

ITSEKRIMINOINTISUOJA HALLINTOPROSESSISSA
Erityiskysymyksenä verotarkastukset ja niissä saadut tiedot

Iiris Hättinen
Lapin yliopisto
Oikeustieteiden tiedekunta
Maisteritutkielma
Prosessioikeus
Kevät 2021

Lapin yliopisto, oikeustieteiden tiedekunta

Työn nimi: Itsekriminointisuoja hallintoprosessissa – Erityiskysymyksenä verotarkastukset ja niissä saadut tiedot

Tekijä: Iris Hätinen

Opetuskokonaisuus ja oppiaine: Oikeustiede, prosessioikeus

Työn laji: Maisteritutkielma

Sivumäärä: XVIII + 76

Vuosi: 2021

Tiivistelmä:

Tämän tutkimuksen tarkoituksena on selvittää, mikä merkitys itsekriminointisuojuille tulisi antaa verotarkastuksessa rikosoikeudellisena hallintoprosessina. Tutkimuksen kantava näkökulma keskittyy siihen, milloin rikosprosessin ja verotusmenettelyn katsotaan nivoutuvan siinä määrin yhteen, että itsekriminointisuojuja tulisi antaa myös verotusmenettelyssä, erityisesti verotarkastuksessa. Tutkimuksessa verotarkastusta tarkastellaan Engel-kriteerien mukaisena rikosprosessina ja peilataan kansallisia ratkaisuja EIT:n ennakkoratkaisuihin. Tutkimus käsittelee myös aiheeseen liittyvää käänteistä näyttövelvollisuutta: kun rikosasiassa syyttäjä on velvollinen näyttämään syytteen toteen, tulee hallinnollisessa verotusmenettelyssä verovelvollisen lähtökohtaisesti itse näyttää toimineensa lain mukaisesti. Tutkimuksessa käytettyjä menetelmiä ovat lainoppi, oikeusvertailu ja de lege ferenda.

Aiheen käsittelyn lisäksi tutkielmassa tuodaan esiin oikeusoppineiden näkemyksiä vallitsevasta oikeustilasta ja sen mahdollisista muutostarpeista. Tutkimuksessa selviää, että lainsäädäntö ja oikeustila vaativat selvennystä rangaistusluonteisten hallinnollisten prosessien osalta. Tätä ongelmakohtaa tulisi tarkentaa lain tasolla ja toteuttaa yhtenäistä linjaa EIT:n ennakkoratkaisujen kanssa.

Avainsanat: Itsekriminointisuoja, prosessioikeus, selvitysvelvollisuus, Engel-kriteerit, verotarkastus

SISÄLLYS

LÄHTEET	V
LYHENTEET	XVIII
1. JOHDANTO	1
1.1. Hallinto- ja rikosprosessin välimaastossa tasapainoilu oikeusturvan kustannuksella	1
1.2. Tutkimuksen aihe ja metodit	4
1.3. Tutkimuksen rakenne	6
2. VEROTARKASTUS.....	8
2.1. Verotarkastus Suomessa	8
2.2. Verotarkastuksen eteneminen	10
2.2.1. <i>Verotarkastuksen vaiheet</i>	10
2.2.2. <i>Verotarkastuskertomus</i>	12
3. KESKEISET OIKEUSSUOJAKEINOT YKSILÖN TURVANA	14
3.1. Itsekriminointisuoja	14
3.1.1. <i>Itsekriminointisuoja käsitteenä ja oikeuskäytännössä</i>	14
3.1.2. <i>Oikeus pysyä vaiti</i>	20
3.1.3. <i>Läheiskriminointisuoja alakäsitteenä</i>	25
3.1.4. <i>Itsekriminointisuoja säännönmukaisessa verotuksessa</i>	26
3.2. Syyttömyysolettama	26
3.3. Hyödyntämiskielto.....	29
3.4. Palomuurisäännös	32
3.5. Kaksoisrangaistuksen kielto	34
4. VEROTARKASTUS RIKOSOIKEUDELLISENA HALLINTOPROSESSINA	39
4.1. Todistustaakka ja selvitysvelvollisuus.....	39
4.2. Tiedonanto- ja toimimisvelvollisuus hallinnollisessa prosessissa.....	40
4.3. Verotarkastuksessa käytettävissä olevat pakkokeinot	45
4.4. Rikosprosessiin rinnastuva hallintomenettely	48
4.5. Itsekriminointisuoja rikosprosessin ulkopuolella	53
4.5.1. <i>Itsekriminointisuoja hallinnollisissa menettelyissä</i>	53

