvaaminen. Asian merkityksestä kansainvälisellä tasolla kertoo vielä valmisteil-

---

<sup>1</sup> Puronen 2010, s. 4.

<sup>2</sup> Andreasson – Koivisto – Ylipartanen 2013, s. 14.

la oleva Euroopan unionin tietosuojaa-asetus, jonka tavoitteena on vastata nopean teknologisen kehityksen tuomiin haasteisiin henkilötietojen käsittelyssä.<sup>3</sup>

Verotus on luonteeltaan erityistä hallintotoimintaa. Verotusmenettelyä koskevat keskeiset säännökset sisältyvät pääosin verotusmenettelylakiin (18.12.1995/1558), mutta menettelyn kannalta merkitystä on myös monilla muilla säädöksillä. Näistä voidaan mainita erityisesti hallintolaki (6.6.2003/434), joka on lähtökohtaisesti toissijainen suhteessa verotusta koskeviin menettelytapasäännöksiin. Tämä ilmenee hallintolain 5.1 §:stä, jonka mukaan muun lain poikkeavia säännöksiä sovelletaan hallintolain asemasta. Hallintolaki on siis yleislaki, joka säätelee muun muassa hyvän hallinnon perusteita ja hallintoasiassa noudatettavaa menettelyä. Laki tulee sovellettavaksi aina silloin, kun erityislaki ei sisällä tiettyä asiaryhmää koskevia säännöksiä. Hallintolain vaikutus on verotusmenettelyssä tärkeä, sillä verotusta koskevassa menettelytapasäännöksessä ei ole juurikaan säännöksiä hallinnon yleisistä periaatteista.<sup>4</sup>

Hallintolain tarkoituksena on lain 1 §:n mukaan toteuttaa ja edistää hyvää hallintoa sekä oikeusturvaa hallintoasioissa. Tämän lisäksi lain tarkoituksena on edistää hallinnon palvelujen laatua ja tuloksellisuutta. Myrskyn mukaan säännöstä voidaan pitää viranomaisen toimintaa yleisemmin ohjaavana, ja sillä on myös eräänlaista ”säteilyvaikutusta” koko lain ja sen tulkinnan osalta. Säännöksessä mainittu hyvä hallinto ja oikeusturva viittaavat erityisesti perustuslain 21 §:ään, jonka mukaan jokaisella on oikeus saada asiansa käsiteltyksi asianmukaisesti ja ilman aiheetonta viivytystä lain mukaan toimivaltaisessa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa sekä oikeus saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva päätös tuomioistuimen tai muun lainkäyttöelimen käsiteltäväksi. Hyvän hallinnon vaatimukset konkretisoituvat myös verotuksessa, sillä veroviranomaisen on verotusasiaa käsitellessään noudatettava hallintolaissa säädettyjä perusteita, joihin kuuluvat muun muassa hallinnon oikeusperiaatteet. Verotuksen yhteydessä hyvän hallinnon osatekijöiksi voidaan katsoa sellaiset ratkaisukäytännön myötä vakiintuneet käsitteet kuten hyvävero-tarkastustapa, hyvä verovalmistelutapa, hyvä tiedonhallintapa ja monet muut vastaavat käsitteet. Erityisesti hallintolain 6 §:ssä mainituilla hallinnon oikeusperiaatteilla tulee Myrskyn mukaan olemaan yhä kasvava vaikutus veroviranomaisten kaikissa toiminnoissa.<sup>5</sup> Säännös kuuluu seuraavasti: ”Viranomaisen on kohdeltava hallinnossa asioivia tasapuolisesti sekä käytettävä toimivaltaansa yksinomaan lain mukaan hyväksyttäviin tarkoituksiin.

<sup>3</sup> Andreasson, Koivisto, Ylipartanen 2013, s. 7.

<sup>4</sup> Myrsky, Verotus 4/2009, s. 355.

<sup>5</sup> Myrsky, Verotus 4/2009 s.356,362,364,365.

Viranomaisen toimien on oltava puolueettomia ja oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään nähden. Niiden on suojattava oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia.” Hyvää hallintoa koskevat vaatimukset tulevat esiin myös Verohallinnon tiedonsaanti-oikeutta tarkasteltaessa, ja tämän vuoksi niitä on käsitelty myös tämän tutkielman yhteydessä.

Verohallinnolla on laaja lakiin perustuva tiedonsaantioikeus. Tämän oikeuden vastinparina on yksityisen ja sivullisen laaja tiedonantovelvollisuus verotusta koskevissa asioissa. Verohallinnon tiedonsaantioikeus ja toisaalta edellä mainitut tiedonantovelvollisuudet voivat joskus myös olla ristiriidassa keskenään. Tällöin joudutaan intressipunnintaan, jossa vastakkain asettuvat viranomaisen ja yksityisen oikeudet. Tässä tutkielmassa käydään läpi edellä mainittuja ongelmatilanteita, ja käsitellään niihin liittyviä oikeustapauksia.

Tutkielman aihe on ajankohtainen monesta eri syystä. Tutkielmassa tarkastellaan Verohallinnon tiedonsaantioikeuteen liittyvää tulevaisuuden kehitystä, useita käyttörajoituksiin liittyviä uusia oikeustapauksia, kannanottoja yksityisyyden suojaan liittyen sekä verovelvollisen oikeudellista asemaa verotarkastuksessa. Viimeksi mainittu on vielä monilta kohdin avoin, ja tarvitsee tuekseen lisää oikeuskäytäntöä. Tutkielman tavoitteena on ennen kaikkea nostaa esiin verovelvollisen oikeudellista asemaa koskevia kysymyksiä, joita on käsitelty vain vähäisessä määrin suomalaisessa oikeuskirjallisuudessa.

## **1.2. Tutkimuskysymykset, jaottelu ja lähteet**

Tutkielman tutkimuskysymyksenä käsittelen ensinnäkin sitä, kuinka laaja tiedonantovelvollisuus verovelvollisella ja sivullisella on suhteessa Verohallinnon tiedonhankintaan. Toisena tutkimuskysymyksenä tarkastelen tietojen käyttörajoitusten vaikutuksia, toisin sanoen sitä, millaiset erilaiset tekijät voivat rajoittaa tietojen käyttöä verotustarkoituksiin. Kolmantena tutkimuskysymyksenä on verovelvollisen asema verotarkastuksessa. Tältä osin tarkoituksena on selvittää ristiriitaa verotarkastuksen ja rikosprosessin tietojen luovutuksen välillä.

Tutkielma on jaoteltu siten, että johdannon jälkeen toisessa pääluvussa kerrotaan yleisesti Verohallinnon erilaisista tiedonhankintatavoista: verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuudes-

ta, sivullisen tiedonantovelvollisuudesta sekä vertailutietotarkastuksesta. Sivullisen erityistä tiedonantovelvollisuutta on havainnollistettu uudella, mielenkiintoisella Helsingin hallinto-oikeuden antamalla ratkaisulla.

Kolmannessa pääluvussa käsitellään pankkisalaisuutta suhteessa Verohallinnon tiedonsaantiin. Luvussa selvitetään, minkälaisia edellytyksiä pankkisalaisuuden alaisten tietojen luovuttamiselle on asetettu ja minkälaiset tekijät voivat rajoittaa Verohallinnon tiedonsaantia. Aihetta valaistaan useilla oikeustapauksilla sekä vertailutietotarkastusta koskevalla tietosuojavaltuutetun kannanotolla. Viimeisessä alaluvussa keskitytään kansainväliseen verotustietojenvaihtoon ja tuodaan esiin ajankohtaisia näkökulmia pankkisalaisuudesta.

Neljännessä pääluvussa verrataan asianajajan salassapitovelvollisuutta suhteessa Verohallinnon tiedonsaantiin. Luvussa tarkastellaan asianajajan perusarvoja, salassapitovelvollisuutta ja sen rajoituksia sekä salassapitovelvollisuuden piiriin kuuluvia asioita. Aiheen tarkastelua konkretisoidaan muutamilla oikeustapauksilla.

Viidennessä pääluvussa käsitellään tietojen käyttörajoituksia ja yksityisyyden suojaa verotuksessa. Mielenkiinnon kohteena on se, miten erilaiset tekijät voivat rajoittaa tietojenkäyttöä verotustarkoituksiin. Luvussa tarkastellaan aluksi yleisesti tietojen käyttörajoituksia sekä yksityisyyden suojan merkitystä verotuksessa. Tältä osin huomiota kiinnitetään esimerkiksi ajankohtaiseen kilometriveroa –koskevaan suunnitelmaan, jossa myös yksityisyyden suojaan liittyvät näkökohdat ovat saaneet huomiota. Kolmannessa alaluvussa käsitellään turvakieltoasiakkaita ja turvakiellosta aiheutuvia erityispiirteitä verotusmenettelyssä.

Kuudennessä pääluvussa tarkastellaan laajasti verovelvollisen asemaa verotarkastuksessa. Aihetta lähestytään *Ne bis in idem* –kiellon kautta, ja selvitetään rinnastuvatko veronkorotusmenettely ja rikosprosessi toisiinsa. Tästä lähtökohdasta käsin pohditaan myös sitä, minkälaisia oikeuksia veronkorotusmenettelyn rinnastaminen rikosprosessiin voisi antaa veronkorotusmenettelyn asianosaisille ja sitä, miten rinnastaminen voisi edelleen vaikuttaa verovelvollisen asemaan verotarkastuksessa. Luvussa käsitellään myös itsekriminointisuoja erityisesti Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen ratkaisujen valossa sekä suhteessa Suomen oikeuteen. Viimeisessä alaluvussa tehdään vertailua Ruotsin järjestelmään. Seitsemänten päälukuun sisältyy yhteenveto tutkielmasta.

Tutkielman lähdemateriaalina on käytetty monipuolisesti perinteistä kirjallisuutta, vero-oikeudellisia artikkeleita, Verohallinnon julkaisuja, lainvalmisteluaineistoja sekä eri tuomio-

istuinten oikeuskäytäntöä. Tutkielmassa on hyödynnetty myös useita ajankohtaisia lehtiartikkeleita, apulaisoikeusasiamiehen ja tietosuojavaltuutetun kannanottoja sekä muutamia muita nettijulkaisuja. Oikeustapausten käsittelyllä on tutkielman luonteesta johtuen keskeinen rooli. Tapausten tarkastelulla pyritään havainnollistamaan ja syventämään aiheen käsittelyä.

## 2. VEROTUSTIETOJEN HANKINTA

### 2.1. Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuus

Verohallinnolla on laaja lakisääteinen tiedonsaantioikeus. Verohallinto voi saada tietoja verotuksen toimittamista varten usealla eri tavalla. Tietoja saadaan ensinnäkin verovelvolliselta itseltään, sivulliselta sekä myös verohallinnon aloitteesta tapahtuvalla tiedonhankinnalla. Keskeisenä perussuhteena kaikissa edellä mainituissa tiedonhankintatavoissa on verovelvollisuus.<sup>6</sup>

Vero-oikeudelliselle oikeussuhteelle on ominaista pakottavuus. Verovelkasuhde veronsaaajan ja verovelvollisen välille syntyy suoraan lain nojalla tietyn oikeustositseikaston täytyessä. Oikeussuhteen pakottavuus ilmenee myös siinä, että yksilöä koskevan tiedon luovutus Verohallinnolle pohjautuu sanktioituun ilmoittamisvelvollisuuteen.<sup>7</sup>

Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuudesta on säädetty laissa verotusmenettelystä (18.12.1995/1558). Verotusmenettelylain 2 luvun 7.1 §:n mukaan verovelvollisen on verotusta varten ilmoitettava veroviranomaiselle veronalaiset tulonsa, niistä tehtävät vähennykset, tiedot varoistaan ja veloistaan sekä muut verotukseen vaikuttavat tiedot. Veroilmoituksen tekemistä varten veroviranomainen lähettää esitäytetyn veroilmoituksen luonnolliselle henkilölle ja kuolinpesälle, jolla voidaan olettaa olleen verovuonna veronalaista tuloa tai verotusmenettelylain 10.2 §:ssä tarkoitettuja varoja tai velkoja (ks. VML 2:7.2 §). Esitäytetyn veroilmoituksen veroviranomainen tekee sivullisilta saatujen tietojen ja Verohallinnon tietojärjestelmissä jo olevien tietojen perusteella. Veroilmoitus lähetetään kaikille 15 vuotta täyttäneille ja tätä vanhemmille luonnollisille henkilöille. Lisäksi ilmoitus lähetetään tätä nuoremmillekin henkilöille, joilla on ollut Verohallinnon saamien vuosi-ilmoitusten tai muiden tietojen perusteella verovuonna veronalaisia tuloja tai vähennyksiä.<sup>8</sup>

Verovelvollisen on tarkistettava esitäytetyssä veroilmoituksessa olevat tiedot. Jos tiedoissa on puutteita tai virheitä, verovelvollinen on velvollinen korjaamaan ja täydentämään tiedot sekä palauttamaan veroilmoituksen. Jos tiedot ovat oikeat eikä verovelvollisella ole muita veronalaisia tuloja, vähennyksiä, varoja tai velkoja tahi muita verotukseen vaikuttavia tietoja taikka vaatimuksia, veroilmoitusta ei palauteta, jollei veroviranomainen erikseen niin vaadi. Elinkeinotoiminnan ja maatalouden veroilmoitus on kuitenkin aina annettava. Metsätaloutta harjoittavan verovelvollisen on annettava metsätaloutta koskeva veroilmoitus. Metsätalouden veroilmoitusta ei kuitenkaan tarvitse antaa, jos verovelvollisella ei ole verovuonna ollut metsätalouden tuloa, vähennyksiä tai muita verotukseen vaikuttavia tietoja.

---

<sup>6</sup> Lohiniva-Kerkelä 2003, s. 21.

<sup>7</sup> Lohiniva-Kerkelä 2003, s. 21.

<sup>8</sup> Myrsky & Rabinä 2011, s. 58–59.

Jos verovelvollinen ei palauta esitetyttä veroilmoitusta, hänen katsotaan antaneen veroilmoituksen esitetyssä veroilmoituksessa olevien tietojen mukaisena.

Luonnollisen henkilön ja kuolinpesän, joka ei ole saanut 2 momentissa tarkoitettua esitetyttä veroilmoitusta ja jolla on verovuonna ollut veronalaista tuloa tai 10 §:n 2 ja 3 momentissa tarkoitettuja varoja tai velkoja taikka muita verotukseen vaikuttavia tietoja, on verotusta varten annettava kehotuksesta veroilmoitus.<sup>9</sup>

Ilmoittamisvelvollisuutta koskevissa säännöksissä on otettu huomioon kunkin verolajin erityispiirteet. Tämän vuoksi eri verolajeihin sisältyy yleensä omat ilmoittamisvelvollisuutta koskevat säännökset. Joissakin verolaeissa kuitenkin viitataan verotusmenettelylain ilmoittamisvelvollisuutta koskeviin säännöksiin.<sup>10</sup> En käsittele tässä tutkielmassa tarkemmin muiden verolakien mukaista ilmoittamisvelvollisuutta.

Verovelvollisella on verotuksessa siis laaja myötävaikutusvelvollisuus. Myötävaikutusvelvollisuus kattaa veroilmoitusvelvollisuuden ja velvollisuuden antaa pyydettyä lisätietoja verotuksen toimittamista varten. Jos verovelvollinen laiminlyö myötävaikutusvelvollisuutensa, seurauksena saattaa olla veronkorotus. Ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöjä voi joissakin tapauksissa syyllistyä myös rikoslain (19.12.1889/39) 29 luvun 1-3 §:n mukaiseen veropetokseen.<sup>11</sup>

## 2.2. Sivullisen tiedonantovelvollisuus

Verohallinto voi saada tietoja verotuksen toimittamista varten myös sivulliselta. Sivullisen tiedonantovelvollisuus voidaan tuloverotuksessa jakaa yleiseen ja erityiseen tiedonantovelvollisuuteen. Lisäksi vertailutietotarkastus voidaan katsoa kuuluvaksi sivullisen tiedonantovelvollisuuteen.<sup>12</sup> Sivullisen tiedonantovelvollisuudesta on säädetty verotusmenettelylain kolmannessa luvussa.

Sivullisen tiedonantovelvollisuus voidaan määritellä muulle kuin verovelvolliselle itselleen kuuluvaksi velvollisuudeksi antaa verovelvollista koskevia tietoja verotuksen toimittamista varten. Tämä velvollisuus koskee esimerkiksi työnantajia, eläkelaitoksia, pankkeja ja vakuuslaitoksia. Sivullisen tiedonantovelvollisuus on tuloverotuksessa nykyisin melko laaja.

<sup>9</sup> Ks. VML 2 luvun 7.3, 7.4 ja 7.5 §.

<sup>10</sup> Myrsky- Rabinä 2011, s.82.

<sup>11</sup> Äimä 2011, 169-170.

<sup>12</sup> Myrsky- Rabinä 2011, s.112.

Tästä johtuen verovelvollinen on vastaavasti vapautettu tiettyjen tulojen ilmoittamisvelvollisuudesta.<sup>13</sup>

### 2.2.1. Sivullisen yleinen tiedonantovelvollisuus

Sivullisen yleinen tiedonantovelvollisuus tarkoittaa tiedonantovelvollisuutta, joka koskee yleensä massaluonteisia tietoja ja on säännöllistä, toistuvaa ja yleensä vuosittaista tietojenluovuttamista.<sup>14</sup> Sivullisen yleinen tiedonantovelvollisuus voidaan jaotella tulotietoja ja meno- ja vähennystietoja koskevaan tiedonantovelvollisuuteen (ks. VML 15 ja 16 §).

Sivullisen yleisestä tiedonantovelvollisuudesta tulotietoja koskien säädetään verotusmenettelylain 15 §:ssä. Lainkohdan mukaan jokaisen on toimitettava Verohallinnolle verotusta varten tarpeelliset tiedot maksamistaan tai välittämistään rahanarvoisista suorituksista,<sup>15</sup> niiden oikaisuista, saajista ja suoritusten perusteista. Tiedot on toimitettava, vaikka suoritus olisi maksettu ennakonpidätystä toimittamatta, maksettu tai välitetty rajoitetusti verovelvolliselle taikka tulo olisi saajalleen verosta vapaa.

Sivullisen tiedonantovelvollisuus koskee myös puun ostajaa, jonka on toimitettava Verohallinnolle verotusta varten tarpeelliset tiedot hankinta- ja pystykaupalla myydyin puun myyjistä ja myynneistä (ks. VML 15.2 §). Sama velvollisuus koskee muun muassa arvopaperinvälittäjää, vakuutusyhtiötä ja porisäntää (ks. VML 15.4-7 §). Lisäksi ulkomaisen työnantajan on toimitettava verohallinnolle verotusta varten tarpeelliset tiedot tuloverolain 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitetun vuokratun työntekijän työskentelyn arvioidusta kestosta ja palkan määrästä sekä työn teettäjältä, jos kansainvälinen sopimus ei estä veron perimistä työntekijän palkasta. Tiedot on toimitettava työskentelyn aloittamista seuraavan kalenterikuukauden loppuun mennessä (ks. VML 15 a §).<sup>16</sup>

Sivullisen tiedonantovelvollisuus koskee lisäksi joitakin meno- ja vähennystietoja. Tärkeimmät ilmoittajavelvolliset ovat työmarkkinajärjestöt ja työttömyyskassat, joiden on toimitettava verohallinnolle verotusta varten tarpeelliset tiedot verotuksessa vähennyskelpoisista jäsenmaksuista ja työttömyyskassamaksuista. Lisäksi muun muassa vakuutuslaitoksen, eläkesäätiön ja muun eläkelaitoksen on toimitettava tiedot verovelvollisen maksamista eläkevakuutuksen ja pitkäaikaissäätämissopimuksen maksuista sekä selvitys maksujen vähennyskelpoisuudesta (ks. tarkemmin VML 16 §). Muita tietoja koskevasta sivullisen yleisestä tiedonantovelvollisuudesta säädetään puolestaan VML 17 §:ssä. Velvollisuus tietojen antamiseen koskee muun muassa rahastoyhteisöä ja arvopaperikeskusta.

<sup>13</sup> Puronen 2010, s. 158.

<sup>14</sup> Ks. tarkemmin HE 131/ 1995 vp., Yksityiskohtaiset perustelut, 3 luku, sivullisen tiedonantovelvollisuus.

<sup>15</sup> Rahanarvoisella suorituksella tarkoitetaan VML 15 §:ssä muun muassa palkkaa, luontoisetua ja palkkiota sekä työstä, tehtävästä tai palveluksesta maksettua korvausta sekä palkintoa, apurahaa, stipendiä, tunnustuspalkintoa, opintotukea, kustannusten korvausta, eläkettä, pitkäaikaissäätämissopimukseen perustuvaa suoritusta ja veronalaista tuloa, sosiaalietuutta, osinkoa, osakaslainaa, rahasto-osuuden tuottoa, korkoa, vuokraa ja vakuutuskorvausta sekä tekijänoikeudesta, patentista, kaivosoikeudesta tai muusta sen kaltaisesta oikeudesta maksettua korvausta.

<sup>16</sup> Ks. tarkemmin VML 15 ja 15 a § sekä Verohp yleisestä tiedonantovelvollisuudesta 20.12.2011.

Sivullisen yleinen tiedonantovelvollisuus laajentuu 1.7.2014 alkaen verotusmenettelylain muutoksen myötä. Muutos lisää tiedonantovelvollisuuksia rakennusalalla toimiville yrityksille. Tiedonantovelvollisuuden lisäystä perusteltiin hallitusohjelman keskeisiin tavoitteisiin kuuluvalla harmaantalouden torjunnalla. Eduskunnan hyväksymien uusien lakien (363/2013 ja 364/2013) nojalla tilaajilla on velvollisuus ilmoittaa tietoja Verohallinnolle rakentamiseen liittyvistä urakoista ja urakoitsijoista sekä yhteisen rakennustyömaan päätoteuttajalla velvollisuus ilmoittaa tietoja rakennustyömaalla työskentelevistä henkilöistä. Luonnollinen henkilö voi uuden lain mukaan myös olla ilmoitusvelvollinen, jos rakentaminen edellyttää rakennuslupaa.<sup>17</sup>

Verotusmenettelylain 15 b §:ssä työmaan päätoteuttajan velvollisuudesta antaa työntekijöitä koskevia tietoja säädetään seuraavasti: ”Työturvallisuuslain (738/2002) 7 §:ssä tarkoitetun yhteisen rakennustyömaan pääurakoitsijan tai muun päätoteuttajan on toimitettava kuukausittain Verohallinnolle verovalvontaa varten yhteisellä rakennustyömaalla työskentelevistä työntekijöistä ja itsenäisistä työnsuorittajista samoin kuin työnantajista ja vuokratyönteettäjistä tarpeelliset yksilöinti- ja yhteystiedot sekä tiedot työnantajan kotivaltioista, työ- ja toimeksiantosuhteen laadusta sekä työskentelyä ja Suomessa oleskelua samoin kuin vakuuttamista koskevat tiedot. Tietoja ei kuitenkaan toimiteta tilapäisesti tavaraa työmaalle kuljettavista henkilöistä.

Yhteisellä rakennustyömaalla toimivan yrityksen on toimitettava työmaan pääurakoitsijalle tai muulle päätoteuttajalle työmaalla työskentelevistä työntekijöistään 1 momentissa tarkoitetut tiedot. Itsenäisen työnsuorittajan on annettava itseään koskevat vastaavat tiedot. Tiedot on annettava ennen työskentelyn aloittamista, ja niissä tapahtuneista muutoksista on annettava tieto viipymättä. Mitä tässä pykälässä säädetään pääurakoitsijasta tai muusta päätoteuttajasta, sovelletaan rakennuttajaan, jos työmaalla ei ole pääurakoitsijaa tai muuta päätoteuttajaa.”

Verotusmenettelylain 15 c §:n mukaan rakentamispalvelujen tilaajan on puolestaan toimitettava Verohallinnolle verovalvontaa varten tarpeelliset yksilöinti – ja yhteystiedot niistä yrityksistä, jotka suorittavat tilaajalle arvonnäisäverolain (1501/1993) 31 §:n 3 momentin 1 kohdassa tarkoitettua rakentamispalvelua taikka rakennustelineiden pystytys – tai purkutyötä tai jotka vuokraavat tilaajalle työvoimaa edellä mainittuihin tarkoituksiin. Lainkohdan mukaan tilaajan on lisäksi toimitettava tiedot toimeksiannon lajista, kestosta ja työmaan sijainnista sekä tilaajan näille yrityksille maksamista vastikkeista.

Edelleen lain 15 d §:ssä säädetään luonnollisen henkilön velvollisuudesta antaa tietoja. Lain mukaan rakennettajana olevan luonnollisen henkilön, jonka lukuun rakennusta tai sen osaa parannetaan tai korjataan taikka maapohjaan kohdistuvaa työtä suoritetaan, on silloin, kun rakennustyö ei liity hänen harjoittamaansa yritystoimintaan 15 b ja 15 c §:ssä säädetyn tiedonantovelvollisuuden sijasta toimitettava Verohallinnolle verovalvontaa varten tarpeelliset tiedot rakentamistyön suorittaneista työntekijöistä ja yrityksistä yksilöinti – ja yhteystietoineen. Lisäksi henkilön on toimitettava tiedot em. tahoille maksamistaan palkoista ja muista vastikkeista. Tiedonantovelvollisuus ei sen sijaan koske rakentamista, johon maankäyttö – ja rakennuslain (132/1999) mukaan ei ole haettava rakennuslupaa. Tiedot on annettava ennen em. laissa tarkoitettua rakennuksen käyttöönottoa edeltävää loppukatselmusta. Katselmuksen yhteydessä rakennuttajan tulee esittää rakennusvalvontaviranomaiselle Verohallinnon antama todistus tiedonantovelvollisuuden täyttymisestä.

Muissa verolaeissa on sivullisen tiedonantovelvollisuutta koskien yleensä viitattu edellä mainittuihin verotusmenettelyin säännöksiin. Tästä on kuitenkin joitakin poikkeuksia. Esimerkiksi perintö- ja lahjaverolakiin sisältyy verotuksen luonteesta johtuen omia erityis-

<sup>17</sup> Verohallinnon ohje, 1.7.2013.

säännöksiä, mutta sen ohella on pääsääntöisesti viitattu verotusmenettelylain normeihin.

18

Viranomaisen yleisestä ilmoittamisvelvollisuudesta säädetään vielä verotusmenettelylain 18 §:ssä. Verohallinto on tämän lainkohdan mukaan oikeutettu saamaan tietoja muun muassa väestötietojärjestelmästä, kaupparekisteristä ja maaseutuelinkeinorekisteristä. Lisäksi valtion ja kunnan viranomaisen on toimitettava verotusta varten tarpeelliset, hallussaan olevat tiedot kiinteistöistä, niillä olevista rakennuksista, maapohjan ja rakennusten ominaisuuksista, kaavoituksesta ja omistajista.

### **2.2.2. Sivullisen erityinen tiedonantovelvollisuus**

Sivullisen erityinen tiedonantovelvollisuus tarkoittaa sivullisen velvollisuutta antaa Verohallinnolle toista verovelvollista koskevia tietoja tietyssä konkreettisessa verotusasiassa. Kyseisellä velvollisuudella tarkoitetaan lähinnä Verohallinnon kehotuksesta tapahtuvaa tiedonantovelvollisuutta, joka kohdistuu tiettyyn sivullistahoon ja koskee tietoja, jotka voivat vaikuttaa toisen verotukseen, tai jossa veroviranomainen itse kerää tietoja toiselta verovelvolliselta. Erityinen tiedonantovelvollisuus on verotusmenettelylaissa vielä edelleen jaoteltu sivullisen ja viranomaisen erityiseen tiedonantovelvollisuuteen.<sup>19</sup>

Perussäännös erityisestä tiedonantovelvollisuudesta sisältyy verotusmenettelylain 19 §:ään. Säännöksen mukaan jokaisen on annettava Verohallituksen tai veroviraston 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 saa kieltäytyä antamasta.

Erityistä tiedonantovelvollisuutta koskeva säännös oikeuttaa Verohallinnon saamaan sellaisiakin tietoja, jotka sivullinen on velvollinen jonkin muun lainsäädännön mukaan pitä-

---

<sup>18</sup> Puroinen 2010, s. 159.

<sup>19</sup> Ks. tarkemmin Lohiniva-Kerkelä 2003, s. 169.

mään salassa. Esimerkiksi pankin on pankkisalaisuuden estämättä annettava verovelvollisen pankkitilitiedot, jos niillä voi olla merkitystä verotuksen toimittamisessa.<sup>20</sup>

Sivullisen erityistä tiedonantovelvollisuutta rajoittavat kuitenkin oikeudenkäymiskaaren säännökset. Oikeudenkäymiskaaren 17 luvun 20 §:ssä säädetään muun muassa lähisukulaisten oikeudesta kieltäytymästä todistamasta. Saman luvun 23 §:n mukaan asiamies tai oikeudenkäyntiavustaja ei saa puolestaan todistaa siitä, mitä päämies on hänelle asian ajamista varten uskonut, ellei päämies todistamiseen suostu. On kuitenkin hieman epäselvää, mitä tietoja asiamiehen tai oikeudenkäyntiavustajan tulee antaa veroviranomaisille. Tällaisina verotukseen vaikuttavina tietoina on pidetty ainakin verovelvollisen tuloja ja vähennyskelpoisia menoja koskevia tietoja.<sup>21</sup>

Sivullisen erityinen tiedonsaantioikeus voi muodostua ongelmalliseksi tilanteissa, joissa pyydyt tiedot ovat luovuttavalla taholla salassa pidettäviä. Yksityisellä taholla tieto voi olla salassa pidettävä esimerkiksi asianajajan ammattisalaisuutena (L asianajajista, 5 c §, 469/1958), pankkisalaisuutena (L luottolaitostoiminnasta 141 §, 2007/121) tai liike- ja ammattisalaisuutena. Viranomaistaholla suojan kohteena oleva tieto voi olla julkisuuslain nojalla salassa pidettävä.<sup>22</sup> Käsittelen näitä erityistilanteita tarkemmin luvuissa kolme ja neljä.