4.5.2.	<i>Vaikeneminen hallinnollisessa prosessissa</i>	56
4.6.	Syytteen merkityksestä	58
4.6.1.	<i>Syytettynä pitämisestä verotusmenettelyssä</i>	58
4.6.2.	<i>Rikostutkinnan ja rikossyytteen merkitys</i>	60
4.7.	Verotarkastuksen ja esitutkinnan ajallinen ja asiallinen yhteys	63
4.7.1.	<i>Ajallinen yhteys</i>	63
4.7.2.	<i>Asiallinen yhteys</i>	66
4.7.3.	<i>Samanaikainen verotarkastus ja esitutkinta</i>	68
5.	PÄÄTÄNTÖ	70

LÄHTEET

Kirjallisuus

Aarnio 1997

Aarnio, Aulis: Oikeussäännösten systematisointi ja tulkinta. Ajatuksia teoreettisesta ja käytännöllisestä lainopista. Teoksessa Häyhä, Juha (toim.): Minun metodini. Helsinki 1997.

Andersson 2010

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

Frände 2010

Frände, Dan: KKO 2009:80 ja sen arviointi. Lakimies 2/2010, s. 233—237.

Frände 2011

Frände, Dan: KKO 2010:41 ja sen arviointi laajemmassa kontekstissa. Lakimies 2/2011, s. 1—7.

Eerola – Holla ym. 2005

Eerola, Antti – Holla, Jyrki – Holmström, Paula – Jokela, Minna – Kuusela, Janne – Järvenoja, Markku – Kellas, Sebastian – Lepistö, Markku – Paronen, Vesa – Sandelin, Eric – Soikkeli, Lauri – Torkkeli, Timo – Tunturi, Markku O. – Vuorilehto, Eila: Elinkeinoverotus 2005. Helsinki 2005.

Helenius 2019

Helenius, Dan: Ne bis in idem i den finska och europeiska straffprocessrätten. Alma Talent. Helsinki 2019.

Hellsten 2010

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

Hirvelä – Heikkilä 2017

Hirvelä, Päivi – Heikkilä, Satu: Ihmisoikeudet. Käsikirja EIT:n oikeuskäytäntöön. Helsinki 2017.

Hirvonen – Määttä 2018

Hirvonen, Markku – Määttä, Kalle: Harmaa talous ja talousrikollisuus: ilmenemismuodot ja torjunta. Edita lakitiedon e-kirjat. Helsinki 2018.

Husa 2008

Husa, Jaakko: Kirjoitetaan juridiikkaa: ohjeita oikeustieteellisten kirjallisten töiden laatijoille. Helsinki 2018.

Lahti 2012

Lahti, Raimo: Rikosoikeuden ultima ratio -periaatteesta ja hallintosanktioiden asemasta. Teoksessa Hyttinen, Tatu – Jokela, Antti – Tapani, Jussi – Vuorenpää, Mikko (toim.): Rikoksesta rangaistukseen. Juhlajulkaisu Pekka Viljanen 1952 – 26/8 – 2012. Jyväskylä 2012.

Kolehmainen 2016

Kolehmainen, Antti: Tutkimusongelma ja metodi lainopillisessa työssä. Teoksessa Tarmo Miettinen (toim.): Oikeustieteellinen opinnäyte: artikkeleita oikeustieteellisten opinnäytteiden vaatimuksista, metodeista ja arvostelusta, s. 105—131. Edita, Helsinki 2016.

Korvenmaa 2012

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

Kukkonen 2017

Kukkonen, Reima: Rikoshyödyn menettäminen: Osa III. Rikoshyödyn verotettavuus ja rikos- ja veroprosessien yhteensovittaminen. Defensor Legis N:o 1/2017, s. 64—83.

Kuortti 2017

Kuortti, Hannu: Itsekriminointisuojusta verotusmenettelyssä. Verotus 4/2017, s. 405—419.

Kuortti 2020

Kuortti, Hannu: Verovelvollisen oikeudet ja velvollisuudet verotarkastuksessa. Asiantuntija-artikkeli, Verotus 5/2020, s. 706—720.

Mantila 2020

Mantila, Anu: Hallinto- ja siviiliprosessuaalisten ratkaisujen merkitys rikosprosessissa. Rovaniemi 2020.

Mariapori 2017

Mariapori, Liisa: Yrittäjien oikeusturva ja harkintavallan ulottuvuus verotarkastuskertomuksissa. BoD – Books on Demand, 2017.