Sivullisen erityistä tiedonantovelvollisuutta on käsitelty Helsingin hallinto-oikeuden tuoreessa 27.1.2014 antamassa ratkaisussa. Ratkaisua voidaan pitää vallinnutta oikeustilaa selventävänä. Ratkaisussa todetaan, että sivullisen erityinen tiedonantovelvollisuus on aina toissijaista verrattuna verovelvollisen omaan verotusmenettelylain 2 luvussa säädettyyn ilmoittamisvelvollisuuteen sekä muuhun verovelvollisen omaan tiedonanto- ja myötävaikuttamisvelvollisuuteen. Tapauksessa hallinto-oikeus katsoi, että verokonsultointia harjoittava tilintarkastusyhteisö A ei ollut verotusmenettelystä annetun lain 19 §:n ja arvonlisäverolain 170 §:n 1 momentin perusteella velvollinen luovuttamaan Verohallinnolle asiakkaalleen B Oy:lle laatimaansa tämän harjoittamaa liiketoiminnan arvonlisäverokäsittelyä koskevaa muistiota. Hallinto-oikeus kumosi Verohallinnon asiakirjan esittämistä koskevan päätöksen.

Sivullisen tiedonantovelvollisuus Verohallinnolle on edellä mainittujen lainkohtien perusteella varsin laaja. Perusteluissa todetaan, että säännöksessä luovutettavan tiedon laadul-

---

<sup>20</sup> Myrsky - Rabinä 2011, s. 119.

<sup>21</sup> Ks. tarkemmin Äimä 2001, s. 188.

<sup>22</sup> Lohiniva-Kerkelä 2003, s. 175.

le asetetusta edellytyksestä ” tiedot saattavat olla tarpeen verotusta varten” seuraa käytännössä, että sivullinen olisi todistajan asemaa koskevaa poikkeusta lukuun ottamatta velvollinen luovuttamaan lähes mitä tahansa tietoja, joiden Verohallinto harkintaansa perustuen arvioi mahdollisesti olevan tarpeen muun verovelvollisen verotusta varten. Tarkempia edellytyksiä tai rajoituksia sivullisen tiedonantovelvollisuudelle ei ole asetettu.

Hallinto-oikeus toteaa ratkaisussaan edelleen, että verolainsäädännön ja verotusmenettelyä koskevan lainsäädännön soveltaminen on sidottua harkintaa. Verotusmenettelylain 19 §:n tulkinnassa ja soveltamisessa on siten yksittäistapauksessa otettava huomioon myös hallinnon yleiset oikeusperiaatteet. Näistä periaatteista suhteellisuusperiaate edellyttää, että sivullisen oikeuspiiriin puututaan vain siinä määrin kuin tavoiteltu päämäärä vaatii. Luottamuksensuojan periaatteesta taas seuraa, että viranomaisen on mitoitettava toimensa siten, että oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia suojataan. Hallinto-oikeuden mukaan sivullisella voi olla perusteltu odotus esimerkiksi siihen, ettei häntä velvoiteta luovuttamaan hallussaan olevia tietoja viranomaiselle toisen tahon verotuksessa käytettäväksi. Lisäksi hallintotoiminnassa sovellettava tarkoitussidonnaisuuden periaate rajoittaa tiedonantovelvollisuutta. Periaatteen mukaan tietojen on oltava tarpeellisia lain vahvistaman tarkoituksen kannalta eli tässä tapauksessa kyseisen verovelvollisen verotusta varten.

Sivullisen tiedonantovelvollisuus koskee hallinto-oikeuden mukaan ensisijaisesti seikkoja, jotka ovat toimitettavan verotuksen perusteena olevia tosiseikkoja. Tällaisina tietoina voidaan pitää esimerkiksi tietoja varallisuus oikeudellisista sopimuksista, kuitteja suorituksista ja muista tositteista, tietoja lainoista ja saatavista ja niihin liittyvistä suorituksista, yhtiöoikeudellisen lainsäädännön ja kirjanpitolainsäädännön edellyttämistä asiakirjoista, tietoja pankki- ja kassatileistä, tietoja varastosta ja muusta aineellisesta sekä aineettomasta omaisuudesta. Sen sijaan hallinto-oikeus katsoo, että esimerkiksi erilaiset sisäiset tai ulkopuolisten tekemät suunnitelmat, selvitykset, muistiot ja keskustelut, jotka eivät sinänsä muodosta oikeustoimia tai muita verotuksen perusteena olevia tosiseikkoja, kuuluvat selvästi rajoitetummin tiedonantovelvollisuuden piiriin.

Tapauksessa tarkastelun kohteena oleva A Oy on tilintarkastusyhteisö, jonka toimialaan kuuluu muun muassa verokonsultointi. Yhtiön tehtäviin kuuluu erilaisten luottamuksellisten muistioiden ja selvitysten laatiminen. Toiminnassa keskeistä on konsultointitoimeksiannon saaneen tahon ja sen asiakkaiden välinen luottamus siitä, että toimeksisaaja ei luovuta

haltuunsa saamia tietoja muille tahoille. Hallinto-oikeuden käsityksen mukaan A Oy:llä on arvioitava olevan merkittävä yhtiön asemaan ja toimintaan perustuva intressi siitä, ettei se ole velvollinen luovuttamaan toimeksiannosta laatimiaan muistioita ulkopuolisille tahoille kuten veroviranomaisille. Muistiot eivät myöskään lähtökohtaisesti muodosta verotuksen perusteena olevia tosiseikkoja, sillä ne koskevat yleensä johonkin jo toteutuneeseen tai suunniteltuun taloudelliseen toimintaan liittyviä veroseuraamuksia ja velvollisuuksia.

Tapauksessa Verohallinto oli perustellut vaatimustaan A Oy:n verovelvolliselle laatiman muistion luovuttamista sillä perusteella, että verotarkastuksessa oli havaittu virheitä verovelvollisen arvonlisäveroasioiden käsittelyssä ja että muistion sisällä oli vaikutusta arvioitaessa virheiden merkitystä verovelvollisen verotuksessa. Vaatimusta oli perusteltu myös tarpeella kohdentaa muistiosta aiheutunut meno oikealle yhtiölle tuloverotuksessa ja sillä, että muistiosta voisi käydä ilmi veronkorotuksen määräämisen kannalta tarpeellista tietoa verovelvollisen tietoisuudesta virheistä ja teon tahallisuusasteesta. Perusteluissaan hallinto-oikeus katsoi, että näyttövelvollisuus verotuksessa vaaditun vähennyksen perusteesta eli tässä tapauksessa menon kohdistaminen oikealle yhtiölle kuuluu lähtökohtaisesti verovelvolliselle itselleen. Edelleen hallinto-oikeus totesi, ettei Verohallinto ollut osoittanut tietojen mainittua tarpeellisuutta.<sup>23</sup>

### **2.3. Vertailutietotarkastus**

Vertailutietotarkastuksella tarkoitetaan tarkastusta, jonka yksinomaisena tarkoituksena on kerätä tietoja, joita voidaan käyttää muun verovelvollisen verotuksessa (VML 21 §). Vertailutietotarkastusta koskevat säännökset muuttuivat vuoden 2011 alusta lukien siten, että vertailutietotarkastus voidaan nykyisin kohdistaa myös luotto- ja rahoituslaitoksiin. Samassa yhteydessä muutettiin myös arvonlisäverolain 169 a §:ää, johon kirjattiin myös vertailutietotarkastuksen mahdollistava säännös.

Vertailutietotarkastuksen laajentamisen tarkoituksena on verovalvonnan tehostaminen ja harmaan talouden torjuminen. Tarkoituksena on puuttua esimerkiksi kansainvälisiin sijoituksiin, joista saadut tulot ovat jääneet Verohallinnon saamien tietojen mukaan useammin ilmoittamatta kuin kotimaisista sijoituksista saadut tulot. Tämä on selittyneet sillä, että kansainvälisten sijoitusten verovalvonta on ollut vaikeaa ja siitä johtuen kiinnijäämisen riski on

---

<sup>23</sup> Ks. tarkemmin Helsingin HAO 27.1.2014.

myös ollut pieni. Käytännössä tehokkaimpana keinona puuttua tilanteeseen nähtiin rahaliikennetietojen valvonnan mahdollistaminen.<sup>24</sup>

Vertailutietotarkastusten käyttöönotto tehostaa erityisesti erilaisten suunnitelmallisten toimialatarkastusten suorittamista. Esimerkiksi rakennusliikkeen kirjanpidosta on mahdollista kerätä aliurakoitsijoiden yksilöintitietoja ja tietoja rahavirroista tarkastamatta varsinaisesti itse rakennusliikettä. Vertailutietotarkastus voidaan lisäksi tehdä myös yksityishenkilöiden verovalvonnan tarpeisiin. Myrsky - Rabinän mukaan esimerkiksi vuokratulojen verotuksen oikeellisuuden varmistamiseksi vuokravälitysliikkeistä voidaan kerätä tietoja tehdyistä vuokrasopimuksista.

## 2.4. Verovalvonta

Verovalvonta kuuluu osana kaikkiin Verohallinnon tehtäviin. Verovalvonta koostuu kaikista niistä toimenpiteistä, joiden tarkoituksena on varmistaa veronmaksun perusteena olevien verovelvollisen itsensä antamien tai muualta saatujen tietojen ja niiden johdosta suoritettujen Verohallinnon toimien oikeellisuus ja riittävyys. Tähän tavoitteeseen pyritään vertailutietojen ja erilaisten riskianalyyysien avulla. Toimiva verovalvonta vaatii tietojen vertaamista tosiasiallisiin olosuhteisiin sekä myös aktiivista tiedonhankintaa verovelvollisen toimintaympäristössä.<sup>25</sup> Tehokas verovalvonta turvaa omalta osaltaan oikeaa verokertymää, pienentää verovajetta, kasvattaa veronmaksuymönteisyyttä ja varmistaa verotulojen oikea-aikaisen kertymisen.<sup>26</sup>

Verovalvonta voidaan jaotella perusvalvontaan ja erityisvalvontaan Perusvalvonnan tarkoituksena on ylläpitää verojärjestelmän uskottavuutta ja turvata verotulojen saatavuutta. Perusvalvontaan luetaan verovalvontatehtävien lisäksi asiakasrekisteröintiin sekä ilmoitus- ja maksuvelvollisuuksien täyttämiseen yhteydessä oleva ohjaus ja neuvonta.. Perusvalvonta kohdistuu kaikkiin verovelvollisiin, mutta sen kohdentamisessa on mahdollista hyödyntää myös valikointia. Perusvalvontaa voidaan tehdä kaikissa verotusprosessin vaiheissa.<sup>27</sup>

---

<sup>24</sup> Ks. tarkemmin HE 122/ 2010, luku 2.4.

<sup>25</sup> Myrsky – Rabinä 2011, s. 89.

<sup>26</sup> Ruuhonen, Tilisanomat, 18.3.2014.

<sup>27</sup> Myrsky – Rabinä 2011, s. 91.

Erityisvalvonnan tehtävänä on puolestaan täydentää edellä käsiteltyä perusvalvontaa. Erityisvalvonta painottuu perusvalvontaa voimakkaammin kohdevalintaan. Erityisvalvonnan keinona käytetään yleisemmin verotarkastusta, jonka käsittelyyn palataan jäljempänä luvussa 6.2. Erityisvalvontaan sisältyy verotarkastuksen lisäksi myös muut valikoituihin verovelvollisiin kohdistuvat valvontatoimet, joita suoritetaan muun muassa verojen perinnän yhteydessä. Erityisvalvonnan tavoitteena on torjua erityisesti talousrikollisuutta ja harmaata taloutta. Erityisvalvontaa toteutetaan esimerkiksi erilaisilla projekteilla, joissa valvonnan kohteeksi valikoidaan tietty toimiala tai muu taloudellinen ilmiökokonaisuus.<sup>28</sup>

Verohallinnon tarkoituksena on lähivuosina uudistaa verovalvontaa ja sen menetelmiä. Ruuhosen mukaan verovalvonta perustuu tulevaisuudessa reaaliaikaisuuteen ja riskienhallintaan. Tavoitteena on, että väärin toimivien veronmaksajien kiinnijäämisriski kasvaa ja valvonta kohdistuu aikaisempaa enemmän suurta verovajetta aiheuttaviin riskiasiakkaisiin. Käytännön toimenpiteinä on tarkoitus kehittää esimerkiksi yritysten antamien veroilmoitusten perusteella tehtävää vuosittaista tuloverovalvontaa. Tältä osin Verohallinto aikoo selvittää, soveltuuko useissa maissa oleva reaaliaikainen raportointivelvollisuus myös Suomen verotusmenettelyyn. Tämä tarkoittaisi, että yritysten tulisi antaa tietyistä verotukseen vaikuttavista tapahtumista tietoja jo verovuoden aikana. Yrityksen antamien tietojen jälkeen Verohallinto käsitelisi asian ja antaisi joko ohjausta tai päätöksen asian verotuksesta. Yrityksen raportointivelvollisuus voisi Suomessa koskea esimerkiksi käyttöomaisuusosakkeiden luovutusta tai kiinteistön hankintaa. Menettelyn tavoitteena olisi lisätä yritysten varmuutta verotukseen liittyvien ratkaisujen pysyvyydestä.<sup>29</sup>

Verohallinnon tavoitteena on uudistetussa verovalvontamenettelyssä myös tiivistää yhteistyötään tilitoimistojen ja Taloushallintoliiton kanssa. Tämä tiivistetty tilitoimistoyhteistyö voisi käsittää uudenlaisia käytäntöjä verotarkastusten osalta esimerkiksi siten, että kerralla voitaisiin tarkastaa suuri osa yhden tilitoimiston asiakkaista. Tämän avulla saataisiin kattava käsitys tilitoimiston ammattitaidosta ja tavasta hoitaa verotukseen liittyviä asioita, mikä voisi laajemminkin vaikuttaa kyseisten tahojen yhteydenpitoon myös jatkossa. Syvennetyn asiakasyhteistyön malli on alun perin lähtöisin Hollannista, jossa se kehitettiin alkujaan Verohallinnon ja yritysten väliseksi toimintatavaksi. Nykyisen toimintatavan tavoitteena on vahvistaa luottamusta, läpinäkyvyyttä ja ymmärrystä Verohallinnon ja veronmaksajan väli-

---

<sup>28</sup> Myrsky – Råbinä 2011, s. 91- 92.

<sup>29</sup> Ruuhonen, Tilisanomat, 18.3.2014.

sessä yhteistyössä. Suomeen kaavaillun mallin ei ole tarkoitus olla kopio minkään muun maan versiota, vaan malli luotaisiin Suomen olosuhteisiin sopivaksi.<sup>30</sup>

## 2.5. Viranomaisten välinen yhteistyö

Hallintolain 10 §:n mukaan viranomaisen on toimivaltansa rajoissa ja asian vaatimassa laajuudessa avustettava toista viranomaista tämän pyynnöstä hallintotehtävän hoitamisessa sekä muutoinkin pyrittävä edistämään viranomaisten välistä yhteistyötä. Mainittu yhteistyövelvoite on luonteeltaan yleinen tavoite, ja sen tavoitteena on vahvistaa viranomaisten yhteistoimintaa rakenteellisesti eriytyneen julkisen sektorin sisällä.<sup>31</sup> Avustamisella tarkoitetaan säännöksessä pääsääntöisesti hallintoasian ratkaisemisen kannalta tarpeellisten lausuntojen ja selvitysten antamista. Viranomaisten välinen yhteistyö kattaa kuitenkin vain viranomaisen toimivaltaan kuuluvia asioita, ja avustamista voidaan edellyttää vain viranomaisen oman salassapitovelvollisuuden rajoissa.<sup>32</sup>

Salassa pidettävän asiakirjan luovutuksen edellytyksistä on säädetty viranomaisen toiminnan julkisuudesta (21.5.1999/621) annetussa laissa eli niin sanotussa julkisuuslaissa. Julkisuuslain 4:13.2 §:n mukaan salassa pidettävää asiakirjaa pyytävän viranomaisen on, jollei erikseen toisin säädetä, ilmoitettava tietojen käyttötarkoitus sekä muut tietojen luovuttamisen edellytysten selvittämiseksi tarpeelliset seikat sekä tarvittaessa tiedot siitä, miten tietojen suojaus on tarkoitettu järjestää.

Salassa pidettävän asiakirjan luovuttamisesta päättää yleensä se viranomainen, jonka hallussa asiakirja on. Kyseinen viranomainen voi antaa toiselle viranomaiselle tiedon salassa pidettävästä asiakirjasta, mutta ehdotonta velvollisuutta tietojen luovuttamiseen ei ole. Tietojen luovuttamisen osalta voidaan siten toteuttaa intressipunnintaa salassapidon ja toisen viranomaisen tiedonsaantioikeuden välillä. Tapauksessa KHO 1989 A 5 katsastuskonttori ei ollut velvollinen antamaan lääninverovirastolle sen yhteensä 16 autokoulun osalta verotuslain 47 §:n nojalla vaatimia henkilöluetteloita alkaneille autokoulukursseille viiden vuoden aikana osallistuneista. Tapauksessa lääninverovirasto ei ollut erittänyt sellaisia perus-

<sup>30</sup> Ruuhonen, Tilisanomat, 18.3.2014.

<sup>31</sup> Mäenpää 2011, s. 189.

<sup>32</sup> Myrsky – Rabinä 2011, s. 141.

teita, joiden vuoksi vaadittujen henkilöluetteloiden luovuttamista voitaisiin pitää välttämättömänä autokoulujen verotusta varten.<sup>33</sup>

Viranomaisen tulee hylätä salassa pidettävien tietojen luovuttamista koskeva pyyntö, jos se katsoo, että lakiin perustuvat edellytykset eivät täyty. Tietojen luovutusta koskeva kielteinen päätös voidaan kuitenkin myöhemmin saattaa ulkopuolisen viranomaisen arvioitavaksi ja mahdollisesti muutoksenhakuna hallintotuomioistuimen tutkittavaksi. Salassa pidettävien tietojen luovutuksella voi olla keskeisiä vaikutuksia asianosaisen oikeuksiin. Jos viranomaisen luovuttaa toiselle viranomaiselle tietoja esimerkiksi liikesalaisuuden piiriin kuuluvista tiedoista, voi tällä olla merkitystä asianomaisen henkilön tai yrityksen oikeuksien tai velvollisuuksien kannalta. Näissä tilanteissa asianosaiselle onkin hallintolain 34 §:n mukaan yleensä varattava tilaisuus tulla kuulluksi.<sup>34</sup>

Vakiintuneen tulkinnan mukaan jokainen viranomaisen muodostaa organisatorisesti ja toiminnallisesti itsenäisen kokonaisuuden. Tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että viranomaisen toiminta rajoittuu vain sen oman toimivallan piiriin. Viranomaisten erillisyydestä huolimatta niiden toiminta pyrkii toteuttamaan useita yhteisiä päämääriä, arvoja ja periaatteita. Näihin voidaan Mäenpään mukaan lukea esimerkiksi toiminnan lainalaisuus, yleisen edun toteuttaminen, hallinnon oikeusperiaatteiden noudattaminen, palveluperiaatteen toteuttaminen ja menettelyn asianmukaisuudesta huolehtiminen. Samanlaisiin tavoitteisiin ja arvopäämääriin pyrkiminen edellyttää siten viranomaisten välistä lojaalia yhteistyötä. Toimivan viranomaisyhteistyön vaatimukset korostuvat myös nykyisessä modernissa hallinnossa, jossa työtehtävät eivät useinkaan rajoitu selvästi vain yhden viranomaisen toimivallan puitteisiin. Viranomaisyhteistyöllä on merkitystä myös kansainvälisesti, sillä esimerkiksi EU-oikeuden toteuttaminen velvoittaa vilpittömään yhteistyöhön toisten jäsenvaltioiden viranomaisten ja EU:n toimielinten kanssa. Toimiva viranomaisyhteistyö on omiaan parantamaan sekä hallintotoiminnan laatua ja tehokkuutta että myös hallinnossa asioivien palvelua.<sup>35</sup>

---

<sup>33</sup> Mäenpää 2013, s. 688.

<sup>34</sup> Mäenpää 2013, s. 688-689.

<sup>35</sup> Mäenpää 2011, s. 189.

## 2.6. Virka-apu verotusasioissa

Virka-avulla tarkoitetaan sitä, että hallinnollista apua antava viranomainen käyttää toimivaltaansa toisen viranomaisen tehtäväpiirissä, jotta avun saaja voisi toteuttaa tietyn virkatehtävänsä. Virka-avun sisältö liittyy yleensä tosiasialliseen julkisen vallan käyttöön, jolloin virka-apua saava viranomainen voi toisen viranomaisen avulla toteuttaa työtehtävänsä, vaikka asianosainen tätä vastustaisikin. Hallintolain 10.2 § sisältää maininnan viranomaisten välisestä virka-avusta. Säännöksen mukaan viranomaisten välisestä virka-avusta säädetään erikseen. Tämä tarkoittaa, että velvollisuus virka-avun antamiseen ja oikeus sen saamiseen perustuvat erityislakin säännöksiin. Itse virka-avun toteuttaminen kuuluu kuitenkin hallintolain soveltamisalaan, joten viranomaisen on hallinnollista virka-apua antaessaan noudatettava hallintolaissa säädettyjä velvoitteita. Hallinnon oikeusperiaatteilla (HL 6 ja 7§) on merkitystä erityisesti julkisen vallan käyttöä sisältävässä virka-avussa.<sup>36</sup>

Poliisin antamasta virka-avusta säädetään poliisilain 9 luvussa. Poliisilain 9.1 §:n mukaan poliisin on annettava pyynnöstä muulle viranomaiselle virka-apua, jos niin erikseen säädetään. Poliisin on annettava virka-apua muulle viranomaiselle myös laissa säädetyn valvontavelvollisuuden toteuttamiseksi, jos virka-apua pyytävää viranomaista estetään suorittamasta virkatehtäviään. Tapauksessa KHO 1989 A 8 poliisilaitoksen tuli antaa Verohallituksen hakemuksesta virka-apua verovelvollisen yhtiön sisäisen tarkastuksen tarkastuskertomuksen esittämisvelvollisuuden toteuttamiseksi, kun yhtiö oli kieltäytynyt luovuttamasta tarkastuskertomuksia verotarkastusta suorittamassa olleille Verohallituksen tarkastajille.<sup>37</sup>

Viranomaiset antavat virka-apua myös kansainvälisesti. Kansainvälisen virka-avun tavoitteena on ehkäistä väärinkäytöksiä ja veron kiertämistä, jotka liittyvät tuotannontekijöiden vapaan liikkuvuuden ja vapaakaupan mukanaan tuomiin haasteisiin. Näihin globaaleihin uhkiin vastaaminen edellyttää valtioiden välisiä toimenpiteitä. Verotuksen osalta virka-apua annetaan tietojenvaihdossa ja verosaamisten perinnässä.<sup>38</sup> Kansainvälistä verotus-tietojenvaihtoa käsitellään tarkemmin seuraavassa alaluvussa.

---

<sup>36</sup> Mäenpää 2011, s. 193.

<sup>37</sup> Mäenpää 2011, s. 193.

<sup>38</sup> Äimä, Defensor Legis 3/2010, s. 296.

## 2.7. Kansainvälinen verotustietojenvaihto

Kansainvälinen verotustietojenvaihto on yksi keskeisistä Verohallinnon tiedonsaantitavoista. Verotustietojenvaihto voi perustua kansallisen lainsäädännön ohella valtioiden välisiin verosopimuksiin, virka-apusopimuksiin sekä EU-valtioiden välillä myös virka-apudirektiiviin. Virka-apudirektiiviä (2011/16/EU) sovelletaan artiklan 2.kohdan mukaan kaikentyyppisiin jäsenvaltion tai jäsenvaltion alueellisten tai hallinnollisten osa-alueiden, paikallisviranomaiset mukaan lukien, kantamiin tai niiden puolesta kannettuihin veroihin. Lisäksi Euroopan neuvoston jäsenvaltiot ja OECD:n jäsenvaltiot ovat solmineet yleissopimuksen koskien veroasioissa annettavaa virka-apua.<sup>39</sup>

Suomen veroviranomaiset tekevät tietopyyntöjä eniten suomalaisten verovelvollisten ulkomailla olevista pankkitileistä. Viranomaisten välinen tietojenvaihto voi olla automaattista tai tapahtua joko pyynnöstä tai spontaanisti. Automaattisesta tietojenvaihdosta on kyse silloin, kun tietojenvaihto liittyy esimerkiksi rajat ylittävien luovutusvoittojen ja korkojen lähdeverotukseen. Pyyntöstä tapahtuvaa tietojenvaihtoa käytetään puolestaan, kun verotarkastuksessa tai muussa yhteydessä huomataan, että asian selvittämiseksi tarvitaan lisätietoa. Spontaaniin tietojenvaihtoon turvaudutaan taas silloin, kun verotarkastuksessa havaitaan, että Suomen veroviranomaisten saamalla tiedolla olisi merkitystä toisen valtion veroviranomaisille.<sup>40</sup>

Kansainvälisen verotustietojenvaihdon avulla saatujen tietojen käyttöön kohdistuu merkittäviä rajoituksia. Näitä tietoja on oikeus käyttää vain sopimuksessa ja/tai virka-apudirektiivissä mainittuihin tarkoituksiin ja sovitulla tavalla. Tämä perustuu verosalaisuuteen, joka kuuluu oikeusvaltioissa olennaisena osana valtion ja verovelvollisen väliseen suhteeseen. Tietojenvaihdossa vastaanotettuja tietoja saadaan luovuttaa viranomaisille ja tuomioistuimille vain rajoitetusti. Tietojenvaihdossa on lisäksi kiinnitettävä huomiota verovelvollisen liikesalaisuuksien ja muiden luottamuksellisten tietojen suojaan. Tämä tarkoittaa esimerkiksi sitä, että vastaanotettuja tietoja on käsiteltävä salaisina vastaavalla tavalla kuin valtion sisäisessä lainsäädännössä. Tapauksessa KHO 2006 T 434 oli kyse kansainvälisestä tietojen luovutuksesta ja liikesalaisuuksien suojasta. Ratkaisun mukaan liikesalaisuudet eivät olleet riittävä peruste, jonka nojalla Suomen veroviranomaiset olisivat voineet olla luovuttamatta tietoja Venäjän veroviranomaisille. Tietojen luovutusta perustel-

---

<sup>39</sup> Äimä 2011, s. 192-193.

<sup>40</sup> Äimä, Verotus 2/2011, s.160.

tiin sillä, että Venäjän veroviranomaiset ovat velvoitettuja käsittelemään saamiaan tietoja luottamuksellisina. Ulkomaiset viranomaiset voivat edelleen asettaa tiukkoja vaatimuksia luovutettujen tietojen käytölle. Tämä voi tulla esiin esimerkiksi rikosoikeudessa, jossa kansainväliset oikeusapusopimukset voivat estää sopimusten perusteella luovutettujen tietojen hyödyntämisen verotuksessa.<sup>41</sup> Pankkisalaisuutta ja kansainvälistä verotustietojenvaihtoa vaihtoa käsitellään jäljempänä luvussa 3.4.

Kansainvälisessä verotustietojenvaihdossa tulee ottaa huomioon myös turvakiellosta aiheutuvat rajoitukset. Verohallinto ei saa luovuttaa turvakiellon alaisia yhteystietoja, vaikka se olisi tietojenvaihto- ja verosopimusten sekä tietojenvaihtoa koskevan sääntelyn nojalla velvoitettu tietojen luovutukseen. Verohallinnon ohjeiden mukaan turvakiellon alaisia tietoja voidaan antaa vain toiselle Suomen viranomaiselle. Ohjeiden mukaan tietojenvaihdossa saatuja turvakieltoasiakkaan yhteystietoja on oikeus käsitellä vain asiakkaan tunnistamismenettelyssä, eikä niitä saa tallentaa Verohallinnon tietojärjestelmään asiakkaan yhteystiedoiksi.<sup>42</sup>

Kansainvälisen verotustietojenvaihdon parissa on viime vuosina tapahtunut paljon. Nämä vaikutukset ovat ulottuneet myös Suomeen. Suomi allekirjoitti 5.3.2014 Yhdysvaltojen kanssa verotustietojenvaihtoa koskevan FATCA -sopimuksen, jonka seurauksena Suomen ja USA:n veroviranomaiset alkavat vuosittain vaihtaa automaattisesti tilitietojaan. Maiden välinen tietojenvaihto aloitetaan vuonna 2015. Sopimuksesta johtuen suomalaiset rahalaitokset ovat velvollisia ilmoittamaan Verohallinnolle yhdysvaltalaisien asiakkaidensa välittömät ja osittain myös välilliset tiedot. Verohallinto puolestaan välittää kyseiset tiedot edelleen Yhdysvaltain verottajalle. Vastaavasti Suomi saa Yhdysvaltalaisista rahoituslaitoksista vuosittain Suomessa asuvien tilinhaltijoiden tietoja. Yhdysvallat on solminut vastaavanlaisen sopimuksen jo yli 20 muun valtion kanssa. Valtiovarainministeriö on todennut, että sopimusta voidaan pitää ” askeleena kohti automaattista pääomatulojen ja varallisuutta koskevaa maailmanlaajuista tietojenvaihtoa”. FATCA –sopimuksen ohella merkittävä edistysaskel liittyy rikkaiden maiden OECD-järjestössä hyväksytyyn maailmanlaajuiseen malliin automaattisesta tietojenvaihdosta (ns.CRS-vaihto). Valtiovarainministeriön mukaan Suomen tavoitteena on liittyä vaihtoon ensimmäisten maiden joukossa.<sup>43</sup>

---

<sup>41</sup> Äimä 2011, s. 195-196.

<sup>42</sup> Verohallinnon ohje 4.3.2014, kohta 3.7.

<sup>43</sup> Taloussanomien 5.3.2014.

### 3. PANKKISALAIKUUS TIEDONSAANNIN RAJOITTEENA

#### 3.1. Verohallinnon tiedonsaantioikeus suhteessa pankkisalaisuuteen

Pankin ja muun luottolaitoksen velvollisuus antaa asiakkaitaan koskevia tietoja veroviranomaisille voidaan nähdä ristiriitaisena pankkisalaisuuden turvaamisintressin kanssa. Toisaalta Verohallinnon laajaa tiedonsaantioikeutta voidaan perustella yhteiskunnallisissa näkökohdilla kuten oikeudenmukaisen verotuksen turvaamisella. Veroviranomaisen tiedonsaantioikeus on näissä tapauksissa kuitenkin tarkoin rajattu. Veroviranomaisella on oikeus saada tietoja vain silloin, kun se voi perustaa toimintansa oikeudellisesti pätevään toimivaltanormiin. Toimivaltanormilla tarkoitetaan tässä yhteydessä mahdollisuutta osoittaa pankille tietopyyntö tai pyyntö suorittaa pankissa tarkastus.<sup>44</sup>

Veroviranomaisen oikeus tietojensaantiin perustuu verotusmenettelylain 19 §:ään kuten jo aikaisemmassa luvussa todettiin. Tietojen antaminen verotuksellisiin tarkoituksiin edellyttää yksilöityä pankkitiedustelua. Lisäksi vaatimuksena on, että veroviranomaisella on selvitettävänä tietty konkreettinen verotusta koskeva asia tai asiakokonaisuus. Jos yksilöintiä ei ole tehty nimen perusteella, siinä on erikseen mainittava, ettei kyselyn kohteena olevan henkilön nimeä ole pystytty selvittämään. Sen sijaan massaluonteisia tietoja ei voida edellä mainitun lainkohdan nojalla antaa. Tällaisia tietoja olisivat muun muassa tieto tietyn rahamäärän ylittävistä tai tietyn tiliehdon täyttävistä talletuksista.<sup>45</sup>

Pankilla ja muulla luottolaitoksella on tietyissä tapauksissa velvollisuus kieltäytyä tietojen luovuttamisesta veroviranomaisille. Verotusmenettelylain 19 §:n mukaan sivullisella ei ole velvollisuutta tietojen antamiseen, jos hänellä lain mukaan on oikeus kieltäytyä todistamasta asiassa. Oikeudenkäymiskaaren 17 luvun 24.1 §:n toisen virkkeen mukaan todistaja saa kieltäytyä antamasta lausumaa, jolla liike- tai ammattisalaisuus tulisi ilmaistuksi, jolleivät erittäin tärkeät syyt vaadi, että todistajaa kuulustellaan niistä. Veroviranomaisen on tarvittaessa voitava osoittaa erittäin tärkeiden syiden olemassaolo. Tällaisena syynä voidaan Finanssialan keskusliiton ohjeiden mukaan pitää esimerkiksi perusteltua epäilyä veropetoksen tai kirjanpitorikoksen olemassaolosta.<sup>46</sup> Sen sijaan verotukseen vaikuttavia ta-

<sup>44</sup> Konstari – Kalima 2002, s. 86-87.

<sup>45</sup> Finanssialan keskusliiton pankkisalaisuusohje 2009, s. 22.

<sup>46</sup> Finanssialan keskusliiton pankkisalaisuusohje 2009, s. 23.

loudellista asemaa koskevia tietoja ei verotusmenettelylain 19 §:n mukaan saa kieltäytyä antamasta.

Ongelmalliseksi voi joissakin tapauksissa muodostua myös liike- tai ammattisalaisuuden tunnistaminen. Liike- tai ammattisalaisuuden suojaaminen voi tulla kysymykseen esimerkiksi tilanteissa, joissa tietojen antaminen edellyttäisi valmistus- tai markkinointimenetelmän, asiakaskunnan tai hinnoittelun selvittämistä kokonaisuudessaan. Sen sijaan pelkätään taloudellisista asemaa kuvaaviksi tiedoiksi voidaan katsoa tiedot verovelvollisen menoista ja tuloista sekä varoista ja veloista. Näiden tietojen antamiseen ei pääsääntöisesti sisälly harkintavaltaa, vaan tällaiset tiedot on veroviranomaisen pyynnöstä annettava.<sup>47</sup>

Veroviranomaisen tiedonsaantioikeutta suhteessa pankkisalaisuuteen on käsitelty useissa vanhemmissa oikeustapauksissa. Keskeistä tapauksissa on ollut se, onko tietojen saaminen verotuksellisiin tarkoituksiin katsottu välttämättömäksi. Tapauksessa 1982-A-II-117 pankki oli verotuslain 46 §:n 4 kohdan nojalla velvollinen antamaan lääninverovirastolle tiedot asiakkaan tilillä olleista talletuksista ja niistä hyvitetystä koroista sekä nostettujen luottojen määrästä siitä riippumatta, voitiinko noita tietoja käyttää jälkiverotuksen toimittamiseen.

Tapauksessa KHO 1983:A-II-14 lääninverovirasto oli puolestaan kehottanut säästöpankkia ilmoittamaan tietyn henkilön pankkitilille suoritettujen tilillepanojen osalta maksajan nimen, osoitteen ja maksun aiheen. Tietopyyntö oli tehty sekä verotuslain 47 §:n että ennakkoperintälain 29 b §:n nojalla. Kehotuksessa ei ollut kuitenkaan ilmoitettu, mitkä vaadituista tiedoista olivat välttämättömiä ja mistä syystä. Koska asiakirjoista saatavan selvityksen perusteella kyse oli kuitenkin tietyn verovelvollisen verotusta varten välttämättömistä tiedoista, katsottiin pankin olevan velvollinen antamaan lääninverovirastolle sen vaatimat tiedot.

Tapauksessa KHO 1984:A-II-3 lääninverovirasto oli verotuslain 46 §:n 4 kohdan nojalla vaatinut tietoja konkurssipesän osakkaiden tileillä olleista varoista, koroista ja annetuista luotoista. Koska kyseiset tiedot olivat tarpeet verotarkastuksen suorittamiseksi, oli pankki velvollinen tietojen luovuttamiseen.

Tapauksessa KHO:1985-A-II-151 oli kyse tietojensaannin ajankohdasta. Pankki oli ratkaisun perusteella velvollinen antamaan lääninverovirastolle tiedot asiakkaan tilien saldoista

---

<sup>47</sup> Konstari – Kalima 2002, s. 89.

muinakin ajankohtina kuin vuoden vaihteessa. Tiedonantovelvollisuuden katsottiin ratkaisussa syntyvän verotuslain 46 §:n 4 kohdan nojalla.

Tapauksessa KHO:1989-A-7 liikevaihtoverotoimisto oli kehottanut pankkia antamaan tiedot erään yksityishenkilön omista ja toiminimellä harjoitetun liikkeen tileistä, tilien saldoista ja korkohyvityksistä. Lisäksi tietoja pyydettiin notariaattitalletuksista, omaisuuden säilytyksistä sekä luottojen määristä ja vakuuksista. Liikevaihtoverotoimiston tietopyynnön mukaan tiedot olivat välttämättömiä verotarkastuksen toimittamiseksi. Tapauksessa pankki antoi ainoastaan tilejä koskevat tiedot, ja jätti muut pyydetyt tiedot antamatta. Pankille annettiin uusintakehotus tietojen antamiseen. Pankki teki asiasta valitukseen liikevaihtovero-oikeuteen, joka hylkäsi valituksen ja pidensi määräaikaa tietojen antamista varten. Asiaa käsiteltiin edelleen KHO:ssa, joka katsoi, että asiaan saadun selvityksen perusteella tiedot notariaattitalletuksista olivat liikevaihtoverolain 40 §:ssä tarkoitetulla tavalla välttämättömiä liikevaihtoverotarkastuksen toimittamista varten, ja pysytti tästä syystä velvollisuuden tietojen antamiseen. Sen sijaan tietojen välttämättömyyskriteeri ei KHO:n mukaan täytynyt omaisuuden säilytystä sekä luottojen määriä ja vakuuksia koskevien tietojen osalta. Tältä osin KHO kumosi liikevaihtovero-oikeuden päätöksen ja liikevaihtoverotoimiston antaman uusintakehotuksen.

Kaikissa tapauksissa välttämättömyyskriteerin ei ole kuitenkaan katsottu täyttyneen. Ratkaisussa KHO:1983-A-II-12 lääninverovirastolla ei ollut oikeutta verotuslain 47 §:n perusteella saada liikepankilta valokopioita shekeistä, joilla oli nostettu rahaa pankin ilmoittamalta tililtä. Ratkaisevaa tapauksessa oli, ettei tietojen katsottu olevan välttämättömiä tilinomistajan tai hänen yhtiönsä verotusta varten.

Ratkaisussa KHO:1986-A-II-11 lääninverovirasto oli verotuslain 46 §:n 4 kohdan nojalla osoittanut pankin pääkonttorille kehotuksen ilmoittaa kahden yksilöidyn tilinomistajan osalta tiedot pankin kaikista konttoreista olevista pankkitileistä saldoineen ja korkohyvityksineen sekä tiedot myönnettyistä luotoista kuuden vuoden osalta. Tietopyyntö oli tilinhaltijoiden ja pyydettyjen tietojen osalta yksilöity, muttei sisältänyt selvitystä tietojen tarpeellisuudesta. Koska tietojenantovelvoite ei ollut tietojen määräkään huomioiden asianmukaisesti täytettävissä, ei pankille asetettu velvollisuutta tietojen antamiseen. Korkein hallinto-oikeus kumosi aikaisemmat Verohallituksen ja lääninveroviraston päätökset.

### 3.2. Veroviranomaisen tarkastusoikeus

Veroviranomaisen tarkastusoikeus täydentää mahdollisuuksia tietojensaantiin. Verotusmenettelylain 23 §:n mukaan Verohallinnolla on oikeus tarkastaa kaikki ne asiakirjat, joista sanotuissa säännöksissä tarkoitettuja tietoja voi olla saatavissa. Vastaavanlaisia säännöksiä sisältyy myös useisiin muihin verolakeihin, kuten arvonlisäverolain 170 §:ään, tullilain 18 §:ään ja valmisteverolain 100 §:ään. Lisäksi korkotulon lähdeverolain 11 §:n mukaan koron maksajan on veroviraston asianomaisen virkamiehen kehotuksesta esitettävä korkotulon lähdeveron valvontaa varten tarvittavat asiakirjat ja muu tarpeellinen selvitys. Edelleen varainsiirtoverolain 32 §:n mukaan verovirastolle on vaadittaessa esitettävä varainsiirtoveron valvontaa varten tarvittavat asiakirjat ja muu tarpeellinen selvitys.

Verotarkastajilla on edellä mainittujen säännösten perusteella oikeus saada nähtäväkseen pankissa oleva, verotarkastuksen kannalta tarpeellinen asiakirja-aineisto. Pankilla ei ole velvollisuutta tehdä tarkastusta varten uusia listauksia, yhteenvetoja eikä muutakaan uutta aineistoa. Kyseinen tarkastusoikeus koskee vain laissa mainittuja veroviranomaisia. Viranomaisen on tarkastusta varten esitettävä asianmukainen valtuus sekä yksilöitävä tarkastuksen kohde ja laajuus. Tarkastusta voidaan käyttää ensisijaisena tietojensaantikeinona, sillä sen toimittaminen ei edellytä ensin suoritettua kirjallista tiedustelua.<sup>48</sup>

Vanhemmassa oikeuskäytännössä on käsitelty myös verotarkastusta suhteessa pankkikalaisuuteen. Ratkaisun KHO 15.11.1984/5101 mukaan pankki ei voinut vapautua tietojenantovelvollisuudestaan siten, että se tarjosi lääninverovirastolle mahdollisuuden verotuslain 48 §:ssä tarkoitettuun verotarkastuksen suorittamiseen.

Ratkaisussa KHO-A-II-22 lääninverovirasto oli vaatinut pankkia esittämään asiakirjoja, jotka olivat tarpeen pankkiin kohdistuvaa verotarkastusta varten. Pankki oli kieltäytynyt esittämästä kaikkia vaadittuja asiakirjoja, sillä ne eivät pankin perustelujen mukaan olleet tarpeellisia pankin verotusta varten. Tapauksessa katsottiin, ettei edellytyksiä kaikkien asiakirjojen luovutukselle ollut, sillä niiden välttämättömyyttä ei oltu virka-apua pyydettyä eikä myöhemminkään riittävästi selvitetty.

Tietojen tarpeellisuus- ja välttämättömyysvaatimukset rajaavat siten Verohallinnon tiedon- saantioikeutta. Tätä voidaan pitää erityisen tärkeänä yksilön oikeusturvan kannalta. Vero-

---

<sup>48</sup> Finanssialan keskusliiton pankkikalaisuusohje 2009, s. 23.

velvollisella on oikeus edellyttää, että viranomaisen taholta tapahtuva yksilön arviointi kohdistuu asian kannalta relevantteihin tietoihin. Lehtosen mukaan kyseinen oikeus kuuluu myös yksilön yksityiselämän suojaan.<sup>49</sup>

### 3.3. Vertailutietotarkastus ja pankkisalaisuus

Vertailutietotarkastusta koskevat uudet säännökset mahdollistavat vertailutietotarkastuksen tekemisen nykyisin myös luotto- ja rahoituslaitoksiin kuten jo aikaisemmassa luvussa todettiin. Aikaisemman verotusmenettelylain 21.2 §:n mukaan tämä ei ollut mahdollista. Säännöksen tarkoituksena oli estää pankkisalaisuuden piiriin kuuluvien tietojen käyttäminen vertailutietona. Verotarkastuksen järjestäminen vertailutietojen keräämistä varten ei siten aikaisemman lain mukaan ollut sallittua.<sup>50</sup>

Lain muutoksen myötä vertailutietotarkastuksiin perustuvan tiedonsaantioikeuden laajuus on ollut hieman epäselvä. Tähän liittyvä tapaus on ollut myös tietosuojavaltuutetun käsiteltävänä. Tapauksessa Dnro 1410/41/2012 pankki E oli pyytänyt tietosuojavaltuutetulta kannanottoa, joka koski Verohallinnon luottolaitoksessa suorittamaa vertailutietotarkastusta. Veroviranomainen oli tilanteessa esittänyt kyseiselle pankille pyynnön toimittaa muun muassa luottolaitoksen koko asiakasrekisterin verotusmenettelylain 21 §:n mukaisen vertailutietotarkastuksen yhteydessä. Pankki oli pyytänyt tietosuojavaltuutetun kannanottoa tietopyynnön lainmukaisuutta koskien. Kyse oli siitä, missä laajuudessa Verohallinnolla on oikeus käsitellä pankkisalaisuuden alaisia henkilötietoja verotusmenettelylain nojalla.<sup>51</sup>

Verohallinnon verotarkastusyksiköltä pyydettiin asian selvittämiseksi lausuntoa. Verohallinto totesi lausunnossaan vertailutietotarkastuksen olevan osa sen tehtäviin kuuluvaa verovaltvontaa. Vertailutietotarkastuksen tavoitteena on kerätä yksilöimätöntä tietoa, jota hyödyntämällä voidaan löytää valvottavia kohteita vertaamalla tietoja jo Verohallinnossa oleviin tietoihin. Tämä erottaa vertailutietotarkastuksen sivullisen tiedonantovelvollisuudesta, jonka perusteella luottolaitoksille tehdään tiedusteluja selvitetävänä olevasta konkreettisesti yksilöidystä verotusasiasta. Edelleen Verohallinnon mukaan se, missä laajuudessa pankin asiakasrekisteritietoja vertailutietotarkastuksessa tarvitaan, riippuu verotarkastuk-

---

<sup>49</sup> Lehtonen 2001, s. 196-197.

<sup>50</sup> Konstari – Kalima 2002, s. 91.

<sup>51</sup> Tietosuojavaltuutetun lausunto, Dnro 1410/41/2012.



terinpitäjän toiminnan kannalta. Henkilötietolain 9 §:n mukaan kerättävien henkilötietojen on myös oltava tarpeellisia kerättyyn tarkoitukseen.

Tietosuojavaltuutettu kiinnitti lausunnossaan huomiota siihen, että Verohallinto pyrkii muun muassa kustannussyistä välttämään rajoittavia seulontoja. Ongelmana tässä on kuitenkin se, että tietoja saatetaan pyytää tarvittua laajemmin. Tämä taas on ristiriidassa henkilötietolain keskeisen periaatteen kanssa, jonka mukaan tarpeetonta tietoa ei saa käsitellä. Tietosuojavaltuutetun näkemyksen mukaan tietojärjestelmä- ja kustannustekijät eivät ole asiallinen peruste tarpeettoman tiedon käsittelylle. Myöskään luottolaitoksella ei ole tällä perusteella oikeutta luovuttaa henkilötietoja. Tietosuojavaltuutettu viittasi lausunnossaan myös lain esitöihin, jossa vertailutietotarkastusta perusteltiin hallinnollisella keveydellä. Tietosuojavaltuutetun näkemyksen mukaan lainsäätäjän tarkoitus on ollut, että veroviranomainen rajaisi ja kohdentaisi tietopyyntönsä täsmällisemmin verrattuna yksittäisiin vuosilmoituksiin.

Osittain vertailutietotarkastuksen luonteesta johtuen on mahdollista, että Verohallinto käsittelee myös sellaista tietoa, joka ei ole tarpeellista verovalvonnassa. Tietosuojavaltuutetun näkemyksen mukaan tämä todennäköisyys kasvaa, mitä laajempia tietopyyntöjä veroviranomainen esittää. Selvää kuitenkin on, että verottajalla on oikeus tehdä luottolaitoksiin vertailutietotarkastuksia ja käsitellä tästä johtuen myös pankkisalaisuuden alaisia henkilötietoja. Vaikka Verohallinnolla on laaja laissa säädetty tiedonsaantioikeus, ei se oikeuta tätä käsittelemään toiminnassaan tarpeetonta tietoa. Tietosuojavaltuutetun näkemyksen mukaan voimassa oleva lainsäädäntö ei täytä henkilötietojen suojalle asetettuja vaatimuksia, sillä tietojensaantia ei ole täsmällisesti ja tarkkarajaisesti määritelty.<sup>54</sup>

Tietosuojavaltuutetun näkemystä voidaan pitää perusteltuna, sillä viranomaisen kustannusyihin liittyvät intressit eivät voi ohittaa verovelvollisen oikeusturvan puolesta puhuvia seikkoja. Veroviranomaisella on laaja lakiin perustuva tiedonsaantioikeus, mikä voi osaltaan myötävaikuttaa liian kevyin perustein tapahtuvaan tietojen luovutukseen. Veroviranomaisen laajoihin tiedonsaantipyntöihin tulisikin suhtautua varauksellisesti, ja varmistaa, ettei tarpeettomia tietoja luovuteta.

---

<sup>54</sup> Tietosuojavaltuutetun lausunto, Dnro 1410/41/2012.

### 3.4. Kansainvälinen verotustietojenvaihto ja pankkialaisuus

Kansainvälinen verotustietojenvaihto on tärkeä Verohallinnon tiedonsaantikeino, kuten jo luvussa 2.5 mainittiin. Pankkialaisuus voi kuitenkin joissain tapauksissa asettaa rajoitteita tietojen luovutukselle. Tiukkaa pankkialaisuutta on pidetty yhtenä ns. veroparatiisivaltion keskeisenä tunnusmerkkinä. Veroparatiisivaltiosta ei ole täsmällistä määritelmää, mutta siihen on tiukan pankkialaisuuden ohella yhdistetty matala verorasitus sekä kansainvälisten verotustietovaihtosopimusten puuttuminen. Veroparatiisivaltioiden lainsäädäntö ei yleensä myöskään takaa omistuksen läpinäkyvyyttä yhtiöiden ja erilaisten omaisuusmassojen (kuten säätiöt ja trustit) suhteen silloin, kun niiden omistajien ja edunsaajien kotipaikka on muualla kuin rekisteröintivaltiossa.<sup>55</sup>

”Veroparatiisi” käsitteen määrittelemisen on ongelmallista myös siitä syystä, että useat veroparatiisivaltioiksi luokitellut valtiot ovat viime aikoina solmineet tietojenvaihtosopimuksia. Tämä ei Kuortin mukaan kuitenkaan välttämättä tarkoita sitä, että entisen veroparatiisistatus olisi muuttunut kokonaan toiseksi. Tietojenvaihto veroparatiisivaltiosta edellyttää nimittäin lähes aina toisen valtion tekemää pyyntöä. Tämä johtuu siitä, ettei veroparatiisivaltion viranomaisilla yleensä ole hallussaan tietoa, joka mahdollistaisi spontaanin tietojenvaihdon. Tietojenvaihtosopimusten tosiasiallinen merkitys onkin tästä syystä kyseenalaistettu.<sup>56</sup>

Vahvaan pankkialaisuuteen ja sen mukanaan tuomaan veronkiertoon on pyritty EU:n tasolla puuttumaan entistä tehokkaammin. Automaattista tietojenvaihtoa koskeva kansainvälinen trendi on aiheuttanut paineita erityisesti Luxemburgin ja Itävallan viranomaisille. Kyseiset maat ovat ainoat EU:n jäsenvaltiot, jotka eivät jaa tietojaan EU-kansalaisista, joilla on maassa pankkitilejä.<sup>57</sup>

Helsingin Sanomat uutisoi 14.5.2013 Luxemburgin ja Itävallan edelleen vastustavan lakimuutosta, joka tehostaisi pankkitietojen vaihtamista unionin sisällä. Säästädirektiivimuutoksen tarkoituksena on lisätä automaattista tietojenvaihtoa ja siten ehkäistä veronkiertoa. Nykyisistä jäsenvaltioista kaikki muut paitsi Luxemburg ja Itävalta luovuttavat toisilleen tietoja talletusten koroista. Muutoksen avulla tietojenvaihto laajentuisi koskemaan myös esimerkiksi sijoitusrahastoja. Maat ilmoittivat Brysselissä pidetyssä EU:n ministerikokoukses-

---

<sup>55</sup> Kuortti, Verotus 4/2012, s. 414.

<sup>56</sup> Kuortti, Verotus 4/2012, s. 414.

<sup>57</sup> Taloussanomat 7.4.2013.

sa haluavansa odottaa, millaisia tuloksia komissio saa tietojenvaihtoon liittyvissä neuvotte-  
luissaan EU:n ulkopuolisten valtioiden kanssa. Komissio sai valtiovarainministeriöltä luvan  
neuvotella uusiksi verosopimukset Sveitsin, Monacon, Andorran, Liechtensteinin ja San  
Marinon kanssa.<sup>58</sup>

Pankkisalaisuuden murtaminen ei kaikissa tapauksissa ole osoittautunut helpoksi tehtä-  
väksi. Esimerkiksi Itävallan talousministeri Maria Fekter on puolustanut tiukasti maan  
pankkien yksityisyyttä ja tilitietojen salaisuutta. Fekterin mukaan automaattinen tietojen-  
vaihto loukkaa merkittävästi ihmisten yksityisyyttä. Taustalla on myös se, että pankkisalai-  
suudella on maassa vahvat perinteet, ja oikeus salassapitoon on kirjattu perustuslakiin.<sup>59</sup>

Maailmanlaajuinen pankkisalaisuuden avaaminen on kehittänyt vaihtoehtoisia tapoja varo-  
jen siirtämiseen. Uudenlaisesta tuotekehittelystä voidaan mainita esimerkkeinä erilaiset  
matkapuhelimien kautta tapahtuvat maksut, pre-paid-tuotteet, rahansiirtopalveluita tarjoa-  
vien yhtiöiden käyttö, pilvipankkitoiminta sekä verkkokaupan maksujen ohjaaminen suo-  
raan veroparatiiseihin. Maksuvälineenä voidaan rahan sijasta käyttää myös kultaa tai mui-  
ta arvoesineitä, joiden käyttö on vähemmän kontrolloitua kuin maksaminen käteisellä, pan-  
kin välityksellä tai luottokorteilla.<sup>60</sup>

---

<sup>58</sup> Helsingin Sanomat 14.5.2013.

<sup>59</sup> Taloussanomat, 13.4.2013.

<sup>60</sup> Kuortti, Verotus 4/2012, s. 428.

## 4. ASIANAJOSALAISSUUS SUHTEESSA VEROHALLINNON TIEDONSAANTIIN

### 4.1. Asianajajan perusarvot

Hyvä asianajajatapa on asianajotoiminnan ammattieettinen perusta. Ammattietiikkaan omaksutut arvomaailmat ovat ammattikunnan kehittämistä ja vaalimia normeja, joita se edellyttää jäsenistönsä noudattavan hyväksyttävänä käytäntöinä ja joilla se vastaa yhteiskunnan ammatille osoittamaan luottamukseen. Hyvää asianajajatapaa koskevat ohjeet eivät kuitenkaan ole säännöksiä, vaan niitä tulee tulkita ja soveltaa ammattikunnan arvomaailman mukaisesti ja siihen sisältyvien arvojen toteutumiseen pyrkien. Tapaohjeet eivät myöskään ole koko asianajajatavan sisältö, vaan niitä joudutaan arvioimaan ja kehittämään ammattitoiminnan toimintaympäristön muuttuessa.<sup>61</sup>

Asianajajan on toiminnassaan noudatettava asianajajakunnan yhteisesti hyväksymiä perusarvoja. Asianajajaa voidaan moittia näiden perusarvojen rikkomisesta, vaikka hän ei olisikaan rikkonut mitään yksityiskohtaista tapaohjeiden normia. Asianajajan perusarvoihin kuuluu muun muassa lojaalisuus ja luottamuksellisuus asiakastaan kohtaan. Lojaalisuus on hyvää asianajajatapaa koskevissa ohjeissa määritelty seuraavasti:

”Asianajajan on oltava asiakkaalleen lojaali. Asianajaja on velvollinen lakia ja hyvää asianajajatapaa noudattaen parhaan kykynsä mukaan valvomaan asiakkaansa etua ja oikeutta.”

Lojaalisuus tarkoittaa ohjeiden mukaan sitä, että asianajajan päävelvoitteena on toimia asiakkaansa parhaaksi ja olla hänelle lojaali. Asianajajan velvollisuutena on valvoa asiakkaansa etua, eikä hän saa muulloin kuin laissa erikseen säännellyissä tilanteissa poiketa tästä.

Asianajajan luottamuksellisuutta koskeva perusarvo on puolestaan määritelty seuraavasti:

”Asianajaja ei saa luvattomasti ilmaista sellaista yksityisen tai perheen salaisuutta taikka liike- tai ammattisalaisuutta, josta hän tehtävässään on saanut tiedon (salassapitovelvollisuus).

---

<sup>61</sup> Pelttonen 2006, s. 157.

Asianajaja ei saa myöskään luvattomasti ilmaista muita tietoja, joita hän on tehtävää hoidessaan saanut tietää asiakkaasta ja tämän oloista (vaitiolo velvollisuus). ”

Asianajosuhteen perusedellytyksenä on asiakkaan tuntema luottamus asianajajaansa kohtaan. Asianajosuhteessa luottamuksella on keskeinen merkitys, minkä vuoksi luottamuksen suojeleminen on ollut keskeinen lähtökohta asianajajan ammatillisten velvollisuuksien määrittämisessä. Luottamuksellinen asianajosuhte on määritelty yleismaailmallisesti yhdeksi oikeusvaltion tunnusmerkiksi. Lisäksi se on tehokkaan oikeushoidon ja asianajokuntaan kohdistuvan luottamuksen ja itsenäisyyden olennainen osa.

Luottamuksellinen asianajosuhte perustuu kahteen pääominaisuuteen. Asianajajalla on ensinnäkin toimeksiantosopimukseen, asianajajien tapaohjeisiin tai lain säännöksiin perustuva velvollisuus pitää asiakkaaltaan saamansa tiedot salassa. Lain säännöksiin perustuva velvollisuus salassapitoon konkretisoituu esimerkiksi erilaisina todistamiskieltoina.

Luottamukselliseen asianajosuhteeseen kuuluu myös asianajajan vaitiolo velvollisuus. Asiakkaalla on oikeus kertoa asianajajalleen tietoa, jota hän ei kertoisi muille ja oikeus luottaa siihen, ettei asianajaja myöskään kerro tällaista tietoa eteenpäin. Keskinäistä luottamussuhdetta ei voi muodostua ilman tätä velvollisuutta.<sup>62</sup>

Nykyisen lainsäädännön eri alueilla on entistä voimakkaammin kiinnitetty huomiota yksilön salaisuuteen ja sen suojaamiseen, salassapitoon ja vaitioloon. Näitä edellä mainittuja oikeuksia ja velvollisuuksia on käsitelty säädöshierarkian korkeimmalla tasolla eri ihmisoikeussopimuksissa ja perustuslaissa. Tavallisen lain tasolla salaisuuden suojaamista on käsitelty esimerkiksi yksityisyyden suojan, henkilörekistereitä koskevien säännösten ja viestintäsalaisuuden suojan yhteydessä. Toisaalta Esko ja Könkkölä kiinnittävät perustellusti huomiota lainsäätäjän myönteiseen suhtautumiseen esimerkiksi poliisien toimivaltuuksien lisäämisen osalta. Tämä merkitsisi väistämättä myös yksilön salaisuuksien suojan kaventumista.<sup>63</sup>

---

<sup>62</sup> Hyvää asianajajatapaa koskevien ohjeiden kommentaari 2011, s. 5-8.

<sup>63</sup> Esko – Könkkölä 2004, s. 356.

## 4.2. Asianajajan salassapitovelvollisuus ja sen rajoitukset

Asianajajan velvollisuudet voidaan Peltosen mukaan jakaa velvollisuuksiin päämiestä kohtaan sekä asianajajan bona fides –velvollisuuksiin yhteiskuntaa, vastapuolta, kollegoita ja muita tahoja kohtaan. Näistä bona fides -velvollisuudet ovat saaneet uuden lainsäädännön myötä aiempaa laajemman ja osittain uuden sisällön. Tämä koskee erityisesti asianajajan salassapito-oikeuden ja –velvollisuuden rajoituksia sekä salassapitovelvollisuutta muita kuin päämiestä kohtaan. Peltosen mukaan asianajotoiminnan voidaankin katsoa tapahtuvan ristiriitaisten eettisten velvollisuuksien lisäksi myös oikeudellisten ja rikosoikeudellisten paradoksien kentässä. Tämä johtuu siitä, että asianajajan päämiestä ja muita tahoja koskevat velvollisuudet ovat usein myös laista johtuen ristiriidassa keskenään.<sup>64</sup>

Asianajajan salassapitovelvollisuus on hyvää asianajajatapaa koskevissa ohjeissa määritelty seuraavasti:

”Asianajajan salassapito- ja vaitiolovelvollisuus on ajallisesti rajoittamaton. Sillä, jota salassapito- ja vaitiolovelvollisuus suojaa, on kuitenkin oikeus vapauttaa asianajaja salassapito- ja vaitiolovelvollisuudesta. Asianajaja voi lisäksi vapautua salassapito- ja vaitiolovelvollisuudestaan siinä määrin kuin

1. siihen on laista tai asianajajaliiton säännöistä johtuva velvollisuus
2. se on välttämätöntä asianajajan puolustautuessa itseensä kohdistuvilta vaatimuksilta
3. se on asianajajan asiakkaaltaan olevan saatavan perimiseksi välttämätöntä.”

Sääntö täydentää asianajajalain 5 §:ää, jonka mukaan asianajaja tai hänen apulaisensa ei saa luvuttomasti ilmaista sellaista yksityisen tai perheen salaisuutta taikka liike- tai ammatillisaisuutta, josta hän tehtävässään on saanut tiedon. Säännös osoittaa tyhjentävästi ne tilanteet, joissa salassapitovelvollisuudesta on oikeus poiketa. Vapautumistilanteita tulee tapaohjeiden mukaan tulkita suppeasti.

Asianajajan salassapito- ja vaitiolovelvollisuus on ikuinen. Salassapitovelvollisuus on voimassa, vaikka asiakas kuolee tai hänen mielenterveytensä järkkyy. Toisaalta asianajajan

---

<sup>64</sup> Peltonen 2006, s. 161-162.

on aina huomioitava asiakkaansa etu, ja tämän edun turvaamisessa asianajaja voi olla velvoitettu käyttämään myös luottamuksellisesti saamiaan tietoja.<sup>65</sup>

Asianajajan salassapitovelvollisuutta suhteessa veroviranomaisen tiedonsaantioikeuteen on käsitelty KHO:n 12.12.1995 antamassa ratkaisussa. Tapauksessa kyse oli asianajotoimiston valituksesta lääninveroviraston päätökseen koskien tietojen luovutusta verotarkastuksen yhteydessä. Tapauksessa lääninverovirasto oli kehottanut asianajotoimistoa esittämään verotarkastusta varten asiakaskortistonsa. Asianajotoimisto oli kuitenkin kieltäytynyt tietojen luovutuksesta.

Tapauksen käsittelyssä lähdettiin siitä, että kirjanpitovelvollisen verovelvollisen on verotuslain 43 §:n mukaan esitettävä viranomaisen kehotuksesta tarkastettavaksi liike- ja tilikirjanpitosensa, inventaarinsa ja tase-erittelynsä liitteineen samoin kuin tositeaineisto, sopimus- ja velkakirjat, pöytäkirjat, kirjeenvaihto, koneellisen kirjanpidon menetelmäkuvaus sekä muut tallenteet, jotka saattavat olla tarpeen häntä verotettaessa. Säännöksen tarkoitus on KHO:n tulkinnan mukaan se, että verotarkastuksessa voidaan tutustua kaikkeen verovelvollisen omaan materiaaliin, josta voidaan todeta, että varsinainen laskentatoimi on lain mukaisesti hoidettu ja sisältää ennen kaikkea kaikki kirjanpitoon kuuluvat tulot ja kulut. Verotarkastuksen kohteena olevan aineiston on liityttävä verovelvollisen laskentatoimeen, ja sen tulee olla yhteydessä verovelvollisen verotukseen.

Asianajotoimiston asiakortista ilmeni asianajotoimiston mukaan asiakkaan nimi, yhteys henkilön nimi, osoite, puhelinnumero, asian laatu ja siihen liittyviä tietoja, toimeksiantonumero ja siihen liittyvä alkamis- ja päättymispäivä. Asian yhteydessä verotarkastajille oli ilmoitettu, mitä tietoja kortistosta ilmeni ja se, ettei kortisto ollut tarkastusvuosilta kattava. Asiakaskirjan ja juttukirjan yhteys laskentatoimeen oli yrityksen käsityksen mukaan vähäinen, sillä kaikkia toimeksiantoja ei ollut merkitty näihin, vaan joillekin asiakkaille oli kirjoitettu lasku heti toimeksiannon päätyttyä. Tästä syystä asiakaskortistoon tutustuminen ei yhtiön mukaan palvelisi verotarkastuksen tarkoitusta. Tapauksessa vedottiin edelleen vaitiolovelvollisuuteen, jonka nojalla vaitiolovelvollinen ei ole oikeutettu antamaan toiselle vaitiolovelvolliselle sellaisia tietoja, joihin nähden hänellä on salassapitovelvollisuus. Tietojen luovuttamisen perusteleminen tietojensaajan salassapitovelvollisuudella ei yhtiön mukaan ole hyväksyttävää. Veroviranomaisia voidaan luovutuksen suhteen pitää vaarallisina, sillä verottajan salassapitovelvollisuutta rajoittaa oikeus ja viranomaisena jopa velvollisuus ilmoit-

---

<sup>65</sup> Hyvää asianajajatapaa koskevien ohjeiden kommentaari 2011, s. 12-13.

taa tietonsa tulleet rikokset syyttäjälle. Asian arvioinnissa tulisi siten yhtiön mukaan ottaa huomioon asianajajan vaitiolovelvollisuus, joka on säädetty suojaamaan asiakkaan vapautta ja luottamuksellista asianajosuhdetta.

Ratkaisussaan KHO vetosi edellä käsiteltyyn verotuslain 43 §:ään ja totesi tietojen olevan tarpeen tarkastettaessa asianajotoimiston tuloutuksia. Lääninveroviraston kehotukset asiakirjojen esittämiseen oli KHO:n mukaan myös yksilöity siten, että yhtiö on voinut lakisääteisen esittämisvelvollisuutensa täyttää. Tapauksessa asianajosalaisuus joutui siis väistymään veroviranomaisen tiedonsaantioikeuden tieltä.

Euroopan ihmisoikeustuomioistuimessa käsitellyssä Tamosius vs. The United Kingdom – tapauksessa (päättös 19.9.2002) pohdittiin myös asianajosalaisuuden merkitystä. Tapauksesta ei kuitenkaan annettu varsinaista ihmisoikeustuomioistuimen ratkaisua, sillä tuomioistuin totesi valituksen perusteettomaksi jo hallitusta kuultuaan. Fredmanin mukaan päätös tutkimatta jättämisestä antaa kuitenkin hyvän vertailukohtan muihin samankaltaisiin tapauksiin, jossa ei ehkä ole samanlaisia oikeussuojakeinoja asianajosalaisuuksien vuotamista vastaan.<sup>66</sup>

Tapauksessa valittajana oli lontoolainen asianajaja ja kyse oli hänen asiakkaaseen kohdistuvista veroviranomaisten tarkastuksista. Tapauksessa verottaja oli vuonna 1998 pyytänyt kotietsinnän toimittamista asianajajan toimistossa, sillä toimiston asiakasta epäiltiin verorikoksesta. Asianajaja oli kuitenkin vedonnut salassapitovelvollisuuteensa eräiden asiakirjojen osalta. Tapaus eteni niin, että vuonna 1999 kyseistä asiakasta vastaan nostettiin syyte veropetoksesta. Samana vuonna tuomioistuin antoi verottajalle vastapuolta kuulematta päätöksen, jolla verottajalle myönnettiin oikeus kotietsinnän toimituttamiseen asianajajan tiloissa. Syynä oli se, että asianajajan epäiltiin asiakkaan/asiakkaiden ohella syyllistyneen törkeään veropetokseen. Asianajaja vetosi valituksessaan muun muassa Euroopan ihmisoikeussopimuksen 8. artiklan takaamaan yksityiselämän suojaan sekä 13. artiklassa turvattuihin tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin.

Päätöksessään Euroopan ihmisoikeustuomioistuin katsoi, ettei mainittua 8.artiklaa ole rikottu. EIT kiinnitti päätöksessään huomiota siihen, että etsinnät oli suoritettu tuomioistuimen antaman päätöksen nojalla. Tuomioistuin totesi etsintöjen olleen myös lainmukaisia, sillä niiden tarkoituksena oli estää rikollista toimintaa ja välttää verotulojen menetystä.<sup>67</sup>

---

<sup>66</sup> Esko, Peltonen, Tarkka, Tulokas 2004, s. 207.

<sup>67</sup> Ks. tarkemmin Tamosius v UK ( Application no.62002/00).

Ratkaisua voidaan pitää perusteltuna, sillä kyseiset toimenpiteet oli suoritettu perustellun epäilyn pohjalta. Verottajalla oli tapauksessa tuomioistuimen myöntämä lupa, ja fiskaalisten intressien voitiin katsoa edellyttäneen etsinnän toteuttamista. Tapauksessa ei myöskään ollut kyse viranomaisen mielivaltaisesta puuttumisesta henkilön yksityiselämään, vaan välttämättömästä toimenpiteestä epäiltyyn rikokseen puuttumiseksi.

Asianajosalaisuuteen on otettu kantaa myös korkeimman oikeuden ratkaisussa KKO 2011:19. Tapauksessa oli kysymys konkurssipesän pesänhoitajan oikeudesta saada tietoja konkurssivelallisen asioita hoitaneen asianajotoimiston ja velallisen välisestä maksuliikenteestä. Tapauksessa konkurssipesä vetosi konkurssilain 8 luvun 9 §:n 1 momenttiin. Säännöksen mukaan pesänhoitajalla on salassapitosäännösten estämättä sama oikeus kuin velallisella saada konkurssipesän selvittämistä ja hoitamista varten tarpeelliset tiedot velallisen pankkitileistä, maksuliikenteestä, rahoitusta koskevista sopimuksista ja sitoumuksista, velallisen varallisuudesta, verotuksesta ja muista velallisen taloudellista asemaa tai velallisen harjoittamaa taloudellista toimintaa koskevista seikoista. Asianajajista annetun lain 5 c §:n 1 momentin mukaan asianajaja tai hänen apulaisensa ei saa puolestaan luvattomasti ilmaista sellaista yksityisen tai perheen salaisuutta taikka liike- tai ammattisalaisuutta, josta hän tehtävässään on saanut tiedon. Kysymys oli siten konkurssipesän tiedonsaantioikeuden ja asianajajan salassapitovelvollisuuden välisestä ristiriidasta.

Korkein oikeus totesi perusteluissaan, että päämiehen ja asianajajan välinen suhde perustuu luottamukseen ja luottamuksellisten tietojen salassa pysymiseen. Lisäksi asianajajan salassapitovelvollisuus turvaa päämiehen puolustautumismahdollisuuksia oikeudenkäynnissä ja luo samalla muutoinkin edellytyksiä oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin toteutumiselle. Tässä yhteydessä KKO viittasi Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytäntöön, jossa on todettu että asianajajan ammattisalaisuuden murtaminen voi vaikuttaa lainkäyttötoimintaan laajemminkin ja loukata näin Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklassa turvattuja oikeuksia.<sup>68</sup> Pääsääntönä on siten se, että asianajajan salassapitovelvollisuus voidaan murtaa vain painavista syistä.

Korkein oikeus totesi perusteluissaan edelleen, että tiedot asianajajan päämieheensä kohdistamasta laskutuksesta tai laskujen maksamisesta eivät kuulu asianajosalaisuuden ydinalueeseen. Kuitenkin asianajosalaisuuden olennaisena tarkoituksena on turvata puolustautumiseen liittyvät oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin edellytykset. Asianajaja ei

---

<sup>68</sup> KKO 2011:19, kohta 6. Perusteluissa viitataan tuomioon Niemietz v. Saksa, tuomio 16.12.1991, kohta 37.

voisi huolehtia asiakkaansa puolustautumisesta asianmukaisesti, mikäli asiakkaan luottamuksellisia tietoja voitaisiin hänen kauttaan luovuttaa ulkopuoliseen käyttöön. Edellä mainittujen perusteluiden ja ihmisoikeussopimuksen asettamien vaatimusten johdosta KKO päätyi ratkaisussaan siihen, että pesänhoitajalle säädetty tiedonsaantioikeus ei syrjäyttänyt asianajajan salassapitovelvollisuutta. Ratkaisulla voi olla merkitystä erityisesti tilanteissa, joissa talousrikoksista epäilty henkilö haluaa kääntyä asianajajan puoleen ilman riskiä siitä, että puolustautumisoikeuksiin turvautuminen heikentäisi hänen asemaansa.<sup>69</sup>

Ratkaisua KKO 2011:19 voidaan arvioida myös verotuksen kannalta. Tällöin ratkaisua voidaan tarkastella ensinnäkin suhteessa verotusmenettelylain 19 §:n mukaiseen sivullisen tiedonantovelvollisuuteen. Mikäli asiamies olisi velvollinen antamaan asiakastaan koskevia tietoja veroviranomaisille, voisi tämä käytännössä estää turvautumisen asiamiehen apuun. Tässä yhteydessä tulee myös huomioida Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan mukainen oikeus puolustautumiseen ja asiamiehen käyttämiseen. Sivullisen tiedonantovelvollisuus voi osoittautua ihmisoikeussopimuksen vastaiseksi, jos se käytännössä estäisi edellä mainittujen oikeuksien käyttämisen.<sup>70</sup>

### **4.3. Todistamisvelvollisuuden vaikutus asianajosalaisuuteen**

Asianajajan salassapitovelvollisuuden ulottuvuutta määriteltäessä tulee huomioida myös oikeudenkäymiskaaren 17 luvun todistamiskieltoa koskevat säännökset, joita sovellettaessa salassapidon ala määräytyy viimeisen oikeuskäytännön mukaan selvästi asianajajalajia suppeammin.

Oikeudenkäymiskaaren 17:23 §:n 4 kohdan mukaan asiamies tai oikeudenkäyntiavustaja ei saa todistaa siitä, mitä päämies on hänelle asian ajamista varten uskonut, ellei päämies todistamiseen suostu. Oikeuskirjallisuudessa säännöstä on tältä osin tulkittu laajentavasti siten, että todistamiskielto koskisi myös muulta kuin päämieheltä saatuja tietoja, mikäli ne liittyvät oikeudenkäyntitoimeksiannon hoitamiseen. Esko - Könkkölän mukaan tätä voidaan pitää oikeana ja tarkoituksenmukaisena tulkintana, sillä tiedon sisällöllä ja yhteydellä käsillä olevaan tapaukseen tulisi olla suurempi merkitys kuin tiedon saantitavalla. Säännöksen merkitys ei rajoitu ainoastaan oikeudenkäyntimenettelyyn, vaan salassapito- ja vaitiolovel-

---

<sup>69</sup> Könkkölä 2011, s. 383.

<sup>70</sup> Äimä 2011, s. 190.

vollisuus on yhdistetty eräissä muun muassa viranomaisen tiedonsaantioikeutta sääntelevissä laeissa oikeudenkäymiskaaren todistamiskieltoa koskeviin säännöksiin. Tällaisiin lakeihin kuuluvat esimerkiksi verotusmenettelylaki (1558/1995), esitutkintalaki (449/1987) ja pakkokeinolaki (450/1987).<sup>71</sup>

Kyseisen oikeudenkäymiskaaren säännöksen tulkinnassa on ollut epätietoisuutta erityisesti siitä, mitä vaitiolovelvollisuuden perusteena olevalla asian ajamista varten uskomisella tarkoitetaan. Ensimmäisen näkemyksen mukaan säännöstä tulisi tulkita sen sanamuodosta riippumatta laajentavasti siten, että salassapitovelvollisuuden alaan kuuluisivat myös sellaiset lainopillisen toimeksiannon yhteydessä saadut tiedot, jotka eivät suoranaisesti liity oikeudenkäyntiin tai sen valmisteluun. Tässä kohtaa on usein myös esitetty, että oikeudenkäymiskaaren soveltamisalan tulisi asiallisesti vastata asianajajalain 5 c §:n säännöstä, mikä tarkoittaisi, että asianajajan salassapitovelvollisuuden laajuus määräytyisi yhteneväisin perustein oikeudenkäynnissä ja sen ulkopuolella. Toisen, vastakkaisen näkemyksen mukaan todistamiskielto koskee vain nimenomaan oikeudenkäyntiä tai muuta viranomaismenettelyä varten vastaanotettuja tietoja. Näkemyksen mukaan asianajajalla olisi siis todistamisvelvollisuus muuta kuin päämieheltään oikeudenkäyntiin liittyvää lainopillista toimeksiantoa varten saamistaan tiedoista.<sup>72</sup>

Ensimmäistä näkemystä säännöksen laajentavasta tulkinnasta voidaan puoltaa erityisesti siitä syystä, että asianajopalveluilla on yleensä yhteys asiakkaan oikeusturvan toteuttamiseen riippumatta siitä, kuinka kiinteästi toimeksianto liittyy oikeudenkäyntiin tai muuhun virallismenettelyyn. Asianajotoiminnan nykyluonnetta ei myöskään vastaa liian jyrkät toimeksiantotyyppeihin kohdistuvat erottelut, sillä toimeksiannot kohdistuvat usein oikeudenkäynnin ulkopuolisiin toimiin. Sanamuodon mukaista, suppeampaa tulkintaa puoltavista intresseistä voidaan mainita keskeisimpänä pyrkimys aineellisen totuuden selvittämiseen oikeudenkäynnissä. Samankaltaisia salassapitovelvoitteen rajoitusten puolesta puhuvia näkökulmia voidaan tuoda esiin esimerkiksi verotusasioissa, joissa salassapidon laajuus on kytketty oikeudenkäymiskaaren todistamiskieltoa koskeviin säännöksiin.<sup>73</sup>

Todistamiskiellon rajoituksena on huomioitava kuitenkin oikeudenkäymiskaaren 17:23.3 §:n säännös, jonka mukaan oikeudenkäyntiavustaja tai asiamies voidaan velvoittaa todistamaan asiassa, jos käsiteltävänä olevan syytteen mukaisesta rikoksesta voi seurata vä-

<sup>71</sup> Esko – Könkkölä 2004, s. 362-363.

<sup>72</sup> Esko – Könkkölä 2004, s. 362.

<sup>73</sup> Esko – Könkkölä 2004, s. 362-363.

hintään kuusi vuotta vankeutta. Rajoitus ei kuitenkaan koske syytetyn oikeudenkäyntiavustajaa – tai asiamiestä.

Verotusmenettelylain 3 luvun 19 §:ssä todetaan sivullisen erityisestä tiedonantovelvollisuudesta seuraavasti:

” Jokaisen on annettava Verohallinnon kehotuksesta nimen, pankkitilin numeron, tilitapah-tuman 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.”

Todistamiskiellot tulevat siis huomioitavaksi myös Verohallinnon tiedonsaantioikeuden laa-juutta määriteltäessä. Taloudellista asemaa koskevien tietojen luovutus on säännöksessä muotoiltu varsin ehdottomaksi. Tällä ei ole kuitenkaan verotusmenettelylakia edeltäneen verotuslain esityömateriaalin mukaan tarkoitettu vaikuttaa asianajajan salassapitovelvolli-suuteen. Tämä tarkoittaa, että asianajalla on oikeus pitää verottajalta salassa myös asiak-kaansa verotukseen vaikuttavia taloudellisia tietoja, jos hän on niiden osalta todistamiskiel-lon piirissä.<sup>74</sup>

#### **4.4. Salassapitovelvollisuuden piiriin kuuluvat asiat**

Asianajajalain 5 c §:n mukaan asianajaja tai hänen apulaisensa ei saa luvottomasti ilmaisa-sellaista yksityisen tai perheen salaisuutta taikka liike- tai ammattisalaisuutta, josta hän on tehtävässään saanut tiedon. Avoimeksi jää sen sijaan kysymys, kenen salaisuuksia säännöksen on tarkoitus suojella. Säännöksen tulkinnasta on esitetty esimerkiksi näke-mys, jonka mukaan säännös koskisi myös muiden kuin asianajajan päämiehen salaisuuk-sia. Peltosen mukaan tällaista tulkintaa ei kuitenkaan voida pitää oikeana, kun huomioi-daan säännöstä koskevat esityöt sekä sitä edeltäneen rikoslain 38:3 §:n sisältö ja tulkinta-tulokset. Nämä huomioiden voidaan todeta, että säännös koskee vain asianajajan salas-sapitovelvollisuutta päämiestään kohtaan ja sen myötä vain päämiehen tai hänen per-heensä salaisuuksia. Kaikkien muiden kuin päämiehen salaisuudet ovat sen sijaan kol-

---

<sup>74</sup> Esko – Könkkölä 2004, s. 184-185.

mansien salaisuuksia riippumatta siitä, perustuvatko niitä koskevat velvollisuudet muuhun kuin asianajajalain 5 c §:ään tai päämiehen sitoumukseen. Tulkintatilanteiden kannalta on kuitenkin keskeistä selvittää, milloin kyse on päämiehestä ja luottamussuhteesta saadusta tiedosta.<sup>75</sup>

Täysipainoinen luottamussuhde asianajajan ja päämiehen välillä syntyy silloin, kun asianajaja hyväksyy tapausta koskevan toimeksiannon. Asianajaja voi kuitenkin joissakin tapauksissa saada luottamuksellisia tietoja jo ennen toimeksiantosopimuksen hyväksymistä, ellei hän asianmukaisesti torju niiden uskomista itselleen. Jos toimeksiantoa tarjoava henkilö tällaisessa tilanteessa vilpittömästi uskoo luottamuksellisia tietojaan asianajajalle, voivat esivaiheessa saadut muodostaa esteellisyysperusteen hyväksyä samaa asiaa koskeva toisen osapuolen tarjoama toimeksiantosopimus.<sup>76</sup>

Asianajaja voi tehtävää hoitaessaan saada tietoonsa myös ns. kolmansien osapuolien salaisuuksia. Kolmansien lakisääteisiä salaisuuksia koskevat kysymykset voidaan Peltosen mukaan luokitella seuraavasti: 1) asianajajan käyttöön eri tavoin tulleet päämiehen vastapuolta koskevat salaisuudet ja 2) muiden kuin kolmansien tahojen salaisuudet ja 3) sopimusperusteiset kolmansien salaisuudet.<sup>77</sup>

Ensimmäisen kohdan mukaisessa tapauksessa on kyse tilanteesta, jossa asianajajan päämiehen vastapuoli on antanut tai antaa asianajajan päämiehen käyttöön oman salaisuutensa joko oikeudenkäynnissä taikka muussa riidanratkaisumenettelyssä tai sellaisen menettelyn ulkopuolella erilaisissa tilanteissa. Kun asianajaja saa päämieheltään tällaisen tiedon, on hänen varmistettava, että kyseinen tieto on saatu laillisin perustein ja että sitä voidaan käyttää toimeksiannossa. Lainvastaisin keinoin hankittuja tietoja asianajajalla ei ole oikeutta käyttää.<sup>78</sup>

Asianajosuhdetta koskevat salassapitosopimukset koskevat yleensä rikoslain 30:11 §:n mukaisina yrityssalaisuuksina pidettäviä tietoja. On kuitenkin mahdollista, että salassapitovelvollisuus ulotetaan sopimuksin koskemaan myös sellaisia tietoja, jotka eivät ole lakiin perustuvan salassapitovelvollisuuden alaisia. Salassapitosopimuksella on tällöin itsenäinen oikeudellinen merkitys, ja sen rikkomisesta voi seurata vahingonkorvausvastuu. Kun

---

<sup>75</sup> Peltonen 2012, s.136-137.

<sup>76</sup> Peltonen 2012, s.137.

<sup>77</sup> Peltonen 2012, s.140.

<sup>78</sup> Peltonen 2012, s.141.

asianajaja käyttää päämiehen antaman sitoumuksen alaisia tietoja, on hän velvollinen noudattamaan päämiehensä antamaa sitoumusta.

Hyvää asianajajatapaa koskeviin ohjeisiin ei sisälly nimenomaista säännöstä, joka kattaisi tilanteet kolmansien salaisuuksien varalta. Koska kolmansien salaisuuksia koskevat velvollisuudet määräytyvät lain tai päämiehen sitoumusten perusteella, jää hyvän asianajajatavan tehtäväksi Peltosen mukaan vain asianajajan velvollisuuksien mukauttaminen niihin. Peltosen mukaan hyvän asianajajatavan voidaan katsoa sisältävän ainakin seuraavat asianajajan bona fides –velvollisuuksiin kuuluvat kolmansien salaisuuksia koskevat säännöt:

- 1) ”Asianajaja ei saa oikeudettomasti hankkia tietoa päämiehensä vastapuolen tai muun kolmannen tahon salaisuudesta eikä oikeudettomasti ilmaista tai käyttää sellaista haltuunsa saamaansa salaisuutta.
- 2) Asianajaja on velvollinen noudattamaan vastapuolen ja kolmannen tahon salaisuuksien suhteen vähintään samoja velvollisuuksia kuin hänen päämiehensä. Siten asianajaja on velvollinen huomioimaan salaisuutta koskevien säännösten ja viranomaismääräysten lisäksi päämiehensä antamat sellaisia salaisuuksia koskevat sitoumukset.
- 3) Asianajaja on antaessaan tuomioistuimelle tai muulle viranomaiselle päämiehensä vastapuolen tai muun kolmannen tahon salaisuuksia sisältäviä asiakirjoja ja lausumia velvollinen huolehtimaan siitä, että ne suojataan tuomioistuimen tai viranomaisen määräyksiin lain mahdollistamissa puitteissa.”<sup>79</sup>

Asianajajan salassapito- ja vaitiolovelvollisuuden osalta mielenkiintoinen kysymys liittyy siihen, kuka viime kädessä määrittää todistamiskiellon tai muun salassapitovelvollisuuden alaan kuuluvan tiedon. ”Salaisuuden herrana” oleva asianajajan päämies voi tietenkin monissa tapauksissa suostumuksellaan määrätä salaisuuden ilmaisemisesta, mutta ongelmallisempia ovat tilanteet, joissa päämies ei salassapitovelvollisuudesta poikkeamiseen suostu. Esko - Könkkölän mukaan yhtenä ratkaisuvaihtoehtona voisi olla päätäntävällän antaminen tuomioistuimelle aina silloin, kun tiedon esittämistä vaatii muun viranomaisen jonkin erityislain, kuten esimerkiksi verotusmenettelylain perusteella. Tämä turvaisi myös

---

<sup>79</sup> Peltonen 2012, s. 143.

salassapitosäännösten uskottavuutta, jota hallinnollisen viranomaisen pitkälle menevä ja asianajajan kannasta riippumaton päätäntävalta olisi omiaan murentamaan.<sup>80</sup>

Oman erityiskysymyksensä muodostavat edelleen tilanteet, joissa päämiehen tahdonmuodostukseen liittyy ongelmia, eikä hän pysty itse suostumustaan antamaan. Oikeuskirjallisuudessa päämiehen edunvalvojan on katsottu näissä tilanteissa voivan antaa luvan salassapidosta poikkeamiseen. Sen sijaan salassapitovelvollisuuden alaista seikkaa ei pääsääntöisesti voitane luovuttaa vastoin riittävässä ymmärryksessä olevan vajaavaltaisen tahtoa. Esko - Könkkölän mukaan kyseinen edunvalvojan oikeus on nähtävä pääsääntöisesti riippumattomana siitä, milloin ja kenen toimesta toimeksianto on alun perin annettu.

<sup>81</sup> Vanhemmassa oikeuskirjallisuudessa on tosin katsottu, että holhouksenalaisen puolesta suostumuksen antaa holhooja, mikäli juuri hän on kääntynyt asianajajan puoleen ja on toimeksiantaja ja, jos asianajaja on saanut toimeksiannon suoraan holhouksenalaiselta, tämä itse.<sup>82</sup>

---

<sup>80</sup> Esko – Könkkölä 2004, s.364.

<sup>81</sup> Esko – Könkkölä 2004, s. 368.

<sup>82</sup> Ylänkö 1985, s. 128.

## 5. TIETOJEN KÄYTTÖRAJOITUKSET VEROTUKSESSA

### 5.1. Tietojen käyttörajoitukset ja yksityisyyden suoja

Sen, minkälaista tietoa verotusta toimittaessa voidaan käyttää, ratkaisee tietojen käyttötarkoitussidonnaisuus. Tietoja saadaan pääsäännön mukaan käyttää vain niissä tehtävissä ja siihen tarkoitukseen, johon ne on viranomaiselle annettu. Tämä lähtökohta on ilmaistu muun muassa julkisuuslaissa. Julkisuuslain 5.2 §:n mukaan viranomaisen asiakirjalla tarkoitetaan viranomaisen hallussa olevaa asiakirjaa, jonka viranomainen tai sen palveluksessa oleva on laatinut taikka joka on toimitettu viranomaiselle *asian käsittelyä varten tai muuten sen toimialaan tai tehtäviin kuuluvassa asiassa*.<sup>83</sup>

Tietojen käyttötarkoitus määrittyy verotuksessa pääsääntöisesti aineellisen verolainsäädännön kautta. Esimerkiksi verotusmenettelylaissa säännelty verovelvollisen ja sivullisen ilmoittamisvelvollisuus koskee verotusta varten tarpeellisia tietoja. Yleisten henkilötietojen käsittelyä ohjaavien periaatteiden mukaisesti verolainsäädännön kautta määrittyvän tietojen käyttötarkoituksen avulla luodaan perusta tietojen kaikenlaiselle käsittelylle.

Tietojen käyttörajoitukset voivat tulla käytännössä esiin esimerkiksi silloin, kun pohditaan yksityisyyden suoja suhteessa verotukseen. Tällöin esiin voi nousta kysymys, voiko yksityisyyden suoja oikeudellisesti rajoittaa tietojen käyttöä verotustarkoitukseen. Jännite julkista intressiä palvelevien fiskaalisten tavoitteiden ja henkilöoikeudellisen yksityisyyden suojan kanssa konkretisoituu esimerkiksi tilanteissa, joissa arvioidaan verovelvollisen tai sivullistahon tiedonantovelvoitteiden merkitystä verrattuna perustuslaissa turvattuun yksityiselämän suojaan.<sup>84</sup> Pikkujämsä on todennut yksityiselämän suojan merkitsevän yhtä verotusmenettelyn rajoitusta.<sup>85</sup>

Yksityisyyden suojaan liittyvät kysymykset ovat viime vuosikymmeninä nousseet esiin yhä voimakkaammin. Asiaan ovat vaikuttaneet ensinnäkin informaatioon ja sen käsittelyyn liittyvien yksilön oikeuksien osalta tapahtuneet huomattavat muutokset. Toisena taustatekijänä voidaan pitää perusoikeusuudistusta. Uudistuksen myötä yksityisyyden suojan merkitys korostui suhteessa julkisen vallan käyttöön. Näillä muutoksilla on vaikutusta myös ve-

<sup>83</sup> Lohiniva-Kerkelä 2003, s.153.

<sup>84</sup> Lohiniva-Kerkelä 2003, s.23.

<sup>85</sup> Pikkujämsä 2001, s.38.

rotukseen, onhan Verohallinto yksi suurimmista yksittäistä kansalaista koskevista tietojen kerääjistä.<sup>86</sup>

Yksityiselämän suojasta säädetään perustuslain 10.1 §:ssä. Säännöksen mukaan jokaisen yksityiselämä, kunnia ja kotirauha on turvattu. Säännöksen tarkoituksena on taata jokaisen oikeus elää omaa elämäänsä siten, että viranomaiset ja muut ulkopuoliset tahot eivät puutu siihen mielivaltaisesti tai aiheettomasti.<sup>87</sup> Perustuslaissa turvattu yksityiselämän suoja koostuu sekä yksityisyyden että luottamuksellisuuden suojasta. Luottamuksellisuus edellyttää, että sellaisten tietojen luovuttaminen, joihin kajoaminen merkitsee henkilön yksityisyyden loukkaamista, tapahtuu vain kyseisen henkilön suostumuksella taikka lainsäädännön perusteella. Luottamuksellisuuden suojaan kuuluu olennaisena osana myös tietojen salassapito. Salassapidolla tässä yhteydessä tarkoitetaan, että tietojen pysyminen asiaan kuulumattomien ulottumattomissa turvataan silloinkin, kun luottamuksellisten tietojen vaihto muutoin on tehty mahdolliseksi. Jokaisella on oikeus myös luottaa siihen, että viranomaisen hankkimat tiedot ovat asian kannalta relevantteja. Viranomaisella ei siis ole oikeutta hankkia toimintansa perustaksi tarpeetonta tietoa. Lehtosen mukaan yksityiselämän suojaan voidaan katsoa muodostuvan oikeudesta yksityisyyteen, oikeudesta luottamuksellisuuteen, oikeudesta salassapitoon ja oikeudesta edellyttää yksilöstä kerättävän tiedon merkityksellisyyttä tiedon kerääjän toiminnan kannalta.<sup>88</sup>

Euroopan ihmisoikeussopimuksen 8 artiklaan sisältyy perustuslain yksityiselämän suojaan vastaava säännös. Artiklan mukaan jokaisella on oikeus nauttia yksityis- ja perhe-elämäänsä, kotiinsa ja kirjeenvaihtoonsa kohdistuvaa kunnioitusta. Kyseisen artiklan sovellettavuus verotukseen on noussut esiin useissa eri tapauksissa niin aineellisen kuin erityisesti menettelyllisen vero-oikeuden osalta.<sup>89</sup> Euroopan ihmissoikeussopimuksen 8 artiklaan on vedottu yleisimmin tapauksissa, jotka ovat koskeneet veroviranomaisten tietojen hankintaa. Artiklaa on voitu soveltaa veroasioihin esimerkiksi tapauksissa, joissa henkilön luona on tehty kotietsintä tai muu etsintä veronsaajien toimivaltuuksien nojalla sekä takavarikoitu erilaisia asiakirja-aineistoja. Ihmisoikeussopimuksen 8 artiklan merkitystä on pohdittu myös tapauksessa, joka koski Saksan ja Alankomaiden veroviranomaisten välistä verotustietojenvaihtoa. Tietojenvaihdossa oli ihmisoikeustuomioistuimen mukaan loukattu yksityisyyden suoja, mutta loukkaus voitiin oikeuttaa ihmisoikeussopimuksen 8 artiklan 2

<sup>86</sup> Lohiniva-Kerkelä, Verotus 5/2003, s.540.

<sup>87</sup> Hallberg, P. ym. 2011, s. 45.

<sup>88</sup> Lehtonen 2011, s. 195-197.

<sup>89</sup> Lohiniva-Kerkelä 2003, s. 29.

kohdan nojalla, koska kyseiset toimenpiteet olivat olleet välttämättömiä demokraattisen yhteiskunnan taloudellisen hyvinvoinnin vuoksi.<sup>90</sup>

Edellä käsitellyistä esimerkeistä huolimatta perus- ja ihmisoikeusargumentteja on esitetty verotuksen yhteydessä vain harvoin. Esimerkiksi yksityiselämän suojan ja henkilötietojen suojan vaikutusta verotustietojen hankintajärjestelmään ei ole juurikaan käsitelty. Euroopan ihmisoikeussopimuksen yksityis- ja perhe-elämän kunnioitusta koskevaa 8 artiklaa on sovellettu myös vain rajoitetusti suhteessa Verohallinnon tiedonhankintaan. Osittain tämä selittyy sillä, että kyseinen artikla tekee useimmiten yksityisyyteen puuttumisen oikeutetuksi. Verotuksen toimittamisessa on sen sijaan enemmänkin painotettu hallinnollista näkökulmaa. Tällöin tärkeimpinä intresseinä ovat vaikuttaneet verotuksen fiskaaliset tavoitteet, verotuksen tarpeet, verotuksen toimittamisen ensisijaisuus sekä Verohallinnon toiminnan tehokkuus.<sup>91</sup>

Yksityiselämää suojaavalla perustuslain säännöksellä on selvä yhteys henkilötietojen suojaan. Perustuslain 10.1 §:n mukaan henkilötietojen suojasta säädetään tarkemmin lailla. Säännöksen tarkoituksena on lainsäädännöllisesti turvata yksilön oikeusturva ja yksityisyyden suoja henkilötietojen käsittelyssä, rekisteröinnissä ja käyttämisessä. Säännös koskee sekä yksityisten henkilöiden että julkisen vallan ylläpitämiä rekistereitä.<sup>92</sup>

Henkilötietojen suojaa käsittelevälle lainsäädännölle aiheutuu nykyisin tietynlaisia tasovaatimuksia Euroopan neuvoston piirissä hyväksytystä yksilöiden suojelua koskevasta yleissopimuksesta. Suomessa asiaa koskevat säännökset sisältyvät henkilötietolakiin (523/1999).<sup>93</sup> Henkilötietolain mukaan henkilötiedolla tarkoitetaan kaikenlaisia luonnollista henkilöä taikka hänen ominaisuuksiaan tai elinolosuhteitaan kuvaavia merkintöjä, jotka voidaan tunnistaa häntä tai hänen perhettään tai hänen kanssaan yhteisessä taloudessa eläviä koskeviksi. Laissa henkilötietojen käsittelyllä tarkoitetaan puolestaan henkilötietojen keräämistä, tallettamista, järjestämistä, käyttöä, siirtämistä, luovuttamista, säilyttämistä, muuttamista, yhdistämistä, suojaamista, poistamista, tuhoamista sekä muita henkilötietoihin kohdistuvia toimenpiteitä.

Yksittäistä verovelvollista koskevat Verohallinnolle kerättävät tiedot voidaan jaotella luonnollisia henkilöitä ja muita verovelvollisia koskeviin tietoihin. Oikeudellisesti jaottelulla on

<sup>90</sup> Äimä 2011, s. 44-45.

<sup>91</sup> Lohiniva-Kerkelä, Verotus 5/2003, s. 542-544.

<sup>92</sup> Saraviita 2011, s. 184.

<sup>93</sup> Husa – Pohjolainen 2014, s. 122.

merkitystä siksi, että myös Verohallinnossa luonnollista henkilöä koskevan tiedon käsittely on henkilötietojen käsittelyä. Nämä henkilötietoina käsiteltävät verotustiedot voidaan edelleen jakaa ns. tavallisiin henkilötietoihin, arkaluonteisiin henkilötietoihin ja henkilötunnuksiin. Kaikkien näiden käsittelyjen oikeudelliset edellytykset eroavat toisistaan. Henkilötietolain 11 §:n mukaan arkaluonteisten henkilötietojen käsittely on kielletty. Tällaisia arkaluonteisia tietoja voivat olla esimerkiksi terveydentilaa koskevat tiedot. Sen sijaan pelkästään taloudellisia oloja kuvaavat tiedot eivät kuulu säännöksen soveltamisalaan.<sup>94</sup>

Henkilötietolain 7 §:n mukaan henkilötietoja saa käyttää tai muutoin käsitellä vain tavalla, joka ei ole yhteensopimaton käsittelyä määrittelevien käyttötarkoitusten kanssa. Käyttötarkoitussidonnaisuuden ohella henkilötietojen käsittelyä rajaa tarpeellisuusvaatimus. Henkilötietolain 9 §:n mukaan käsiteltävien henkilötietojen tulee olla käsitellyn tarkoituksen kannalta tarpeellisia. Tietojen käsittelyssä käyttötarkoitussidonnaisuus sitoo tietojen käsittelyn määriteltyyn tarkoitukseen, kun taas tarpeellisuusvaatimus rajaa tietojen käsittelyä tietyn tehtävän suorittamiseksi tarpeelliseen tietoon.

Jyväskylän käräjäoikeuden 4.11.2008 antamassa ratkaisussa R 08/834 oli kyse tapauksesta, jossa veroviraston virkailija oli käsitellyt Verohallinnon tietojärjestelmään tallennettuja verovelvollisen tietoja ilman, että käsittely liittyi hänen virkatehtäviinsä. Kyseinen verovirkailija oli käyttänyt tietoja kuolinpesän selvittämiseen, joka ei liittynyt hänen virkatehtäviinsä. Ratkaisussaan Jyväskylän käräjäoikeus katsoi, ettei verovirkailija ollut käsitellyt tietoja henkilökisterin käyttötarkoituksen mukaisesti. Verovirkailija tuomittiin sakkorangaisukseen henkilökisteririkoksesta ja virkavelvollisuuden rikkomisesta. Tietojen käsittely oli ilmennyt Verohallinnon sisäisen tarkastuksen selvitysten pohjalta.<sup>95</sup>

## **5.2. Yksityisyyden suoja suunnitellun kilometriveron kannalta**

Yksityisyyden suojaan liittyvät näkökohdat on konkreettisesti nostettu esiin ns. kilometriveroa koskevassa keskustelussa. Kilometriverossa on kyse liikenne- ja viestintäministeriön työryhmän ehdotuksesta, jonka mukaan Suomen autovero korvattaisiin auton käyttöön perustuvilla maksuilla. Kilometriveron suuruus riippuisi työryhmän ehdotuksen mukaan auton hiilidioksidipäästöistä ja siitä millä alueella autolla ajettaisiin. Kilometriveron lisäksi

---

<sup>94</sup> Lohiniva-Kerkelä 2003, s. 148.

<sup>95</sup> Voutilainen 2012, s. 303-305.

autoilijan maksettavaksi tulisi polttoainevero. Kilometraveron käyttöönotto tarkoittaisi käytännössä sitä, että keskimääräistä vähemmän ajavien kustannukset laskisivat ja keskimääräistä enemmän ajavien kustannukset nousisivat. Työryhmän mukaan kilometraveron siirtyminen ei kuitenkaan kokonaisuutena katsottuna lisäisi kotitalouksien tai eri väestöryhmien autoiluun liittyviä kustannuksia.<sup>96</sup>

Työryhmä kommentoi ehdotuksessaan myös yksityisyyden suojaan liittyviä kysymyksiä. Tämä oli tarpeen, sillä autoilun seuranta varten autoihin tarvittaisiin satelliittipaikannin, jonka avulla myös verot kerättäisiin. Valmisteilla olevaa sähköistä kansalaistiliä voitaisiin työryhmän mukaan hyödyntää siten, että ajoneuvon omistaja tai haltija itse hallinnoisi ajoneuvonsa yksityiskohtaisia käyttötietoja esimerkiksi internetissä sijaitsevassa käyttötilissä sen sijaan, että tiedot olisivat viranomaisen rekisterissä. Verottajalla lähetettäisiin vain verotusta varten tarpeelliset tiedot laissa määriteltynä ajankohtina. Näitä tietoja voisivat olla esimerkiksi ajosuorite kullakin maksuvyöhykkeellä tai pelkästään verotettava määrä. Ajoneuvon reaaliaikainen seuranta kyseisten tietojen perusteella ei sen sijaan olisi mahdollista, eikä verottamiseen tarvittaisi yksityiskohtaisia paikkatietoja. Työryhmän mukaan jo tällä voitaisiin lieventää ihmisten huolta yksityisyyden suojastaan. Kyseisten toimenpiteiden lisäksi jokainen voisi itse ajoneuvon käyttötietojensa perusteella varmistautua verotuksen oikeellisuudesta, mikä työryhmän mukaan ehkäisisi tarpeettomia riitautuksia. Viranomaiset voisivat pyytää tarkempia tietoja ajoneuvon käytöstä ainoastaan laissa tarkemmin säädettävillä perusteilla esimerkiksi verotuksen riitautuksen tai epäillyn väärinkäytöksen yhteydessä. Työryhmän mukaan verotuksen valvonta ja oikeellisuuden varmistaminen voitaisiin järjestää yksityisyyden suojaa vaarantamatta automaattisen tietojärjestelmän avulla.<sup>97</sup>

Tietosuojavaltuutettu Reijo Aarnion mukaan satelliittivalvonta ei lähtökohtaisesti ole optimaalisin keino autoilun seurannassa. Hänen mukaan pääkaupunkiseudulla voitaisiin ottaa käyttöön tietullit, jolloin myös rekisteriin joutumiselta vältyttäisiin. Koska ehdotus kilometraverosta on vielä alkuvaiheessa, ei sen kaikkiin tietosuojuongelmiin ole Aarnion mukaan vielä mahdollista ottaa kantaa, Selvänä hän kuitenkin pitää sitä, ettei kansalaisten seuranta kuulu verottajan tehtäviin.<sup>98</sup>

---

<sup>96</sup> Liikenne- ja viestintäministeriön tiedote, 16.12.2013.

<sup>97</sup> Liikenne- ja viestintäministeriön julkaisu, 37/2013 s. 24-25.

<sup>98</sup> Uusi Suomi, 17.12.2013.

### 5.3. Erilaiset käyttörajoitukset ja niiden vaikutus

Verohallinnon tehtäviin kuuluu verohallintolain (2010/503) mukaan verotuksen toimittaminen, verovalvonta, verojen ja maksujen kanto, perintä ja tilitys sekä veronsaajien oikeudenvalvonta. Verohallinto käsittelee siten paljon verovelvollisia koskevia tietoja.

Perusedellytyksenä yksityisten tietojen käsittelylle on tietojen käsittelyn oikeutus. Käsitteilylle tulee olla rekisterinpitäjän toiminnan kannalta asiallisesti perusteltu syy. Tämän lisäksi käsittelyn tulee perustua kolmeen vaihtoehtoiseen edellytykseen: suostumukseen, laissa säädettyyn oikeuteen käsitellä tietoja tai vakiintuneeseen asiakas-, palvelu- tai jäsensuhteeseen. Verohallinnon osalta käsittelyn oikeutus perustuu verolainsäädännössä säädettyyn verotukselliseen toimivaltaan.<sup>99</sup>

Tietojen käyttörajoitukset voivat verotuksessa aktualisoitua esimerkiksi silloin, kun pohditaan Verohallinnon tiedonsaantioikeuden laajuutta. Ongelmallista voi olla esimerkiksi se, millä tavalla hankittuja tietoja verotuksessa voidaan käyttää. Korkein oikeus on miettinyt muun muassa tätä kysymystä ratkaisussaan KKO 2006:11.

Tapauksessa verovalvonnasta vastaavat verohallinnon virkamiehet olivat käyttäneet verotarkastuskertomuksessa Luxemburgin viranomaisen rikosasiassa oikeusapuna antamia pankkitilitietoja. Tapauksessa kyseenalaista oli se, oliko tietoja käytetty vastoin oikeusapua annettaessa asetettua ehtoa ja olivatko vastaajat syyllistyneet virkavelvollisuuden rikkomiseen.

Kyseisen tapauksen taustana oli poliisille tehty tutkintapyyntö siitä, että henkilö X:n epäiltiin puolisonsa kuolinpesän ilmoittajana salanneen muun muassa vainajan Luxemburgissa olevaa omaisuutta. Törkeän kavalluksen selvittämiseksi asiassa oli saatu oikeusapuna vainajan ja X:n tilitietoja Luxemburgista. Koska asiassa olisi saattanut täytyä myös veropetoksen tunnusmerkistö, oli rikosylikonstaapeli M ollut yhteydessä veroviranomaisiin. M oli kuitenkin myöhemmin saanut tiedon, että Luxemburgista saatujen tietojen käyttämiselle oli asetettu ehtoja ja kieltäytynyt tietojen luovutuksesta veroviranomaisille. Syyttäjät vaati Verohallinnon virkamiehille Helsingin käräjäoikeudessa rangaistusta virkavelvollisuuden rikkomisesta. Rangaistusta vaadittiin sillä perusteella, että virkamiehet olivat tietoisina oikeusapuna saatujen tietojen käyttökiellosta tahallaan käyttäneet verotuksessa kyseisellä

<sup>99</sup> Lohiniva-Kerkelä, Verotus 5/2003, s. 542.

tavalla saatuja X:n pankkitilin tietoja. Virkamiehet saivat käräjäoikeudessa syyksilukevan tuomion virkavelvollisuuden rikkomisesta, ja valittivat ratkaisusta edelleen hovioikeuteen.

Hovioikeus totesi perusteluissaan muun muassa, että kansainvälisestä oikeusavusta rikosasioissa annetun lain 27 §:n 2 momentin soveltamisalaa ei ole rajoitettu koskemaan mitään tiettyä hallinnonalaa, vaan se velvoittaa kaikkia oikeusapuna saatuja tietoja käsitteleviä suomalaisia viranomaisia mukaan lukien veroviranomaisia. Koska kyseessä on kansainvälistä oikeusapua koskeva erityislaki, säännöstä tulee noudattaa tietojen käsittelyssä ennen verotusmenettelystä annettuja yleislakeja. Hovioikeus ei muuttanut tuomiota syyksilukemisen osalta. Tapausta käsiteltiin aina KKO:ssa asti, sillä virkamiehet vaativat syytteidensä hylkäämistä. Virkamiehet jätettiin lopulta rangaistukseen tuomitsematta, sillä oikeudenkäynti oli kestänyt kohtuuttoman kauan. Muilta osin KKO ei kuitenkaan muuttanut hovioikeuden tuomiota.<sup>100</sup>

Tietojen käyttörajoitukseen liittyy myös Helsingin hallinto-oikeuden 16.10.2012 antama, mielenkiintoinen ratkaisu. Tapauksessa kysymys oli siitä, estääkö tietojen käyttörajoitus verovelvollisen eduksi puhuvien tietojen huomioimisen. Käsittelyn kohteena oli valitus jälkiverotusasiassa.

Kyseisen tapauksen taustana oli se, että henkilö A:ta epäiltiin veropetoksesta. Veropetostutkintaa varten Helsingin poliisilaitos oli pyytänyt oikeusapua yhtiön pankkitilien liikkeistä ja todellisista omistajista. Poliisilaitoksen saamien vastausten jälkeen Uudenmaan verovirasto oli peruuttanut A:n henkilökohtaista verotusta koskevan tutkintapyynnön ja ilmoittanut, ettei Verohallinnolla ole tältä osin vaatimuksia A:lta. Veroviranomainen oli antanut tapauksesta lausuman, jossa todettiin, että jos virka-apuna saadut tiedot olisivat olleet käytössä verotuspäätöstä tehtäessä, A:ta ei olisi verotettu peitelystä osingosta. Uudenmaan verotuksen oikaisulautakunnan mukaan A:n esittämät tiedot olivat kansainvälisestä oikeusavusta rikosasioissa annetun lain 27 §:n ja Luxemburgin oikeusapupyynnön antaman vastauksen perusteella käyttörajoituksen alaisia, minkä vuoksi tietoja ei ollut otettu huomioon sen päätöksissä. Henkilö A vaati jälkiverotuspäätösten poistamista kokonaisuudessaan oikeusapuvastauksena saatujen tietojen perusteella.

Ratkaisussaan hallinto-oikeus totesi, että Luxemburgin oikeusapuvastauksen yhteydessä asettama luovutettujen tietojen käyttörajoitus tarkoittaa sitä, että luovutetut tiedot eivät saa johtaa veropetostutkinnan lisäksi muihin viranomaisen aloittamiin, yksityisen vahingoksi

<sup>100</sup> Ks. tarkemmin perusteluista KKO 2006: 11.

tapahtuviin toimiin. Siten käyttörajoituksen ei voida katsoa estävän luovutetun tiedon käyttämistä jo toimitetun verotuksen kumoamista koskevassa asiassa, kun verovelvollinen on itse esittänyt tiedot häntä koskevan asian käsittelyn yhteydessä. Hallinto-oikeuden näkemysten mukaan tietojen käyttörajoitus ei estä ottamasta huomioon tietoja verovelvollisen eduksi. Hallinto-oikeus kumosi päätöksellään A:n valituksenalaiset jälkiverotukset kokonaisuudessaan.

Tietojen käyttörajoitusten vaikutusta on pohdittu myös Helsingin hallinto-oikeuden 8.11.2013 antamassa päätöksessä. Kyse oli valituksesta jälkiverotusasiassa ja verotuksen oikaisua koskevassa asiassa. Verovelvollisen vaatimuksen mukaan Verohallinto oli saanut verotuspäätösten perusteena olevat tiedot rikollisen toiminnan tuloksena. Selvityksen mukaan Suomen valtio oli vuonna 2008 saanut haltuunsa varastettuja tietoja Saksan viranomaisilta. Saksan ulkomaan tiedustelupalvelu BND oli ostanut kyseiset tiedot pimeästi yksityiseltä ilmiantajalta, joka taas oli varastanut tiedot liechtensteinilaiselta pankilta. Valittajan mukaan tietojen alkuperän on täytynyt olla myös Verohallinnon tiedossa, eikä näitä lainvastaisesti saatuja tietoja voida käyttää hyväksi verovelvollisen verotuksessa. Tapauksessa Verohallinnon olisi tullut esittää tietojen hyväksikäytön oikeutuksesta tarkka selvitys. Vaatimuksen mukaan Suomen ja Australian välillä solmittu virka-apusopimus ei myöskään anna oikeutta tai velvollisuutta vaihtaa tietoja, jotka on alun perin hankittu lainvastaisella tavalla. Vaatimuksessa on edelleen vedottu yhdenvertaisuusperiaatteeseen, perus- ja ihmisoikeuksiin, suhteellisuusperiaatteeseen sekä luottamuksensuojaperiaatteeseen. Luottamuksensuojanäkökohdan mukaan verovelvollisen tulee voida luottaa siihen, ettei veroviranomainen hyödynnä toiminnassaan rikollisella tai muulla lainvastaisella tavalla saatuja tietoja.

Vastineen mukaan Verohallinto on saanut oman maan kansalaisia/täällä yleisesti verovelvollisia koskevia tietoja virka-apuna Cd-rom-levykkeellä Australian Verohallinnolta virallista tietojenvaihtokanavaa pitkin. Näiden vertailutietojen perusteella on tehty lukusia eri verovelvollisiin kohdistuneita tarkastuksia. Verohallinto on myös varmistunut saamansa aineiston luotettavuudesta.

Ratkaisussaan hallinto-oikeus totesi, ettei sillä ole syytä epäillä virka-apuna saadun tiedon oikeellisuutta. Vaatimuksessa esitetyt periaatteita ei myöskään katsottu loukatun. Näistä syistä hallinto-oikeus hylkäsi tietojen käyttörajoitusta koskevan valituksen.

Yhteenvetona edellä käsitellyistä ratkaisuksista voidaan todeta, etteivät tietojen käyttörajoitukset estä verovelvolliselle edullisten seikkojen huomioimista verotuksessa. Tässä suhteessa keskeinen ennakkopäätös oli edellä käsitelty Helsingin hallinto-oikeuden 23.11.2013 antama ratkaisu. Tätä tulkintaa voidaan pitää verovelvollisen oikeusturvan kannalta tärkeänä. Tietojen käyttörajoitukset tulevat sen sijaan sovellettaviksi, jos käyttörajoitusten alaista tietoa olisi tarkoitus käyttää verovelvollista vastaan.

## **5.4. Turvakieltoasiakkaat Verohallinnossa**

### **5.4.1. Turvakiellosta yleisesti**

Tietojen käyttörajoitukset tulevat Verohallinnossa konkreettisimmin esiin ns. turvakieltoasiakkaiden kohdalla. Turvakieltoa koskevat säännökset sisältyvät julkisuuslain 24.1 §:ään sekä väestötietojärjestelmästä ja väestörekisterikeskuksen varmennepalvelusta annetun lain (661/2009 myöh. väestötietojärjestelmälaki) 36 §:ään. Turvakiellon alaiset tiedot kuuluvat viranomaisen asiakirjoissa ja rekistereissä salassa pidettäviin tietoihin. Turvakieltoja myönnetään useimmiten poliiseille, sosiaalityöntekijöille, terveydenhuollon ammattihenkilöille, vakavissa rikoksissa todistajina olleille henkilöille sekä perheväkivaltaa kokeneille henkilöille.<sup>101</sup>

Väestötietojärjestelmälain 36 §:n mukaan henkilö tai hänen laillinen edustajansa voi hakea turvakieltoa, jos hänellä on perusteltu ja ilmeinen syy epäillä itsensä tai perheensä terveyden tai turvallisuuden tulevan uhatuksi. Turvakiellon tallentamisen jälkeen henkilön kotikunta, asuinpaikka, osoite ja muu yhteystieto voidaan luovuttaa vain sellaiselle viranomaiselle, jonka oikeus kyseisten tietojen käsittelyyn perustuu lain tai sen nojalla säädetyn tai tämän henkilön oikeutta tai velvollisuutta koskevan tehtävän, toimenpiteen tai toimeksianton hoitamiseen. Turvakielto ulottuu lisäksi henkilön omistuksessa tai hallinnassa olevan kiinteistön, rakennuksen ja huoneiston yksilöinti- ja sijaintitietoihin, jos niitä ei voida käsitellä erillään turvakiellon kohteena olevista tiedoista, silloin kun hänen tietojensa luovutetaan väestötietojärjestelmästä. Turvakiellon saanut henkilö voi halutessaan ilmoittaa väestötietojärjestelmään ns. turvallisen osoitteen. Tämä osoite ei ole turvakiellon alainen tieto, ja

---

<sup>101</sup> Voutilainen 2012, s. 177.

sitä voidaan Verohallinnon ohjeiden mukaan käsitellä samalla tavoin kuin muitakin tietojia.<sup>102</sup> Turvakielto on lain mukaan ensimmäisen kerran voimassa enintään viisi vuotta ja sen voimassaoloa voidaan tämän jälkeen hakemuksesta jatkaa kahdeksi vuodeksi kerrallaan. Erityisestä syystä turvakielto voidaan määrätä toistaiseksi voimassaolevaksi.

Verohallinto voi myös julkisuuslain 6 luvun 24 §:n 1 mom. 31) kohdan nojalla myöntää turvakielton. Säännöksen mukaan henkilö voi pyytää yhteystietojensa salassapitoa, jos hänellä on perusteltu syy epäillä itsensä tai perheensä terveyden tai turvallisuuden tulevan uhatuksi. Verohallinnon ohjeiden mukaan kieltäytyminen yhteystietojen salassapidosta voi tulla kysymykseen silloin, kun henkilö ei esitä lainkohdan mukaisia perusteita pyynnölleen. Jos henkilöllä on jo väestötietojärjestelmään tallennettu turvakielto, ei hänellä pääsääntöisesti ole enää tarvetta Verohallinnon erikseen myöntämään turvakieltoon.<sup>103</sup>

Turvakielton alaisia yhteystietoja ovat julkisuuslain mukaan tieto kotikunnasta ja siellä olevasta asuinpaikasta, tieto tilapäisestä asuinpaikasta, salaisesta puhelinnumerosta ja/tai muusta puhelinnumerosta ja muu yhteystieto. Muu yhteystieto tarkoittaa tässä yhteydessä esimerkiksi faksia tai sähköpostiosoitetta. Julkisuuslaissa ei ole määritelty aikaa yhteystietojen luovutusrajoitukselle. Jos henkilö ei pyydä yhteystietojensa salassapitoa tietyksi määräajaksi, se määrätään toistaiseksi voimassa olevaksi. Tällainen turvakielto päättyy henkilön kirjallisen ilmoituksen perusteella. Julkisuuslaissa tarkoitettua turvakieltoa haetaan Verohallinnolle osoitetulla hakemuksella. Hakemus siirretään Verohallinnossa suoraan turvakieltovastuuhenkilöiden käsiteltäväksi, sillä se saattaa sisältää salassa pidettäviä tietoja. Henkilöllä on oikeus hakea muutosta turvakieltovastuuhenkilön tekemään ratkaisuun siten kuin hallintoasian muutoksenhausta säädetään.<sup>104</sup>

Väestötietojärjestelmälain perusteella myönnetty turvakielto on vaikutuksiltaan laajempi kuin julkisuuslain mukainen turvakielto. Väestötietojärjestelmään merkitty turvakielto koskee nimittäin kaikkia niitä viranomaisia, jotka saavat väestötietojärjestelmästä henkilötietoja. Viranomaisten tulisikin Voutilaisen mukaan pyrkiä siihen, että julkisuuslain mukaista turvakieltoa pyydetäessä henkilö ohjattaisiin tekemään myös väestötietolain mukainen turvakieltopyyntö maistraatille.<sup>105</sup> Verohallinnossa käsiteltävistä turvakielloista lähes kaikki on merkitty väestötietojärjestelmään. Verohallinnon ohjeiden mukaan turvakieltoa pyytävä henkilö ohjataan hakemaan väestötietojärjestelmään merkittävää turvakieltoa maistraatilta.

<sup>102</sup> Verohallinnon ohje 4.3.2014, kohta 2.1.

<sup>103</sup> Verohallinnon ohje 4.3.2014, kohta 2.2.

<sup>104</sup> Verohallinnon ohje 4.3.2014, kohta 2.2.

<sup>105</sup> Voutilainen 2012, s. 179.

Ohjeiden mukaan henkilölle kerrotaan, että Verohallinto saa aina tiedon väestötietojärjestelmän turvakiellosta ja henkilön osoitteesta. Lisäksi turvakielto merkitään Verohallinnon tietojärjestelmään ja otetaan huomioon Verohallinnon toiminnassa.<sup>106</sup>

#### 5.4.2. Turvakiellon alaiset tiedot ja niiden käsittely Verohallinnossa

Verohallinnon ohjeiden mukaan turvakiellon alaisia tietoja Verohallinnossa ovat:

- osoitetiedot: kotiosoite, postiosoite, sijaintiosoite ja asianhoitajan osoite
- muut yhteystiedot, puhelinnumero, faksinumero ja sähköpostiosoite
- asuinkuntatiedot: kuntanumero, edellinen kotikuntatieto
- seurakuntatieto: esimerkiksi perukirjan liitteenä olevissa virkatodistuksissa
- sellainen tieto, josta on pääteltävissä em. tiedot: esimerkiksi kiinteistön ja rakennuksen tunniste- ja sijaintitiedot

Ohjeiden mukaan turvakielto koskee myös henkilön omistuksessa tai hallinnassa olevan kiinteistön, rakennuksen ja huoneiston yksilöinti- ja sijaintitietoja, jos niitä ei voida käsitellä erillään turvakiellon kohteena olevista tiedoista. Turvakiellossa olevan henkilön omistamat ja hallitsevat kiinteistöt, rakennukset sekä huoneistot ovat myös Verohallinnossa salassa pidettäviä verotustietoja. Näitä koskevat tiedot saadaan pääsääntöisesti Maanmittauslaitokselta ja tietoja käsitellään vain verotuksen toimittamista varten. Kyseisten tietojen käsittelyä ei ole rajattu yhtä tarkasti kuin turvakiellossa olevan henkilön varsinaisten yhteystietojen käsittelyä.

Muut henkilöä koskevat tiedot eivät sen sijaan ole turvakiellon alaisia. Verohallinnon ohjeiden mukaan turvakielto ei siten ulotu esimerkiksi sellaisiin tuloja, varallisuutta, vähennyksiä tms. koskeviin verotustietoihin, joista ei ilmene turvakiellon alaisia tietoja. Myöskään kirkkokuntatieto ei kuulu turvakiellon alaisiin tietoihin.

Verohallinnossa turvakiellon alaisia tietoja käsittelevät vain tähän tehtävään erikseen oikeutetut ns. turvakieltovastuuhenkilöt. Muut virkailijat eivät saa nähdä turvakiellon alaisia yhteystietoja esimerkiksi sovellusten käyttöliittymissä. Tietojen käsittelyä valvotaan lokitietojen avulla siten, että lokiin tallentuvat tiedot turvakiellossa olevan henkilön tietojen tar-

<sup>106</sup> Verohallinnon ohje 4.3.2014, kohta 2, Turvakielto ja sen alkaminen.

kastelusta. Turvakiellossa olevan henkilön käsittelystä kirjataan lokitiedot aina, kun henkilön tietoja käsitellään. Kirjaus tapahtuu riippumatta siitä, onko virkailijalla oikeus nähdä henkilön yhteystietoja vai ei. Tätä on perusteltu sillä, että henkilön yhteystiedot voivat ilmentää hänen muista verotustiedoistaan, vaikka virkailija ei näkisikään varsinaisia yhteystietoja. Tietoja säilytetään turvakieltolokissa viisi vuotta, ja valvontaa tietojen käsittelystä tehdään tarvittaessa.<sup>107</sup>

### 5.4.3. Turvakiellon huomioiminen verotuksen toimittamisessa

Turvakiellon alaisten henkilöiden verotus toimitetaan ilman erityisjärjestelyitä. Tämä tarkoittaa Verohallinnon ohjeiden mukaan sitä, että henkilön verotusta toimittava virkailija saattaa joutua käsittelemään myös turvakiellolla suojattuja yhteystietoja silloin, kun se on tarpeen henkilön verotuksen toimittamisessa. Tällainen tilanne voi henkilöverotuksessa tulla esiin esimerkiksi matkakulu- tai kotitalousvähennysasian selvittämisessä.

Turvakieltoasiakkaan todellisen asuinpaikan selvittämiseen voidaan sen sijaan joutua käyttämään erityisiä toimenpiteitä. Turvakiellossa oleva henkilö ei nimittäin välttämättä asu asiakastietokantaan merkityssä osoitteessa, eikä yhteystieto näin ollen ole käyttökelpoinen sellaisissa verotukseen liittyvissä tilanteissa, joissa henkilön asumisella on merkitystä. Todellisen asuinpaikan tietäminen on keskeistä esimerkiksi asunnon ja työpaikan välisten matkakulujen selvittämisessä, kotitalousvähennyksessä, luovutusvoiton verotuksessa sekä ensiasunnon varainsiirtoverovapaudessa. Näitä varten tarvittavat asumistiedot tulee Verohallinnon ohjeiden mukaan tiedustella joko henkilöltä itseltään tai pyytää turvakieltovastuuhenkilön avulla väestötietojärjestelmästä. Turvakiellon alaisen henkilön yhteystietoja ei sen sijaan saa hakea postin verkkopalvelun eikä muiden ulkoisten kyselyjärjestelmien kautta.<sup>108</sup>

Turvakielto asettaa rajoituksia henkilön yhteystietojen käsittelylle, mutta sen ei siitä huolimatta saisi vaikuttaa henkilön tiedonsaantiin. Apulaisoikeusasiamies antoi syksyllä 2011 huomautuksen koskien turvakieltoasiakkaiden ontuvaa tiedonsaantioikeutta viranomaisissa. Huomautus annettiin verotoimistolle ja ulosottovirastolle.

<sup>107</sup> Verohallinnon ohje 4.3.2014, kohta 3.1 ja 3.2.

<sup>108</sup> Ks. tarkemmin Verohallinnon ohje 4.3.2014, kohta 3.1 ja 3.3.

Huomautuksen taustalla oli kantelu ulosottoviraston ja verotoimiston menettelystä ennakkoveron maksuunpanoa ja perintää koskevassa asiassa. Kantelijan mukaan häneltä oli jäänyt yksi vuodelta 2008 maksuunpantu ennakkoveron erä maksamatta siitä syystä, että hänelle ei ollut lainkaan postitettu tilisiirtokortteja vuoden 2008 ennakkoveroerille. Heinäkuussa 2009 henkilö oli huomannut, että ulosottovirastolle oli siirretty noin 300 euroa hänen pankkitililtään. Henkilöön ei kuitenkaan oltu yhteydessä ulosottovirastosta, eikä hän myöskään saanut ulosotosta minkäänlaista vireilletuloilmoitusta. Asiasta pyydettiin verotoimiston ja ulosottoviraston selvitys.

Verotoimiston selvityksen mukaan menettely oli aiheutunut erehdyksestä tietojärjestelmän päivittämisen yhteydessä. Selvityksessä painotettiin, ettei verotoimiston tarkoituksena ollut vaikeuttaa turvakiellossa olevan henkilön veroasioiden hoitoa. Jatkossa verotoimisto lupasi panostaa turvakiellon alaisten tietojen käsittelyä koskevan ohjeistuksen kouluttamiseen sekä mahdollisuuksien mukaan asiakkaiden ohjaukseen veroasioiden käsittelyn yhteydessä.<sup>109</sup> Tapaus osoitti konkreettisesti sen, minkälaisia ongelmia sähköiseen hallintoon ja sen sovelluksiin voi liittyä. Turvakielloasiakkaiden kohdalla huolellisuus korostuu vielä erityisemmin.

---

<sup>109</sup> Apulaisoikeusasiamiehen ratkaisu, 11.8.2011.

## 6. VEROVELVOLLISEN ASEMA VEROTARKASTUKSESSA

### 6.1. Ne bis in idem -kiellon vaikutuksesta veroasioissa

Aikaisemman lainsäädännön mukaan verovelvollinen saattoi joutua verotusta koskevasta laiminlyönnistään sekä hallinnollisen että rikosprosessuaalisen menettelyn kohteeksi. Verovelvollinen, joka ei täyttänyt velvollisuuksiaan oikein, voitiin veronkorotuksen lisäksi tuomita rangaistukseen veropetoksesta. Tuomittu veronkorotus oli kuitenkin mahdollista huomioida rikosoikeudenkäynnissä rangaistuksen lieventämisperusteena (ks. rikoslain 6 luvun 7 §)<sup>110</sup>

Tämä Suomessa noudatettu käytäntö on sittemmin osoittautunut ongelmalliseksi perus- ja ihmisoikeusmyönteisen tulkinnan kannalta. Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen uudemmassa oikeuskäytännössä Suomen verolainsäädännön mukaan määrättyä veronkorotusta on pidetty luonteeltaan rangaistuksena. Tällöin sovellettavaksi tulee Euroopan ihmisoikeussopimuksen 7 lisäpöytäkirjan 4 artiklan mukainen kahdesti rankaisemisen kieltö:

”Ketään ei saa saman valtion tuomiovallan nojalla tutkia uudelleen tai rangaista oikeudenkäynnissä rikoksesta, josta hänet on jo lopullisesti vapautettu tai tuomittu syylliseksi kyseisen valtion lakien ja oikeudenkäyntimenettelyn mukaisesti.”

Kiellon ensisijaisena ja tärkeimpänä tavoitteena on suojata yksilöä viranomaisten väärinkäytöksiltä. Kiellon tarkoituksena on antaa yksilölle oikeusturvaa sekä suhteessa uusiin samaa asiaa koskeviin (rikos)prosesseihin että suhteessa riskiin uusista prosesseista.<sup>111</sup>

Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on tulkinnut ne bis in idem –kiellon merkitystä useissa ratkaisuisissaan, joista erityisesti Zolotukhin vs. Venäjä 10.2.2009 –linjauksella voidaan sanoa olevan ennakkotapausarvoa.<sup>112</sup> Tapauksessa kysymys oli ne bis in idem –kiellon rikomisesta silloin, kun järjestysrikkomuksena tuomitusta teosta esitettiin syyte rikoslain nojalla. Ratkaisuselosteessaan Euroopan ihmisoikeustuomioistuin katsoi ihmisoikeussopimuksen 7 lisäpöytäkirjan 4 artiklan kieltävän uuden oikeudenkäynnin asiassa, jossa aiempi tuomio on tullut lopulliseksi (kohta 83). Artiklan tarkoituksena on tuomioistuimen mukaan

<sup>110</sup> Ks. Tarkemmin Immonen 2012, s. 240–241.

<sup>111</sup> Hellsten, Verotus 5/2010, s. 529.

<sup>112</sup> Pellonpää – Gullens 2011, s. 413.

estää lopullisen päätöksen saaneiden rikosprossien toistaminen. Päätöksen lopullisuus tulee arvioitavaksi kansallisen oikeuden mukaan. Tuomiota voidaan pitää lopullisena silloin, kun siihen ei enää voida hakea muutosta säännöllisin muutoksenhakukeinoin (kohdat 107 ja 108).<sup>113</sup>

Korkein oikeus antoi kesäkuussa 2010 kaksi ennakkopäätöstä, jossa se otti kantaa kahdesti rankaisemisen eli *ne bis in idem* -kiellon merkitykseen veroasioissa. Ratkaisussa KKO 2010:45 korkein oikeus totesi, että mainitun määräyksen mukainen kiello syyttää tai tuomita kahdesti samassa asiassa koskee tilannetta, jossa ensimmäinen ratkaisu on lopullinen ennen jälkimmäisen menettelyn alkamista. Koska kyseisessä tapauksessa veronkorotuspäätökset olivat tulleet lopullisiksi ennen syytteen vireilletuloa, estivät A:lle määrättyt veronkorotukset veropetosta koskevan syytteen tutkimisen.

Toisessa ratkaisussaan KKO 2010:46 korkein oikeus katsoi, ettei veropetosyytteen tutkimatta jättämiselle ollut perusteita. Ratkaisussaan korkein oikeus totesi, että veropetosyytettä voitiin tutkia, koska veronkorotuspäätökset eivät olleet tulleet lopullisiksi ennen syytteen vireille tuloa. Lopulliseen ratkaisuun ei tapauksessa voitu rinnastaa vireillä olevaa tai muuten ratkaisua vailla olevaa asiaa. Korkein hallinto-oikeus tulkitsi ratkaisussaan KHO 2011:21 *ne bis in idem* -kieltoa vieläkin laajemmin kuin korkein oikeus. KHO:n perustelujen mukaan *ne bis in idem* -kiello ei estä hallintomenettelyssä vireillä olevan veronkorotusasian ratkaisemista, vaikka samaa asiaa koskevassa rikosprosessissa annettu ratkaisu on saanut lainvoiman, kunhan hallintomenettely oli ollut vireillä ennen kuin rikostuomio oli tullut lainvoimaiseksi.

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että veronkorotusten määräämisessä oli kysymys Euroopan ihmisoikeussopimuksen 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklassa tarkoitetusta rikosasiasta ja että veropetosasiassa ja veronkorotusten määräämisessä oli kysymys olennaisesti samasta asiasta. Koska sanotun artiklan mukaista *ne bis in idem* -kieltoa sovelletaan silloin, kun ensimmäinen ratkaisu on lopullinen ennen jälkimmäisen menettelyn alkamista, mutta ei rinnakkain vireillä olevissa menettelyissä, kiello ei ollut esteenä veronkorotusten määräämiselle käräjäoikeuden tuomion lainvoimaiseksi tulon jälkeen. Korkein hallinto-oikeus kumosi hallinto-oikeuden päätöksen veronkorotusten osalta ja palautti asian hallinto-oikeudelle ensi asteena käsiteltäväksi A:n veronkorotusten määrää koskevien vaatimusten tutkimista varten.<sup>114</sup>

Edellä mainituilla KKO:n ja KHO:n päätöksillä vahvistettiin, että hallinnollisen veronkorotuksen määrääminen voi olla ihmisoikeussopimuksessa tarkoitettu rikosoikeudellinen ran-

<sup>113</sup> Ks. ratkaisusta tarkemmin Zolotukhin v. Venäjä 10.2.2009

<sup>114</sup> KHO 2011:41.

gaistus. Näin ollen aikaisemmin määrätty veronkorotus voi estää saman teon käsittelemisen uudestaan rikosoikeudenkäynnissä, jos veronkorotusratkaisu on tullut lopulliseksi ennen syytteen vireille tuloa. Tulkintakäytännön mukaan ratkaisevaa oli siis se, että kyse on peräkkäisistä prosesseista.

Aikaisempi tulkintalinja muuttui heinäkuussa 2013, kun korkein oikeus antoi vahvennetussa kokoonpanossaan merkittävän ennakkoratkaisun KKO 2013:59. Ratkaisussa katsottiin, että veropetossyytteen tutkimiselle on este jo sen jälkeen kun verotusmenettelyssä on veronkorotusta koskevaa päätösvaltaa käytetty joko määräämällä veronkorotus tai jättämällä se määräämättä. Ne bis in idem –periaatteen katsottiin tulkinnassa tulevan sovellettavaksi siis huomattavasti aikaisemmin kuin vallinneen käytännön mukaan. Seuraavassa käsitellään tarkemmin kyseisen ratkaisun taustaa.

Tapauksessa syyttäjä oli Helsingin käräjäoikeudessa 17.12.2008 vireille tulleessa rikosasiassa vaatinut A:lle rangaistusta muun muassa törkeästä veropetoksesta. Tapauksessa A oli harjoittanut toiminimellä pizzeriatoimintaa ja veronvälttämistarkoituksessa laiminlyönyt verotusta koskevia velvollisuuksiaan. A oli lisäksi antanut viranomaiselle väärän tiedon veron määräämiseen vaikuttavasta seikasta, mikä oli johtanut veron määräämisen liian alhaiseksi. Verohallinto oli yhtynyt syyttäjän rangaistusvaatimukseen. Käräjäoikeuden ratkaisussa todettiin, että syyte oli perustunut samoihin tulojen ilmoittamatta jättämisiin, joiden perusteella A:lle oli määrätty veronkorotukset verovuosilta 2001,2002 ja 2003. Tämän perusteella käräjäoikeus katsoi jälkiverotuspäätösten tulleen lopullisiksi jo ennen varsinaisen rikosoikeudenkäynnin alkamista ja jätti syytteen tutkimatta.

Asiaa käsittely jatkui Helsingin hovioikeudessa, johon sekä syyttäjä että Verohallinto esittivät valituksensa. Hovioikeus päätyi ratkaisussaan erilaiseen lopputulokseen kuin käräjäoikeus. Perusteluissaan hovioikeus totesi, että A:ta koskevat jälkiverotuspäätökset olivat koskeneet vuosia 2001-2003. A oli hakenut muutosta päätöksiin hallinnollisessa menettelyssä, minkä vuoksi veronkorotukset olivat tulleet lopullisiksi vasta 8.1.2010 Uudenmaan verotuksen oikaisulautakunnan ratkaisujen tultua lainvoimaisiksi. Koska syyte kyseisessä asiassa oli tullut vireille 17.12.2008, eivät A:lle määrättyt veronkorotukset siten olleet tulleet lopullisiksi ennen törkeää veropetosta koskevan syytteen vireille tuloa. Hovioikeuden mukaan merkitystä ei voitu käräjäoikeuden tavoin antaa sille, että veronkorotukset olivat lopullisia ennen kuin syyte oli annettu A:lle tiedoksi. Veronkorotusten maksaminen kokonaisuudessaan vuonna 2005 ei myöskään ollut yksistään syy, joka teki veronkorotuksista lo-

pullisia. Keskeistä hovioikeuden mukaan oli sen sijaan se, että A oli hakenut muutosta hallinnollisessa menettelyssä kaikkien verovuosien osalta. Asiassa ei siten hovioikeuden mukaan ollut estettä törkeää veropetosta koskevan syytteen tutkimiselle. Hovioikeus tuomitsi A:n törkeästä veropetoksesta ja toisesta rikoksesta yhteiseen ehdolliseen vankeusrangaistukseen.

Tapausta käsiteltiin edelleen korkeimmassa oikeudessa, jossa A vaati syytettä törkeästä veropetoksesta hylättäväksi ja toissijaisesti rangaistuksen alentamista. Tapauksessa kyse oli siitä, estikö A:lle määrätty veronkorotus häntä vastaan nostetun veropetossyytteen tutkimisen. Tarkoituksena oli ratkaista, muodostaako *ne bis in idem* -kielto esteen vain peräkkäisille menettelyille (eli vasta silloin, kun verokorotuksen tultua lopulliseksi nostetaan saman menettelyn perusteella syyte verorikoksesta) vai estääkö syytteen tutkimisen jo veronkorotusasian samanaikainen vireilläolo.

Keskeisessä asemassa ratkaisun käsittelyssä ja tulkintalinjan muutoksessa olivat eduskunnan perustuslakivaliokunnan omaksumat *ne bis in idem* -kieltoa koskevat lausunnot. Perustuslakivaliokunta on käsitellyt kiellon asettamia rajoitteita kahdessa eri lakiehdotusta koskevassa lausunnossaan ja esittänyt näissä kantansa hallinnollisten rangaistusluonteisten seuraamusten ja oikeudenkäynnissä tuomittavan rikosoikeudellisen seuraamuksen yhteensovittamisesta.

Ensimmäinen lausunto 9/2012 vp koski hallituksen esitystä ulkomaalaislain, työsopimuslain ja eräiden niihin liittyvien lakien muuttamiseksi. Lausunnossaan perustuslakivaliokunta totesi, ettei kaksoisrangaistavuuden kiellon voida katsoa koskevan vain puhtaasti peräkkäisiä menettelyjä, vaan se koskee myös samanaikaisesti vireillä olevia menettelyjä. Tämä tulkinta voidaan valiokunnan mukaan johtaa jo ihmisoikeussopimuksessa mainitun artiklan sanamuodosta, ja se näyttäisi vastaavan myös Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen viimeaikaista oikeuskäytäntöä (Sergey Zolotukhin v. Venäjä 10.2.2009 ja erityisesti Tomasovic v. Kroatia 18.10.2011). Perustuslakivaliokunnan mukaan *ne bis in idem* -periaatteen noudattamisen kannalta on perusteltua, että lainvoimainen, lopulliseksi jäänyt seuraamusmaksu estää samaa tekoa koskevan rikossyytteen tuomioistuinkäsittelyn käynnistymisen tai keskeyttää sen, vaikkei asiasta nimenomaisesti säädetäkään. Valiokunta

kiinnittää lausunnossaan toisaalta huomiota myös siihen, että periaatetta koskeva tulkintakäytäntö on Euroopan ihmisoikeustuomioistuimessa vielä osittain kehittymässä.<sup>115</sup>

Toinen, uudempi lausunto 17/2013 vp koski puolestaan hallituksen esitystä laiksi erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- ja tullinkorotuksesta sekä eräksi niihin liittyviksi laeiksi. Lausunnossaan perustuslakivaliokunta toteaa, että ne bis in idem –kiellon soveltamisala ei rajoitu vain varsinaisiin rikosoikeudellista rangaistusta koskeviin tuomioihin, vaan se ulottuu myös erilaisiin rangaistusluonteisiin hallinnollisiin seuraamuksiin. Tällaisia hallinnollisia seuraamuksia ovat esimerkiksi veronkorotus ja tullinkorotus, ja korotus voidaan määrätä teosta, josta voi seurata myös rikosoikeudellinen rangaistus. Ehdotetussa sääntelyssä pyritään valiokunnan mukaan siihen, että sama asia käsitellään ja mahdollinen seuraamus annetaan vain yhdessä menettelyssä. Tavoitteena on lausunnon mukaan se, ettei rikosprosessia aloiteta niissä tilanteissa, joissa hallinnollinen seuraamus katsotaan kokonaisarvioinnissa riittäväksi seuraamukseksi, eikä hallinnollista veronkorotusta määrätä silloin, kun asian käsittely aloitetaan rikosprosessissa. Tällaista ehdotettua menettelysäännöstöä, joka estää samaa asiaa koskevat rinnakkaiset prosessit voidaan valiokunnan mukaan pitää ne bis in idem –kiellon perimmäisen tarkoituksen kannalta hyvin perusteltuna. Tämänkaltaisen sääntelyratkaisun voidaan katsoa menevän jopa pidemmälle kuin mitä ihmisoikeusvelvoitteet ehdottomasti vaativat. Valiokunnan mielestä on lisäksi perusteltua, että syytteen nostaminen ei ole sidottu päätöksen lopullisuuteen, vaan että syytteen nostaminen estyy jo siinä vaiheessa, kun samalle henkilölle on määrätty veronkorotus. Tämänkaltaisen ehdotettu sääntelykokonaisuus ratkaisisi valiokunnan mukaan pääosin sen soveltamisalaan kuuluvat kaksoisrangaistavuuden kieltoon liittyvät mahdolliset ongelmakohdat. Lopuksi valiokunta toteaa, että ne bis in idem –kiellosta mahdollisesti johtuvien vaatimusten täysimääräinen ulottaminen rinnakkaisesti vireillä oleviin hallinnollista sanktiota koskevaan menettelyyn ja rikosprosessiin edellyttää ehdotetun kaltaisia järjestelmää koordinoivia lainsäädännöllisiä ratkaisuja. Tämä johtuu valiokunnan mukaan etenkin siitä, että kiellon laaja-alainen soveltaminen lainsäädännöllisesti epäselvässä tilanteessa voisi johtaa sattumanvaraisiin lopputuloksiin. Tällaista tilannetta ei valiokunnan mielestä voida oikeusvarmuuden eikä yleisemmin seuraamusjärjestelmän yhtenäisyyden ja tehokkuuden kannalta pitää tyydyttävänä.<sup>116</sup>

---

<sup>115</sup> Ks. tarkemmin perustuslakivaliokunnan lausunto 9/2012 vp s. 4.

<sup>116</sup> Ks. tarkemmin perustuslakivaliokunnan lausunto 17/2013 s. 3-6.

Perustelulausumassaan korkein oikeus viittaa perustuslakivaliokunnan kannanottoon, jonka mukaan sen lausunnoista ei voida vetää suoraa johtopäätöksiä voimassa olevien lakien tulkintaan.<sup>117</sup> Korkeimman oikeuden mukaan on kuitenkin otettava huomioon, että tuomioistuimen on käsiteltävänä olevaa asiaa ratkaistessaan noudatettava voimassa olevaa oikeutta. Perusteluissa on lausuttu seuraavasti: ” Korkein oikeus toteaa, että ne bis in idem –kiellossa on kysymys siitä, miten tulkitaan rikosasian vastaajalle kuuluvia ja perusoikeuksina turvattuja keskeisiä oikeusturvan takeita. Tästä kysymyksestä perustuslakivaliokunta on lausunut selkeän kannan, joka sulkee pois ne bis in idem –kiellon rajoittamisen peräkkäisiin menettelyihin. Näihin seikkoihin nähden korkein oikeus katsoo, että edellä todettujen perustuslakivaliokunnan lausumien merkitys ei voi rajoittua vain sen käsiteltävänä olevan säännösehdotuksen tulkintaan, vaan niistä ilmenevät keskeiset periaatteet ja tavoitteet tulee ottaa huomioon myös tulkittaessa voimassa olevaa oikeutta. Kannanottojen huomioon ottamista puoltaa myös se, että ne on esitetty sellaisessa yhteydessä, jossa ne bis in idem –kiellon soveltaminen on ollut nimenomaisesti esillä. Viime kädessä perustuslain 6 §:stä seuraava velvollisuus noudattaa yhdenvertaisuutta lainkäytössä edellyttää tuomioistuimelta kannanottojen huomioon ottamista, kun se joutuu vastaavankaltaisessa tulkintatilanteessa ottamaan kantaa sanottuun kysymykseen.”<sup>118</sup>

Johtopäätöksessään korkein oikeus katsoo, että ne bis in idem –sääntöä on tulkittava perustuslakivaliokunnan perustuslain 21 §:ään perustuviin kannanottoihin tukeutuen sekä ihmisoikeus- ja oikeussopimuksen 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan 1 kappaleen sisältö ja perustuslain 6 §:n velvoitteet huomioon ottaen. Edelleen korkein oikeus toteaa, ettei säännöstä johtuvaa estevaikutusta ole perusteltua kytkeä vasta siihen menettelyn vaiheeseen, jossa seuraamusratkaisu tulee lopulliseksi, mutta ei toisaalta myöskään seuraamukseen mahdollisesti johtuvan hallinnollisen menettelyn vireilletuloon. Loppupäätöksenä todetaan, että jos verotusmenettelyssä veronkorotusta koskevaa päätösvaltaa on käytetty joko määrämällä veronkorotus tai jättämällä se määräämättä, syytetty samaan tekoon perustuvasta veropetosrikoksesta ei enää voida nostaa taikka sen käsittelyä jatkaa. Edellytyksiä syytesian käsittelyyn ei tällöin korkeimman oikeuden mukaan enää ole.<sup>119</sup>

---

<sup>117</sup> Näin perustuslakivaliokunnan lausunnossa 17/2013 vp s. 3.

<sup>118</sup> KKO 2013:59, kohta 22.

<sup>119</sup> KKO 2013:59, kohta 36.

### 6.1.1. Veronkorotuksen ja ne bis in idem –periaatteen yhteensovittaminen

Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tulkinnat ne bis in idem –periaatteesta ja sen soveltamisesta johtunut vakiintumaton oikeustila ovat aikaansaaneet lainsäädäntömuutoksen Suomessa. Uusi laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta sekä siihen liittyvät muutokset voimassa olevaan lainsäädäntöön tulivat voimaan 1.12.2013.

Lain tarkoituksena on turvata se, ettei ketään tutkita ja rangaista kahteen kertaan samasta teosta. Uudella lailla hallinnollisena seuraamuksena määrättävä veronkorotus ja rikosseuraamuksena määrättävä rangaistus sovitetaan yhteen siten, ettei luonnollinen henkilö, kotimainen kuolinpesä tai tuloverolain 4 §:ssä tarkoitettu yhtymä taikka muu verovelvollinen, jonka veronkorotuksesta luonnollinen henkilö on vastuussa tule tutkittavaksi ja rangaistavaksi uudelleen samasta teosta. Kieltoa ei sen sijaan sovelleta, jos veronkorotus on määrätty osakeyhtiölle ja samasta asiasta vaaditaan rangaistusta osakeyhtiössä määräysvaltaa käyttäneelle henkilölle.<sup>120</sup> Laissa tarkoitettuja toimivaltaisia viranomaisia ovat 1 §:n mukaan Verohallinto, Tulli ja Liikenteen turvallisuusvirasto.

Hämeenlinnan hallinto-oikeuden 11.2.2014 antamassa päätöksessä oli esillä tilanne, jossa kyseessä oli rikosoikeudenkäynnissä yhtiön verotusta koskeva asia ja hallinnollisessa menettelyssä AB:n omaa verotusta koskeva asia. Käsittelyn kohteena oli jälkiverotusta koskeva valitus. Tapauksessa A:lle oli määrätty veronkorotus verovuodelta 2005 samassa yhteydessä kun häntä oli jälkiverotettu 3.3.2009. Jälkiverotus oli määrätty, sillä A oli omassa veroilmoituksessaan jättänyt tulonaan ilmoittamatta osakeyhtiöstä sen osakkaana saamansa varat. Kyseisestä teosta häntä ei kuitenkaan oltu rikosoikeudellisessa järjestyksessä syytetty taikka tuomittu. Myöhemmin A:ta vastaan oli nostettu syytteet törkeästä kirjanpitorikoksesta ja törkeästä veropetoksesta. Käräjäoikeus katsoi syytteen toteennäytetyksi ja tuomitsi A:n veropetoksesta 1.11.2010 muun muassa siksi, että hän oli B Oy:n toiminnasta vastuussa olevana henkilönä laiminlyönyt huolehtia yhtiön kirjanpidosta ja velvoitteista. A määrättiin lisäksi yhteisvastuullisena maksamaan Verohallinnolle vahingonkorvausta. Tapauksessa A oli valittanut ja vedonnut Euroopan ihmisoikeussopimuksen ne bis in idem –kieltoon.

<sup>120</sup> Verohallinnon ohje, 2.12.2013.

Ratkaisussaan hallinto-oikeus toteaa, että ne bis in idem –kiellon soveltaminen edellyttää muun muassa sitä, että kysymys on samaan teonkuvaukseen perustuvasta vaatimuksesta, josta määrätään rangaistuksenluonteiset seuraamukset sekä hallinnollisessa menettelyssä että rikosoikeudenkäynnissä. Tapauksessa A:ta oli syytetty siitä, että hän oli laiminlyönyt huolehtia yhtiön velvoitteista ja aikaansaanut sen, että yhtiö onnistui osittain välttämään veron suorittamisen. Rikosprosessissa on siten perustelujen mukaan ollut kyse yhtiön asioiden hoidossa tapahtuneesta laiminlyönnistä ja yhtiön veron suorittamisesta. Jälki-verotusasiassa A oli puolestaan salannut osan itse saamastaan tulosta, ja tästä johtuen hänelle oli omassa verotuksessa määrätty veronkorotus. Hallinto-oikeuden mukaan kyseessä on kaksi eri asiaa, joten mainittuun ne bis in idem –kieltoon ei voida tehokkaasti vedota. Tapauksessa merkitystä ei ole sillä, että kaikki määrättyt seuraamukset perustuvat saman verotarkastuksen yhteydessä tehtyihin havaintoihin.<sup>121</sup>

Nykyinen lainsäädäntö mahdollistaa rikosoikeudellisen vastuun toteutumisen niissä tapauksissa, joissa teon vakavuuden vuoksi veronkorotusta ei voida pitää riittävänä seuraamuksena. Aikaisempi oikeuskäytäntö on lähes poikkeuksetta johtanut tilanteeseen, jossa luonnolliselle henkilölle määrätty veronkorotus on estänyt syytteen nostamisen tai syytteen tutkimisen. Tämä johtui siitä, ettei Verohallinnolla ollut lakiin perustuvaa oikeutta jättää veronkorotusta koskevaa päätöstä tekemättä.<sup>122</sup>

Uuden lain voimaantulon jälkeen Verohallinto on voinut tehdä verotuspäätöksen ilman veronkorotusta, jos samasta asiasta tehdään rikosilmoitus. Lain 4 §:ssä todetaan seuraavasti: ”Jos asiasta on nostettu syyte tai se käsitellään muutoin rikosasioista säädettyssä järjestyksessä, toimivaltainen viranomainen ei saa määrätä samasta asiasta veronkorotusta, jollei syytettä tai säädettyssä järjestyksessä käsiteltävää rikosasiaa ole myöhemmin peruutettu.” Tavoitteena on, että toimivaltainen viranomainen valitsee mahdollisimman aikaisessa vaiheessa, käsitelläkö seuraamus hallinnollisena veronkorotusasiana vai rikosoikeudellisena syyteasiana.

Verohallinnon ohjeessa aihetta on havainnollistettu seuraavanlaisella esimerkkitapauksella:

” Esimerkki: X ky:n verotarkastuksessa huomataan, että kommandiittiyrityksen kirjanpidossa on tekaistuja kuitteja, joilla on ostettu työsuorituksia vastuunalaisen yhtiömiehen A määräysvallassa olevalta osakeyhtiöltä. Tarkastuksessa herää epäily, että työsuorituksia ei ole tosiasiasa tehty ja että laskutus on tekaistua. Vero-

<sup>121</sup> Ks. tarkemmin Hämeenlinnan HAO 11.2.2014

<sup>122</sup> Harmaan talouden selvitysyksikön asiantuntijakirjoitus 3/2014, s. 3.

tarkastuskertomuksessa esitetään, että perusteettomat ostovähennykset palautetaan X ky:n tulokseen ja perusteettomat arvonlisäverovähennykset maksuunpannaan. Ky:n tulos verotetaan A:n tulona ja A vastaa henkilökohtaisesti ky:lle maksuunpannuista arvonlisäveroista lain ja verotuspäätöksen mukaan.

Rikoslain 29 luvun 11 §:n 1 momentin nojalla rikosilmoitus voidaan jättää tekemättä, jos veronkorotusta pidetään riittävänä seuraamuksena. Lain esitöiden mukaan veronkorotus voi olla riittävä seuraamus, jos teosta todennäköisesti tuomittaisiin sakkorangaistus. Verohallinto voi A:n tapauksessa todeta, että veron määrä ja muut olosuhteet huomioon ottaen veronkorotus on riittävä seuraamus. Seuraamuksen määrääminen käsitellään hallinnollisesti. Verotuspäätökset tehdään niin, että veronkorotukset määrätään verotuspäätösten yhteydessä.

Verohallinto voi päättää, että X ky:n toiminnassa epäilystä verorikoksesta tehdään rikosilmoitus. Seuraamuksen määrääminen tulee käsiteltäväksi syyteasiana oikeudessa. Verotuspäätökset tehdään verotarkastuksen havaintojen ja mahdollisen muun selvityksen mukaisesti, mutta veronkorotus jätetään tekemättä. Laki velvoittaa Verohallinnon ilmoittamaan A:lle siitä, että veronkorotukset on jätetty tekemättä verotuspäätösten yhteydessä”.<sup>123</sup>

Verohallinto ei voimassa olevan lain mukaan voi pääsääntöisesti tehdä rikosilmoitusta lain soveltamisalaan kuuluvasta teosta, jos samasta teosta on jo määrätty veronkorotus (laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta 3 §:n 1 mom.). Vastavasti syyttäjä ei voi yleensä nostaa syytettä, jos samasta asiasta on jo tehty veronkorotuspäätös. (rikoslaki 29 luvun 11 §:n 2 mom). Tietyissä tapauksissa pääsäännöstä voidaan kuitenkin lainkohtien mukaan poiketa. Toimivaltainen viranomainen voi tehdä rikosilmoituksen vielä veronkorotuksen määräämisen jälkeenkin, jos asiassa on ilmennyt näyttöä uusista tai vasta esiin tulleista olennaisista tosiseikoista siten, ettei veronkorotusta olisi alun perinkään määrätty sen perusteella, vaan asia olisi siirretty rikosprosessissa käsiteltäväksi. Tällainen uusi tosiseikka ei ole kuitenkaan saanut jäädä huomioimatta viranomaisesta johtuvasta syystä. Asian käsitteleminen rikosprosessissa edellyttää lainkohtien mukaan lisäksi, että toimivaltainen viranomainen poistaa aiemmin määrätyn veronkorotuksen viimeistään ennen syytteen vireillepanoa.

Ne bis in idem –periaatetta koskevat tilanteet tulevat pääsääntöisesti esiin verotarkastuksissa. Tällaisissa tapauksissa voi Verohallinnon käsityksen mukaan vain poikkeuksellisesti tulla myöhemmin esiin sellaista uutta selvitystä, joka täyttäisi lainkohdassa mainitut uudelleen tutkimisen edellytykset.<sup>124</sup>

Tietyissä tapauksissa erillisen verokorotuksen määrääminen voi tulla kyseeseen. Tämä voi johtua siitä, että esimerkiksi rikosilmoitusta varten riittävää selvitystä ei ole voitu saada siihen mennessä, kun verotuspäätös määräaikojen vuoksi on tehtävä. Tämänkaltaisissa tilanteissa voi olla perusteltua tehdä verotuspäätös ja jättää sen sijaan veronkorotus tekemättä. Veronkorotuspäätös voidaan määrätä erillisellä päätöksellä viimeistään verotuspäätö-

<sup>123</sup> Verohallinnon ohje 2.12.2013, s. 2.

<sup>124</sup> Verohallinnon ohje 2.12.2013, s. 2.

töksen antamista seuraavan kalenterivuoden loppuun mennessä, jos Verohallinto ei tee asiasta rikosilmoitusta.<sup>125</sup>

Erillinen veronkorotus määrätään myös silloin, kun Verohallinnon ilmoittama rikos ei etene syyteharkintaan tai oikeuden käsiteltäväksi. Jos esitutkintaviranomainen tai syyttäjä on tehnyt asiassa päätöksen esitutinnan lopettamisesta tai toimittamatta jättämisestä taikka jos syyttäjä on tehnyt syyttämättäjättämispäätöksen tai peruuttanut syytteen, voidaan veronkorotus lain mukaan määrätä 90 päivän kuluessa päätöksen tiedoksisaannista. Veronkorotusta ei sen sijaan saa määrätä jos tuomioistuin on antanut syyksilukevan tuomion tai jos syyte on hylätty (laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron –tai tullinkorotuksesta 4 ja 5 §).

Edellä käsiteltyä tilannetta selventää Verohallinnon ohjeissa julkaistu esimerkkitaipaus:

”Esimerkki: Y Oy:n verotarkastuksessa on havaittu, että yhtiö on maksanut korvausta tehdystä työstä mutta jättänyt antamatta Verohallinnolle työnantajalta vaaditut valvontailmoitukset. Yksilöidyt työntekijät eivät ole ilmoittaneet omassa verotuksessaan saaneensa palkkaa Y Oy:ltä. Työntekijä B on yksi työntekijöistä, joista Verohallinto on tehnyt rikosilmoituksen. B:tä on verotettu Y Oy:n maksamista palkoista, mutta jätetty veronkorotus tekemättä. Syyttäjä toteaa että työntekijä B:n saaman palkan määrästä ei ole saatu rikosasiassa vaadittavaa näyttöä ja tekee syyttämättäjättämispäätöksen teon vähäisyyden perusteella. Syyttäjä ilmoittaa päätöksestään Verohallinnolle, ja B:lle määrätään veronkorotus.<sup>126</sup>

### 6.1.2. Engel –kriteerit

Veronkorotuksen ja rikosoikeudellisten sanktioiden rinnastaminen perustuu pohjimmiltaan siihen, että Euroopan ihmisoikeustuomioistuin ei ole sidottu jäsenvaltioiden käsityksiin siitä, mihin prosessilajiin jokin yksittäinen menettely kuuluu ja siihen, onko tässä menettelyssä määrättyä seuraamusta pidettävä rangaistuksena vai ei. Ihmisoikeustuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kysymys määrätyn seuraamuksen rikosoikeudellisesta arvioinnista ratkaistaan niin sanottujen Engel-kriteerien (Engel ym. v. Alankomaat 8.6.1976) perusteella.<sup>127</sup>

Engel -kriteerejä ovat:

- 1) teon oikeudellinen luonnehdinta kansallisen oikeuden mukaan

<sup>125</sup> Verohallinnon ohje 2.12.2013, s. 3.

<sup>126</sup> Verohallinnon ohje 2.12.2013, s. 3.

<sup>127</sup> Vuorenperä, Verotus 5/2011, s. 504.

- 2) teon todellinen luonne ja
- 3) määrättävissä olevan seuraamuksen ankaruus

Jos kansallisessa lainsäädännössä rike katsotaan selvästi rikokseksi ja sitä koskeva menettely rikosprosessiksi, kyse on ihmisoikeustuomioistuimen mukaan aina rikosasiasta. Sen sijaan jos teko tai rike on luonnehdittu kansallisesti jollakin muulla tavalla, asian ratkaisemisessa kiinnitetään huomiota siihen, millainen teon laatu on suhteessa erityisesti rangaistuksen laatuun. Arvioinnissa tarkastellaan myös seuraamuksen luonnetta ja ankaruutta. Nämä edellä mainitut kriteerit ovat yleensä vaihtoehtoisia, mikä tarkoittaa, että ratkaisevaa voi olla yhdenkin yllä mainitun kriteerin täyttyminen. Jos yksikään kriteeri ei yksinään täyty, tuomioistuin arvioi asiaa kokonaisharkinnan perusteella.<sup>128</sup>

Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen Suomea koskevassa ratkaisussa *Jussila v. Suomi* 23.11.2006 oli kyse siitä, koskiko veronkorotuksen määrääminen rikossyytettä Euroopan ihmisoikeussopimuksen mielessä ja olisiko hallinto-oikeuden tullut järjestää suullinen käsittely veronkorotuksesta tehdyn valituksen johdosta. Perustelulausumassaan ihmisoikeustuomioistuin totesi, että ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan siviilihaaraa ei voitu soveltaa veron ja veronkorotuksen määräämiseen. Ratkaistavaksi jäi sen sijaan se, oliko tapauksessa kysymys rikosasiasta ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan autonomisessa merkityksessä ja soveltuiko artikla tällä perusteella. Arvioinnissa otettiin kantaa oikeuskäytännössä kehitettyihin em. Engel –kriteereihin.

Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen mukaan tapauksen käsittelyssä on ensinnäkin tarpeen tietää, kuuluiko tekoa koskenut säännös kotimaisen oikeuden mukaan rikosoikeuden tai kurinpitosäännösten alaan. Perusteluissaan ihmisoikeustuomioistuin totesi, että kotimaisen oikeuden mukaan veronkorotus ei ollut rikosluonteinen seuraamus vaan kuului yhtenä osana fiskaaliseen järjestelmään. Tämä ei tuomioistuimen mukaan kuitenkaan ollut ratkaisevaa, vaan kriteerillä oli ainoastaan suhteellista arvoa ja sitä oli tulkittava sopimusvaltioiden asianomaisen lainsäädännön yhteisen nimittäjän valossa. Tärkeämpi oli sen sijaan toinen kriteeri eli teon todellinen luonne. Teon luonteen lisäksi huomioon oli otettava seuraamuksen ankaruus ja asianomaiselle henkilölle aiheutuvat riskit. Viimeksi mainitut kriteerit olivat tuomioistuimen mukaan vaihtoehtoisia, mutta eivät välttämättä kumulatiivisia. Esimerkiksi seuraamuksen suhteellinen lievyys ei perustelujen mukaan voinut poistaa teolta sen luonnetta rikoksena. Tuomioistuin totesi edelleen, että veronkorotus ei ollut kor-

<sup>128</sup>Ks. tarkemmin Siitari-Vanne 2005, s. 536–537.

vausta vahingosta, vaan sillä oli rangaistus -tai ehkäisy tarkoitus. Ihmisoikeustuomioistuin totesi jo pelkästään tällä perusteella, että veronkorotukseen johtanut menettely oli luonteeltaan rikos Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan merkityksessä, eikä seuraamuksen vähäisyys estänyt artiklan soveltumista.<sup>129</sup>

Toisessa Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen Suomea koskevassa ratkaisussa Ruotsalainen v. Suomi 16.06.2009 oli kysymys siitä, rangaistiinko diesel-öljyä lievemmin verotettua polttoainetta tankannutta henkilöä kahdesti, kun hän sai teostaan sakon ja häneltä perittiin ennakoilmoituksen puuttumisen vuoksi polttoainemaksu kolminkertaisena. Ratkaisussaan ihmisoikeustuomioistuin kiinnitti huomiota siihen, että valittaja oli lainvoimaisesti tuomittu rangaistusmääräysmenettelyssä, jota kotimaisen oikeuden luonnehdintojen mukaan voitiin pitää rikosoikeudenkäyntinä 7.lisäpöytäkirjan 4 artiklan mielessä. Tämän jälkeen valittajalle oli määrätty polttoainemaksu hallintomenettelyssä. Määrättyä polttoainemaksua ei ollut kuitenkaan pidetty rikosseuraamuksena, vaan se oli luettu verotuksen alaan. Tätä ei kuitenkaan pidetty ratkaisevana. Aikaisempaan Jussila –tapaukseen viitaten tuomioistuin totesi teon todellisen luonteen olevan harkinnassa paljon tärkeämpi kriteeri. Merkittävää oli siten se, että polttoainemaksulain säännökset koskivat kaikkia kansalaisia, eivätkä vain tietyssä erityisasemassa olevaa henkilöryhmää. Edelleen ihmisoikeustuomioistuin piti kyseisen tapauksen oloissa näyttämättömänä hallituksen väitettä siitä, että maksun tarkoituksena oli olla taloudellinen korvaus vahingosta. Vaikka asetettu maksu saattoi tuomioistuimen mukaan vastata vahinkoa eli veromenetystä, oli maksu kuitenkin peritty kolminkertaisena. Menettelyä voitiin näin ihmisoikeustuomioistuin käsityksen mukaan pitää rangaistuksena, jolla pyritään estämään uusia rikoksia, mikä taas on tyyppisesti rikosseuraamusten tavoite. Tällä perusteella tuomioistuin katsoi, että perinnän perustana olleella säännöllä oli paitsi korvaus- myös ehkäisy- ja rangaistusluonteiset tavoitteet. Teko voitiin siten luonnehtia rikokseksi ja tapaukseen soveltui 7 lisäpöytäkirjan 4.artikla.<sup>130</sup>

Veronkorotuksen sanktioluonteisuudesta seuraa Vuorenpään mukaan loogisesti veronkorotusmenettelyn ja rikosprosessin keskinäinen rinnastaminen.<sup>131</sup> Veronkorotus voidaan siis rinnastaa rikosprosessiin, koska rikosoikeudellisia seuraamuksia ei ole mahdollista määrätä rikosprosessin ulkopuolella. Vuorenpää pohtii artikkelissaan sitä, minkälaisia oikeuksia

<sup>129</sup> Ks. tarkemmin Jussila v. Suomi 23.11.2006.

<sup>130</sup> Ks. tarkemmin Ruotsalainen v. Suomi 16.06.2009.

<sup>131</sup> Vuorenpään mukaan varsinaista verotusta ei kuitenkaan rinnasteta rikosprosessiin, sillä varsinaisessa verotuksessa määrättävät verot eivät rinnastu rikosoikeudellisiin seuraamuksiin. Vuorenpää, Verotus 5/2011, s. 505.

veronkorotusmenettelyn rinnastaminen rikosprosessiin voisi antaa veronkorotusmenettelyn asianosaiselle. Toiseksi artikkelissa pohditaan sitä, minkälaisia vaikutuksia kyseisillä oikeuksilla olisi verotarkastusmenettelyyn. Keskeisimpinä veronkorotusmenettelyn ja rikosprosessin rinnastamisesta aiheutuvina muutoksina voidaan pitää itsekriminalisointisuojaan, syyttömyysolettaman ja siihen liittyvän syyttäjän todistustaakan sekä tiettyjen kuulusteltavalle tehtäviin ilmoituksiin liittyvien oikeuksien ulottamista koskemaan myös verotarkastusmenettelyä. Käsittelen seuraavassa alakappaleessa tarkemmin verotarkastusmenettelyä ja sen tarkoitusta.

## 6.2. Yleistä verotarkastuksesta

Verotarkastus on viranomaistoimintaa, jossa pyritään varmistamaan onko Verohallinnolle annettu oikeat ja riittävät tiedot lainmukaisen verotuksen toimittamiseksi ja maksuvelvollisuuden täyttämiseksi. Verotarkastuksessa selvitetään tarkastettavan toiminnan laatu ja laajuus sekä se, vastaavatko kirjanpitomerkinnot tosiasioita. Lisäksi tutkitaan, ovatko kirjanpidosta ilmenevät tiedot ilmoitettu oikein Verohallinnolle.<sup>132</sup>

Verotarkastuksessa on kyse erityisvalvonnasta, jonka kohdentamisessa hyödynnetään valikointia. Yrityksen valikoituminen perustuu Verohallinnon salassa pidettäviin valikointikriteereihin. Suurin osa verotarkastuksista kohdistetaan toisaalta runsaasti veroja maksaaviin ja toisaalta valikoituihin riskiryhmiin. Verotarkastuksen tavoitteena on erityisesti talousrikollisuuden ja harmaan talouden torjuminen.<sup>133</sup>

Verotarkastuksesta säädetään verotusmenettelylain 14 §:ssä. Säännöksen mukaan verovelvollisen on Verohallinnon kehotuksesta verovuoden aikana tai myöhemmin esitettävä Suomessa tarkastettavaksi kirjanpitonsa, muistiinpanonsa samoin kuin kaikki se elinkeinotoimintaan tai muuhun tulonhankkimistoimintaan liittyvä sekä muu aineisto ja omaisuus, joka saattaa olla tarpeen hänen verotuksessaan tai hänen verotustaan koskevaa muutoksenhakua käsiteltäessä. Samanlainen sääntely sisältyy ennakkoperintälain (1996/1118) 37 §:ään ja arvonlisäverolain (1993/1501) 169 §:ään.

<sup>132</sup> Verohallinnon ohje, 31.8.2012.

<sup>133</sup> Myrsky – Räbinä 2011, s. 91–92.

Verovelvollisella on verotarkastuksessa velvollisuus esittää hänen hallussaan oleva aineisto tarkastettavaksi (verovelvollisen esittämisvelvollisuus). Esittämisvelvollisuus on osa ilmoittamisvelvollisuutta, ja sitä voidaan Myrsky – Rabinän mukaan luonnehtia ilmoittamisvelvollisuuden laajimmaksi velvollisuudeksi. Verovelvollisen laiminlyödessä ilmoittamisvelvollisuutensa seurauksena on veronkorotus (ks.VML 32 §) tai muu ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä säädetty seuraamus.<sup>134</sup> Verovelvollisella voidaan siis katsoa olevan verotarkastuksessa laaja myötävaikutusvelvollisuus.

Tulevaisuudessa verotarkastusmenettelyä on tarkoitus kehittää siten, että reagointinopeus veropohjaa, lainkuuliaisuutta ja veronmaksuymönteisyyttä vaarantaviin toimintatapoihin ja ilmiöihin parantuu. Tämä edellyttää lähestymisnäkökulman ja toiminnan painopisteen uudelleentarkastelua. Verohallinto pyrkii siihen, että asiakkaat hoitaisivat veroasioihin liittyvät velvoitteensa oma-aloitteisesti ja oikein. Tämän mahdollistamiseksi tarvitaan verotarkastuksen yhteydessä tapahtuvaa ennakoivaa ohjausta, mikä myös osaltaan siirtää painopistettä kohti nykyhetkeä. Verohallinnon tavoitteena on myös edistää yritysten tervettä kilpailua. Tähän liittyen Verohallinto kehittää uutta reaaliaikaista ja ohjaavaa verotarkastusmallia, joka osaltaan lisää verotarkastuksen näkyvyyttä ja vaikuttavuutta. Ruuhosen mukaan reaaliaikainen verotarkastus ohjaa asiakkaita toimimaan oikein, pienentää verovajetta, kasvattaa verotuloja sekä ohjaa asiakkaita käyttämään Verohallinnon sähköisiä palveluja. Verohallinnon suunnitelmien mukaan uuden mallin pilotti toteutetaan vuoden 2014 aikana, ja se otetaan virallisesti käyttöön nykyisten tarkastusmallien rinnalla vuoden 2015 alusta alkaen.<sup>135</sup>

Keskeisellä sijalla uuden mallin mukaisessa reaaliaikaisessa verotusmenettelyssä on verovelvollisen itseoikaisu. Verotarkastuksen tavoitteena on ohjata asiakas lähtökohtaisesti itse korjaamaan virheensä ja esittämään korjauksensa Verohallinnolle. Jos virheitä ei kuitenkaan korjata oma-aloitteista, yritykseen tehdään uusintakäynti tai mahdollisesti laajennetaan verotarkastusta. Reaaliaikaiset toimenpiteet on tarkoitus kohdistaa asiakkaisiin, joiden käyttäytymiseen voidaan vaikuttaa ja joiden verotukselliset virheet ovat vähäisiä. Tarkastuskohteiden valinnassa tullaan hyödyntämään riskienhallinnan menetelmiä. Tämä tarkoittaa käytännössä, että esimerkiksi aidosti uusiin yhtiöihin tai tunnistettuun yksilöitävään veroriskiin ei ole järkevää kohdentaa laajoja verotarkastuksen toimenpiteitä. Tästä huolimatta reaaliaikainen menettely soveltuu hyvin myös harmaan talouden torjuntaan,

<sup>134</sup> Myrsky – Rabinä 2011, s. 95

<sup>135</sup> Ruuhonen, Tilisanomat, 18.3.2014.

sillä se mahdollistaa nopean reagoinnin ja vaikuttavuuden. Asiakkaan kannalta uusi menettely mahdollistaa nopeamman ja paremman asiakaspalvelun.<sup>136</sup>

### 6.3. Itsekriminointisuoja verotuksessa

Oikeusvaltion lainkäytön yhtenä peruslähtökohtana on ajatus siitä, että kukaan ei ole velvollinen myötävaikuttamaan oman syyllisyytensä selvittämiseen (myötävaikuttamattomuusperiaate eli itsekriminointisuoja taikka nemo tenetur se ipsum accusare -periaate). Ketään ei voida periaatteen mukaan pakottaa todistamaan itseään vastaan tai tunnustamaan syyllisyyttään. Tavoitteena on paitsi todistelun luotettavuuden turvaaminen myös ennen kaikkea rikosprosessin oikeusturva- ja perus- ja ihmisoikeusvaatimukset.<sup>137</sup>

Itsekriminointisuoja on lausuttu nimenomaisesti julki YK:n kansalais- ja poliittisia oikeuksia koskevan yleissopimuksen (myöh. KP-sopimus) 14 (3) artiklan g-kohdassa, jonka mukaan jokaisella on oikeus olla tulematta pakotetuksi todistamaan itseään vastaan tai tunnustamaan syyllisyytensä. EIS 6 (1) artiklassa säädetään puolestaan oikeudesta oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin. Ihmisoikeussopimuksessa ei ole KP-sopimuksen tavoin nimenomaista määräystä oikeudesta ”olla tulematta pakotetuksi todistamaan itseään vastaan tai tunnustamaan syyllisyytensä”, mutta periaatteen voidaan katsoa olevan johdettavissa kyseisestä 6 artiklasta.<sup>138</sup> Tätä kautta kyse on myös Suomen oikeusjärjestelmään kuuluvasta periaatteesta, sillä perustuslain 21 §:n katsotaan sisältävän minimissään ne oikeudet, jotka Suomea sitovasti on ratifioitu kansainvälisissä ihmisoikeussopimuksissa.

Itsekriminointisuojan yhtenä keskeisimpänä seurauksena on rikoksesta epäillyn vaitiolo-oikeus. Periaatteen mukaan rikoksesta epäilty tai syytetty ei ole velvollinen antamaan asiassa vastinetta, eikä hänen tarvitse syytteen johdosta lausua mitään. Syytetyllä ei ole myöskään velvollisuutta esimerkiksi asiakirjan tai katselmusesineen esiintuomiseen (ns. editiovapaus). Syytetty voi halutessaan pysyä prosessissa passiivisena ja vaieta, eli hänen ei tarvitse vastata hänelle esitettyihin kysymyksiin. Huomionarvoista on lisäksi se, että syytetyllä ei ole muiden asianosaisten tavoin totuudessapysymisvelvollisuutta.

<sup>136</sup> Ruuhonen, Tilisanomat, 18.3.2014.

<sup>137</sup> Virolainen – Pölönen 2004, s.299–300.

<sup>138</sup> Pellonpää 2000, s.352.

Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 (2) artikla sisältää ns. syyttömysolettaman, jonka mukaan jokaista rikoksesta syytettyä on pidettävä syyttömänä, kunnes hänen syyllisyytensä on laillisesti näytetty toteen. Edellä mainittu itsekriminointisuoja on läheisessä yhteydessä syyttömysolettamaan. Periaatetta on toisinaan pidetty jopa syyttömysolettaman johdannaisena.<sup>139</sup>

Ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan eräät verotusmenettelykysymykset kuuluvat Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan soveltamisalaan. Syyttömysolettaman soveltaminen on osoittautunut kuitenkin ongelmalliseksi silloin, kun verotusmenettelyyn liittyviä asioita selvitetään rikosprosessissa. Verovelvollisen velvollisuus tietojen antamiseen voi olla ristiriidassa kyseisen artiklan kanssa, sillä hallinnollisen sanktion määräämistä koskevassa asiassa ei saa käyttää todisteita, jotka on hankittu ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan mukaisia oikeusturvan takeita rikosasiassa loukkaavalla tavalla.<sup>140</sup> Artiklan sisältämät rikosprosessuaaliset oikeussuojan takeet eivät siis sellaisenaan ulotu hallinnollisiin tarkastuksiin, mutta jos näissä tarkastuksissa sinänsä laillisesti saatuja tietoja tai todisteita käytetään myöhemmässä rikosoikeudenkäynnissä syytetyn oikeuksien vastaisesti, sopimusloukkaus kuitenkin syntyy. Lisäksi on otettava huomioon, että jos kansallisen lain mukaan hallinnolliseksi säädetty tarkastus tai muu menettely tosiasiallisesti muistuttaa siinä määrin rikosprosessia, että tutkinnan kohteena olevana on rikoksesta syytetyn asemassa ihmisoikeussopimuksen autonomisen tulkinnan mukaisesti. Tällöin ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan mukaiset syytetyn oikeudet on otettava huomioon jo hallinnollisessa menettelyssä.<sup>141</sup>

Itsekriminointisuojan ulottuvuus on noussut ihmisoikeustuomioistuimen ratkaisukäytännössä esille erityisesti verotusmenettelyiden yhteydessä silloin, kun verottajalle pakollisesti annettavat tiedot ovat myöhemmin johtaneet rikossyytteeseen jostain rikoksesta (muusta kuin tietojen verottajalle antamatta jättämisestä). Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on päätöksessään *Allen v. Yhdistynyt kuningaskunta* (10.09.2002) käsitellyt sitä, loukkaako pakkokeinolla vahvistettu velvollisuus tietojen antamiseen veroviranomaisille syyttömysolettamaa ja itsekriminointisuoja. Tapauksessa valittajaa oli syytetty ja hänet oli tuomittu siitä, että hän oli antanut veroviranomaisille väärän ilmoituksen varoistaan. Päätöksessään ihmisoikeustuomioistuin totesi, että asiassa ei ollut rikottu edellä mainittuja oikeuksia. Perustelujen mukaan verovelvolliselle asetettu velvollisuus pakkokeinojen uhalla ilmoittaa

<sup>139</sup> Ervo 2005, s.243.

<sup>140</sup> Äimä 2011, s.174–175.

<sup>141</sup> Ervo 2005, s.254–255.

tuloistaan on verojärjestelmän keskeinen piirre, ja mahdollistaa järjestelmän tehokkaan toimimisen. Itsekriminointisuoja ei päätöksen perusteella voi tulkita niin laajasti, että se antaisi verovelvolliselle ehdottoman oikeuden olla antamatta tietoja, joilla voi olla haitallisia vaikutuksia hänen verotukseensa.

Itsekriminointisuoja on käsitelty myös tapauksessa *Weh v. Itävalta* (8.4.2004). Ratkaisun mukaan itsekriminointisuojaan ei voida vedota sellaisissa asioissa, joissa tiedonantovelvollisuuden ja syytteen välinen yhteys on kaukainen ja hypoteettinen. Tämän perusteella tiedonantovelvollisuus on asianmukaista niin kauan kuin verovelvollista vastaan ei ole vireillä eikä odotettavissa olevaa oikeudenkäyntiä.

Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytäntöön sisältyy useita ratkaisuja, joissa tuomioistuin on todennut itsekriminointisuoja loukatun. Tapauksessa *Funke v. Ranska* (25.02.1993) oli kysymys siitä, oliko syytetyn oikeuksia rikottu, kun valuuttamääräysten rikkomisesta epäilty henkilö oli veloitettu sakon uhalla esittämään rikosta selvittäviä asiakirjoja. Funken mukaan hänen oikeuttaan olla esittämättä todistelua itseään vastaan oli rikottu, kun hänet oli tuomittu sen takia, että hän oli kieltäytynyt esittämästä viranomaisten vaatimia asiakirjoja. Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen perustelujen mukaan viranomaiset olivat yrittäneet pakottaa Funken itsensä esittämään todistelua rikoksista, joihin hänen väitettiin syyllistyneen. Tuomioistuin totesi viranomaisten menettelyn loukkaavan itsekriminointioikeutta, eikä loukkausta voitu pitää oikeutettuna tullilain erikoispiirteiden perusteella.

Tapauksessa *J.B. v. Sveitsi* (3.5.2001) tuomioistuin totesi valtion myös rikkoneen oikeutta itsekriminointisuojaan, kun verojen välttämisestä epäiltyä oli sakon uhalla pyydetty toimittamaan veroviranomaisille näiden pyytämiä asiakirjoja. Ihmisoikeustuomioistuin perusteli kantaansa erityisesti sillä, että olosuhteet huomioiden valittajan näkökulmasta ei ollut pois suljettua se, että hän olisi joutunut annettujen tietojen perusteella syytteeseen veropetoksesta.

Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella itsekriminointisuojan kannalta merkitystä on erityisesti sillä (hallinnollisen menettelyn) jälkeisellä seikalla, käytetäänkö hallinnollisella pakolla saatuja tietoja myöhemmin todisteina rikosprosessissa. Tietojen hankkiminen pelkästään hallinnollisessa menettelyssä (kuten verotuksessa) ei siten pääsääntöisesti ole itsekriminointisuojan vastaista. Toisaalta itsekriminointisuoja voi tulla välittömästi relevantiksi verotusmenettelyssä, jos myötävaikutusvelvollisuus voisi johtaa

veronkorotuksen määräämiseen. Virolaisen mukaan käytännössä useimmissa tilanteissa todisteelle jälkikäteen rikosprosessissa asetettava hyödyntämiskielto on paras oikeussuojakeino itsekriminointisuojaan loukkauksen välttämiseksi.<sup>142</sup>

### 6.3. Itsekriminointisuoja Suomen oikeudessa

Aikaisemmin voimassa olevaan lainsäädäntöön ei sisällynyt säännöstä itsekriminointisuojaan edellytyksistä. Uuden esitutkintalain (voimassa 1.1.2014 alkaen) myötä tilanne kuitenkin selkeytyi, sillä säädöksen 4 luvun 3 §:ssä on nimenomaisesti mainittu kyseinen oikeus olla myötävaikuttamatta oman rikoksensa selvittämiseen. Uuden esitutkintalain 4 luvun 9 §:ssä säädetään puolestaan henkilön asemasta esitutkinnassa. Kun henkilöön säännöksen mukaan kohdistetaan esitutkintatoimenpiteitä, on hänelle mahdollisimman nopeasti ilmoitettava hänen asemastaan esitutkinnassa.<sup>143</sup> Äimän mukaan verovelvollisen kuulemisessa verotarkastustilanteissa tulisi harkita vastaavan ilmoituksen antamisvelvollisuutta.<sup>144</sup>

Toteuttaessaan selvittämisvelvollisuuttaan veroviranomaisen tulisi huolehtia siitä, että itsekriminointikieltoa ei rikota. Verovelvollisen selvittämisvelvollisuus päättyy silloin, kun asian selvittämisessä tulee ilmi, että häntä on syytä epäillä rikoksesta. Verovelvollisella on siis verotusmenettelyssäkin oikeus vaieta ja oikeus olla tuottamatta todistusaineistoa itseään vastaan.<sup>145</sup> Ongelmia verotarkastuksen suhteesta itsekriminointisuojaan voi aiheutua silloin, kun veroviranomaisten vaatimia tietoja käytetään verovelvollista vastaan samaa asiaa koskevassa rikosprosessissa. Tällöin verovelvollisella voi olla oikeus vedota itsekriminointisuojaan. Hankaluuksia tuottaa myös se, että verotarkastustilanteissa ei ole yleensä selvää, missä vaiheessa verotarkastuksen tarkoitus muuttuu verorikoksen selvittämiseksi.

Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan soveltaminen verovelvollisen hyväksi edellyttää, että kussakin tapauksessa ratkaistaan, missä vaiheessa rikosprosessin katsotaan ihmisoikeussopimuksen mukaan alkaneen. Alkamishetkenä voidaan pitää tilannetta, jolloin

<sup>142</sup> Virolainen – Pölönen 2004, s. 316–317.

<sup>143</sup> LaVM 44/2010.

<sup>144</sup> Äimä 2011, s. 179.

<sup>145</sup> Siitari-Vanne 2005, s.441.

epäillyn asemaan on puututtu olennaisesti. Korkeimman oikeuden ratkaisukäytännön mukaan verovelvollinen ei ole rikoksesta epäillyn asemassa vielä siinä vaiheessa, kun hän on täyttänyt tai on ollut velvollinen täyttämään veroilmoitusvelvollisuutensa.<sup>146</sup> Alkamisajan kohtana voidaan Siitari-Vanteen mukaan pitää esimerkiksi verotarkastuskertomuksen tiedoksiantamista tai muuntyyppisen sanktiomenettelyn aloittamista koskevaa tiedoksiantamista.<sup>147</sup>

Korkein oikeus on oikeuskäytännössään, esimerkiksi ratkaisussa KKO 2009:80 (kohta 17) todennut, että oikeudenmukaisen rikosoikeudenkäynnin keskeisiin takeisiin kuuluu rikoksesta epäillyn oikeus sekä esitutkinnassa että muussa viranomaismenettelyssä vaieta ja olla myötävaikuttamatta oman syyllisyytensä selvittämiseen. Oikeutta pysyä vaiti arvioidaan syytetyn näkökulmasta ja niiden tietojen perusteella, joita hänellä on silloin, kun häneltä pakon tai rangaistuksen uhalla vaaditaan tietoja. Syytetyllä ei ole velvollisuutta sellaisten tietojen antamiseen, jotka perustellusti voivat vaarantaa tai heikentää hänen puolustusmahdollisuuksiaan. Samasta lähtökohdasta voidaan arvioida myös sitä, miten läheisesti tiedot liittyvät siihen rikokseen, josta häntä samaan aikaan epäillään.

Korkein oikeus on käsitellyt veropetosta ja itsekriminointisuojaaja ratkaisussaan KKO 2011:46. Tapauksessa kyse oli siitä, että samanaikaisesti kun A:ta vastaan oli ollut vireillä veropetosta koskeva esitutkinta, Verohallinto oli tehnyt A:n yritykseen verotarkastuksen. Syyttäjä vaati A:lle rangaistusta, koska A oli verotarkastuksessa antanut vääriä tietoja ja tämän vuoksi aiheuttanut tai yrittänyt aiheuttaa yrityksen tuloveron määräämisen liian alhaiseksi. Esitutkinnassa ja verotarkastuksessa oli kyse samasta A:n menettelystä. Korkein oikeus katsoi perusteluissaan, ettei A:n menettelyä verotarkastuksen yhteydessä voitu pitää rangaistavana. Syyte törkeästä veropetoksesta ei siten täyttnyt.

Korkein oikeus toteaa, että itsekriminointisuojaajassa on kysymys ennen muuta oikeudesta olla myötävaikuttamatta oman syyllisyytensä selvittämiseen. Rikoksesta epäiltyä tai syytteessä olevaa ei saa pakottaa tai painostaa myötävaikuttamaan omalla toiminnallaan syyllisyytensä selvittämiseen. Itsekriminointisuojaaja ei myöskään edellytä, että syylliseksi epäilty nimenomaisesti vetoaa oikeuteensa. Suomessa rikoksesta epäillylle ei ole esitutkinnassa tai rikosoikeudenkäynnissä asetettu totuudessapysymisvelvollisuutta eikä väärin tietojen antamista rikosprosessin kuluessa ole säädetty rangaistavaksi. A on kuitenkin tuomittu rangaistukseen siitä, että hän on antanut vääriä tietoja asiaa selvittäneelle viranomaiselle seikoista, joista samanaikaisesti vireillä olevassa esitutkinnassa häntä on epäilty törkeästä veropetoksesta. Tällaisen menettelyn katsominen rangaistavaksi hävittäisi olennaisilta osiltaan syylliseksi epäillyn oikeuden vaieta tai olla myötävaikuttamatta oman syyllisyytensä selvittämi-

<sup>146</sup> KKO 2011:35,kohta 26.

<sup>147</sup> Siitari-Vanne 2005, s. 177.

seen. Väärien tietojen antamista ei ole sen vuoksi syytä arvioida toisin kuin oikeutta vaieta tai jättää tietoja antamatta ja itsekriminointisuoja voidaan katsoa ulottuvan myös tällaiseen menettelyyn.<sup>148</sup>

Verovelvollisen oikeudellisen aseman rinnastaminen rikoksesta epäillyn asemaan aiheuttaisi verontarkastusmenettelyyn merkittäviä muutoksia. Yhtenä keskeisimpänä muutoksena olisi syyttömyysolettamasta seuraava verottajan todistustaakka. Tämä tarkoittaisi sitä, että vastuu asiaan liittyvästä näytön hankinnasta siirtyisi kokonaan verottajalle. Verotarkastuksessa ei voitaisi siis enää tukeutua verovelvollisen laajaan ilmoittamisvelvollisuuteen. Käytännössä tämä tarkoittaisi Vuorenpään mukaan sitä, että verovelvollisen ei tarvitsisi vapaaehtoisesti antaa mitään verotarkastuksessa olevaa materiaalia verottajan käyttöön, eikä tällä verovelvollisen passiivisuudella saisi olla minkäänlaista vaikutusta näytön arvioinnissa. Itsekriminointisuoja antaisi verovelvolliseksi toiseksi oikeuden paitsi vaieta, myös jopa valehdella ilman, että tästä seuraisi hänelle haitallisia seurauksia. Kolmantena muutoksena olisi viranomaisten informoimisvelvollisuuden lisääntyminen. Tällä tarkoitetaan sitä, että veroviranomainen olisi velvollinen informoimaan verovelvollista hänen oikeudestaan vedota itsekriminointisuojaan.<sup>149</sup>

#### 6.4. Vertailua Ruotsin järjestelmään

Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen antama Zolotukhin vs. Venäjä -ratkaisu aiheutti vilkasta keskustelua ja osittain myös vastareaktioita Ruotsin oikeuslaitoksen piirissä. Ruotsissa ennakkoratkaisun merkitys on tullut pohdittavaksi esimerkiksi tilanteissa, joissa kysymys on yhtäältä rikosoikeudellisesta rankaisemisesta, toisaalta sanktioluonteisen veronlisäyksen (verrattavissa pitkälti Suomen veronkorotukseen) määräämisestä samojen verotukseen liittyvien rikkeiden tai laiminlyöntien perusteella. Tällaista seuraamusten kumulatiota ei aikaisemmissa ihmisoikeustuomioistuimen linjauksissa katsottu *ne bis in idem* -sääntöä loukkaavaksi, vaikka oikeuskäytännössä veronkorotus olikin jo pitkään luokiteltu ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan mukaiseksi rangaistuksenluonteiseksi sanktioksi. Tämä johtui siitä, ettei tapauksia pidetty samana rikoksena tosiasioiden yhtäläisyydestä huolimatt-

<sup>148</sup> KKO 2011:46, kohta 18.

<sup>149</sup> Vuorenpää, Verotus 5/2011, s. 508–509.

ta. Ennakkoratkaisusta aiheutuva keskeinen muutos oli se, että rikosten samankaltaisuuden kriteeriksi asetettiin rikossyytteen perustuminen samoihin tosiasioihin. Ruotsin ylimmät tuomioistuimet suhtautuivat linjaukseen kuitenkin vastahakoisesti, eivätkä suostuneet antamaan päätökselle (ja sitä seuranneille ihmisoikeustuomioistuimen ratkaisuille) sen edellyttämää arvoa.<sup>150</sup>

Zolotukhin –ennakkoratkaisun jälkeen ne bis in idem –periaatetta käsiteltiin esimerkiksi Regeringsrättenin (nykyinen förvaltningsdomstol) 17.9.2009 antamassa ratkaisussa (RÅ 2009 ref.94). Tapauksessa verovelvollinen oli ensin yleisessä tuomioistuimessa tuomittu verorikkomuksesta, jonka jälkeen Verohallinto oli määrännyt hänelle veronlisäyksen samoista laiminlyönneistä. Tuomioistuin ei katsonut tämän olevan ristiriidassa ihmisoikeussopimuksen kaksoisrangaistavuuden kiellon kanssa. Perustelujen mukaan ne bis in idem –säännön tulkinnassa tulee huomioida myös maan oikeusjärjestys. Ruotsissa, kuten useissa muissakin jäsenvaltioissa, tuomioistuimet jakaantuvat sekä yleisiin tuomioistuihin että hallintotuomioistuihin. Tuomioistuimen mukaan ne bis in idem –kiellon liian ahdas tulkitseminen voi johtaa epärationaalsiin seurauksiin jäsenvaltioissa, ilman että niiden menettelyyn voisi katsoa loukkaavan perustuvanlaatuisia ihmisoikeuksia. Tuomioistuin toteaa perusteluissaan edelleen, että ihmisoikeustuomioistuin on hyväksynyt aikaisemmissa päätöksissään vastaavanlaisen menettelyn.<sup>151</sup>

Ruotsin korkein oikeus (HD) käsitteli myös ne bis in idem –kieltoa kahdessa 31.3.2010 antamassa ratkaisussaan. Ensimmäisen ratkaisun (HD B 2509-09) perusteluissa tuomioistuin totesi muun muassa, ettei tapauksessa ole ilmennyt sellaisia asianhaaroja, joiden voitaisiin ihmisoikeussopimuksessa lausutulla tavalla katsoa estävän syytteen tutkimisen, vaikka asiassa olisikin jo määrätty veronlisäys (kohta 39)<sup>152</sup>Toisessa tuomioistuimen samana päivänä antamassa ratkaisussa (HD 5498-09) oli myös kysymys veronlisäyksen ja rikosoikeudellisen rangaistuksen suhteesta. Ensimmäisen ratkaisun tavoin tuomioistuin totesi, ettei EIS 4 lisäpöytäkirjan 7 artikla yleisesti estä syytteen käsittelyä veropetoksesta veronlisäyksen jälkeen.<sup>153</sup>

Merkittävä suunnanmuutos tapahtui kesällä 2013, kun Ruotsin korkein oikeus muutti ratkaisullaan (HD B 4946 -12) aiemmin omaksuttua tulkintalinjaa. Ruotsin korkein oikeus kat-

<sup>150</sup> Pellonpää – Gullans 2011, s. 421.

<sup>151</sup> Ks. tarkemmin perusteluista RÅ 2009 ref. 94.

<sup>152</sup> Ks. tarkemmin perusteluista HD B 2509-09.

<sup>153</sup> Ks. tarkemmin perusteluista HD B 5498-09.

soi tapauksessa, että jo samalle henkilölle määrätty veronlisäys estää veropetosasian tutkimisen, vaikka veronlisäystä koskeva asia ei olisikaan saanut vielä lainvoimaa. Ne bis in idem – periaatteen tulkittiin siis kattavan myös lis pendens eli vireellölovaikutuksen.<sup>154</sup> Korkein oikeus tukeutui ratkaisussaan EU-tuomioistuimen samana vuonna antamaan Åkerberg Fransson –tuomioon (C-617/10, syyttäjä v. Hans Åkerberg Fransson), jossa käsiteltiin myös kieltoa rangaista kahdesti samassa asiassa.<sup>155</sup>

Ruotsin oikeuskirjallisuudessa epäillyn oikeuksia verotarkastuksen yhteydessä on käsitelty selvästi aikaisemmin kuin Suomessa. Esimerkiksi Hultqvist katsoi vuonna 1995 Advokat -lehden artikkelissaan, että Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artikla takaa epäillylle oikeuden sekä vaieta että oikeuden olla myötävaikuttamatta oman syyllisyytensä selvittämiseen.<sup>156</sup> Myötävaikuttamattomuusperiaate on ollut esillä myös ruotsalaisessa lainvalmistelussa vuonna 2001. Lainvalmistelun yhteydessä nostettiin esiin kysymys mm. siitä, pitäisikö verottajan informoida epäiltyä tällä olevasta vaikenemisoikeudesta, jos hänen laiminlyönneistään voisi olla seurauksena veronlisäys.<sup>157</sup>

Myötävaikuttamattomuusperiaate on kirjattu Ruotsin verotusmenettelylakiin. Taxeringlag 3:12.4 §:ssä todetaan seuraavasti: ” Om den reviderade inte fullgör sina skyldigheter enligt första eller andra stycket, får Skatteverket förelägga honom vid vite att fullgöra dem. Finns det anledning att anta att den reviderade eller, om den reviderade är juridisk person, ställföreträdare för den reviderade har begått en gärning som är straffbelagd eller som kan leda till skattetillägg, får den reviderade inte föreläggas vid vite att medverka i utredningen av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen.” Verovelvollista ei siis voida sakon uhalla velvoittaa edistämään verotarkastuksen selvittämistä, jos menettelyssä häntä itseään uhkaa veronkorotuksen määrääminen. Verottajan informointivelvollisuudesta lainkohta ei sisällä mainintaa.

---

<sup>154</sup> Perustelujen kohta 72.

<sup>155</sup> Perustelujen kohta 18.

<sup>156</sup> Hultqvist, Advokaten 3/95, s. 10.

<sup>157</sup> Ks. tarkemmin SOU 2001:25 s. 191.

## 7. KOKOAVAT PÄÄTELMÄT

Tämän maisteritutkielman tavoitteena oli selvittää verovelvollisen tiedonantovelvollisuutta suhteessa Verohallinnon tiedonsaantioikeuteen. Aiheen käsittely osoittautui tutkielmaproessin aikana melko haastavaksi, sillä kuten jo johdannossa totesin, on aihetta lähinnä vain sivuttu suomalaisessa oikeuskirjallisuudessa. Tutkielman johdannossa totesin tutkielman aiheen myös olevan ajankohtainen. Tämä osoittautui monessakin kohtaa paikansa pitäväksi, sillä tutkimustyöni aikana julkaistiin muun muassa useita aiheeseen liittyviä uusia oikeustapauksia, uutisia, kannanottoja ja Verohallinnon menettelyohjeita.

Tietojen käyttörajoitusten osalta Helsingin hallinto-oikeuden 23.11.2013 antamaa päätöstä voidaan pitää merkittävänä. Tapauksessa katsottiin, etteivät tietojen käyttörajoitukset estä verovelvolliselle edullisten seikkojen huomioimista verotuksessa. Näkökulmaan on helppo yhtyä, sillä päinvastainen ratkaisu olisi johtanut verovelvollisen oikeusturvan loukkaamiseen. Ratkaisu selvensi käyttörajoituksiin liittyvää oikeuskäytäntöä, sillä aikaisemmassa käytännössä oli ainoastaan todettu, että käyttörajoitusten alaista tietoa ei voida käyttää verovelvollista vastaan.

Sivullisen erityistä tiedonantovelvollisuutta koskevaa Helsingin hallinto-oikeuden 27.1.2014 antamaa ratkaisua voidaan edellisen tavoin pitää vallinnutta oikeustilaa selventävänä. Ratkaisussa todettiin, että sivullisen erityinen tiedonantovelvollisuus on aina toissijaista verrattuna verovelvollisen omaan ilmoittamisvelvollisuuteen sekä muuhun verovelvollisen omaan tiedonanto- ja myötävaikuttamisvelvollisuuteen nähden. Ratkaisua voidaan pitää ennakkotapauksena siinä suhteessa, että se konkreettisesti avasi laajan sivullisen tiedonantovelvollisuuden sisältöä. Tietojenluovutukselle lain perusteluissa asetettu kriteeri ”tiedot saattavat olla tarpeen verotusta varten” johtaa helposti liian laajaan tietojen luovutusvelvollisuuteen. Sivullisen intresseihin tulisikin jatkossa kiinnittää aiempaa enemmän huomiota. Näitä näkökohtia käsiteltiin myös tietosuojavaltuutetun lausunnossa, jossa arvioitiin Verohallinnon tiedonsaantioikeutta suhteessa luottolaitos- ja henkilötietolain mukaiseen vaihtelovelvollisuuteen. Lausunnon perusteluissa todettiin, että vaikka Verohallinnolla on laaja laissa säädetty tiedonsaantioikeus, ei se oikeuta tätä käsittelemään toiminnassaan tarpeellonta tietoa. Pidän tietosuojavaltuutetun tulkintalinjaa oikeana, sillä myös viranomaisen laajalla tiedonsaantioikeudella on oltava rajoitteensa.

Yksityisyyden suojaan liittyviä argumentteja on vain harvoin esitetty verotuksen yhteydessä. Verotuksessa painopiste on korostetusti ollut fiskaalisilla intresseillä, eikä perus- ja ihmisoikeuksiin liittyviä kannanottoja ole juurikaan esitetty. Tästä lähtökohdasta käsin oli virkistävää lukea uudesta kilometriveroa koskevasta suunnitelmasta ja huomata, että myös yksityisyyden suojaan liittyvät näkökohdat saavat keskustelussa jalansijaa. Tämä on mielestäni tärkeää, sillä verotuksen voidaan katsoa puuttuvan keskeisesti ihmisten oikeusturvaan.

Tietojen käyttörajoituksiin liittyvää kehitystä voidaan yleisemmin pitää hieman ristiriitaisena. Toisaalta viranomaisen toimivaltuudet ovat lisääntyneet, mikä ilmenee esimerkiksi kansainvälisen verotustietojenvaihdon yhteydessä. Veroviranomaisilla on entistä laajemat keinot puuttua lainvastaisiin järjestelyihin, ja verottaja myös käyttää näitä toimivaltuuksiaan aggressiivisemmin kuin ennen. Nykyisenlainen kehitys on siten omiaan aiheuttamaan paineita pankkisalaisuuden raottamiselle. Pankkisalaisuuden ohella kansainvälinen trendi kulkee asianajajien salassapitovelvollisuuden kaventamista kohti. Tämä liittyy pääasiassa yhteiskunnallisten tavoitteiden kuten rikostorjunnan ja taloudellisen läpinäkyvyyden edistämiseen. Salassapidon suhteen on kuitenkin havaittavissa selviä maakohtaisia eroja.<sup>158</sup>

Viranomaisten toimivaltuuksien kasvun vastapainona erilaiset tietosuojaan liittyvät kysymykset ovat viime aikoina olleet korostuneesti esillä. Tämä on ehkä selvimmin näkynyt julkisuudessa käsitellyissä ”urkintatapauksissa”, joissa yksityisten tietoja ovat luvattomasti käsitelleet niin poliisit, sairaanhoitajat kuin verovirkailijatkin. Tietosuojan asemaan on kiinnitetty huomiota myös Euroopan laajuisesti, mikä käy ilmi valmisteilla olevasta uudesta tietosuojalainsäädännöstä. Euroopan unionin uuden tietosuoja-asetuksen tavoitteena on parantaa eurooppalaisten yksityisyyden suojaa ja harmonisoida yhteiset yleiseurooppalaiset standardit ja nostaa niiden tasoa.<sup>159</sup> Voidaan siten olettaa, että myös Verohallinnossa tullaan aikaisempaa enemmän kiinnittämään huomiota tietosuojan toteutumiseen.

Tietosuojaan liittyviä vaatimuksia korostaa myös yhä enemmän automatisoitua verotusmenettelyä kohti kulkeva kehitys. Sähköinen hallinto ja sen mukanaan tuomat uudet hallintosovellukset ovat suoraan yhteydessä kansalaisten oikeusturvaan. Tämä voi tulla käytän-

---

<sup>158</sup> Esko – Könkkölä 3/2004, s. 369.

<sup>159</sup> Akavalainen 17.2.2014.

nössä esiin esimerkiksi tietojärjestelmiin liittyvissä virhetilanteissa, joiden vaikutukset saattavat helposti ulottua laajaankin verovelvollisjoukkoon. Automatisoidussa verotusmenettelyssä tulisikin siten riittävästi huomioida oikeusturvaan liittyvät näkökohdat ja varmistaa, ettei verovelvollisen asema heikkene. Tulevaisuuden haasteita aiheuttaa se, että järjestelmän kautta mahdollisesti aiheutuvia ongelmia voi henkilökohtaisen kontaktin puutteen vuoksi olla vaikea tunnistaa.<sup>160</sup>

Mielenkiintoisia näkökulmia liittyy myös siihen, voidaanko rikoksesta epäillyn oikeudellinen asema rinnastaa verotarkastuksessa olevan verovelvollisen asemaan. Periaatteessahan tämä olisi mahdollista. Tällaista ratkaisua voitaisiin kuitenkin pitää Verohallinnon kannalta kohtuuttomana, sillä se lisäisi huomattavasti veroviranomaisten työtaakkaa asian selvittämisessä. Verotuksen toimittamisessa voitaisiin pitää melko epätyytyttävänä tilannetta, jossa verovelvollinen saisi oikeuden täyteen passiivisuuteen. Toisaalta verovelvollisella tulisi olla epäillyn oikeudet silloin, kun kyseessä on selvästi rikosprosessi. Lopulta tässäkin asiassa on kyse intressipunninnasta. Kumman etu on tärkeämpi, verovelvollisen vai Verohallinnon? Vaikka viranomaisen asian selvittämiseen liittyvät näkökohdat ovat epäilemättä tärkeitä, ei asian tarkastelussa tulisi kuitenkaan unohtaa verovelvollisen oikeusturvan puolesta puhuvia seikkoja.

---

<sup>160</sup> Hakapää 2008, s. 150,152.