Nieminen 2021a

Nieminen, Kimmo J.: Oikeus vaieta hallinnollisessa prosessissa – C-481/19 DB v. Consob. Julkaistu Edilexissä 24.5.2021. [www.edilex.fi/artikkelit/23104] (14.9.2021)

Nieminen 2021b

Nieminen, Kimmo J.: Vierashuoneessa HTM, nuorempi tutkija Kimmo J. Nieminen: Unionin tuomioistuin vahvisti oikeuden vaieta hallinnollisessa prosessissa. Julkaistu Edilexissä 24.5.2021. [<https://www.edilex.fi/uutiset/69302>] (15.9.2021)

Ojanperä 2006

Ojanperä, Jenni: Todisteiden hyödyntämiskielto. Teoksessa Juha Lappalainen – Timo Ojala (toim.): Kirjoituksia todistusoikeudesta. Helsingin hovioikeuden julkaisuja, s. 153—168. Helsinki 2006.

Passila 2011

Passila, Kalevi: Verotarkastuskertomus – asiantuntijalausunto vai yksityisoikeudellinen lausunto rikosoikeudenkäynnissä. Teoksessa Lahti, Raimo – Siro, Jukka (toim.): Asiantuntemustieto ja asiantuntijat oikeudessa. Helsingin hovioikeuden julkaisuja, s. 171—194. Helsinki 2011.

Pentikäinen 2012

Pentikäinen, Laura: Itsekriminointisuoja oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeena ja suhteessa vapaaseen todistusteoriaan. *Defensor Legis* N:o 2/2012, s. 224—248.

Plosila 2018

Plosila, Petteri: Itsekriminointisuoja verotusmenettelyssä – erityisesti verotarkastuksessa annettujen tietojen hyödyntäminen rikosprosessissa. Teoksessa Koponen, Pekka – Lahti, Raimo – Elo, Elina (toim.): *Valittuja kysymyksiä rikos- ja rikosprosessioikeudesta I*. Helsingin hovioikeuden julkaisuja, s. 237—258. Tampere 2018.

Pölönen 2003

Pölönen, Pasi: *Henkilötodistelu rikosprosessissa*. Suomalainen Lakimiesyhdistys. Helsinki 2003.

Pölönen – Tapanila 2015

Pölönen, Pasi – Tapanila, Antti: *Todistelu oikeudenkäynnissä*. Tallinna 2015.

Riekkinen 2014

Riekkinen, Juhana: *Todisteiden hyödyntämiskiellot rikosprosessissa*. Teoreettinen perusta ja oikeustila Suomessa. *Oikeustiede–Jurisprudentia* 2014, s. 123—200.

Ryynänen 2001

Ryynänen, Olli: *Selvittämismääräys ja todistustaakka verotuksessa*. *Defensor Legis* N:o 2/2001, s. 262—285.

Tapani 2011

Tapani, Jussi: *Onko rikoksen rakenteella merkitystä? – Itsekriminointisuoja ja rikosoikeuden systematiikka*. *Defensor Legis* N:o 5/2011, s. 581—591.

Tapani 2013

Tapani, Jussi: *Lainkonkurrenssioppi ja itsekriminointisuoja – Onko itsekriminointisuoja jotain tekemistä jälkiteon rangaistavuutta koskevan opin kanssa?* Teoksessa Hinkkanen, Ville – Mäkipää, Leena (toim.): *Suomalainen kriminaalipolitiikka. Näkökulmia teoriaan ja käytäntöön*. Tapio Lappi-Seppälän juhlakirja, s. 255—279. Helsinki 2013.

Tapani 2014

Tapani, Jussi: Luku 8.1. Veropetos. Teoksessa Frände, Dan – Matikkala, Jussi – Tolvanen, Matti – Viljanen, Pekka – Wahlberg, Markus: Keskeiset rikokset, s. 615—640. Helsinki 2014.

Tapani 2018

Tapani, Jussi: Veropetos. Teoksessa: Frände, Dan – Matikkala, Jussi – Tapani, Jussi – Tolvanen, Matti – Viljanen, Pekka – Wahlberg, Markus: Keskeiset rikokset, s. 663—865. Helsinki 2018.

Tapanila 2010

Tapanila, Antti: Itsekriminointisuoja tiedonanto- ja toimimisvelvoitteen rajoitteena. Defensor Legis N:o 5/2010, s. 559—584.

Tapanila 2019

Tapanila, Antti: Itsekriminointisuoja. Tietosanoma. Helsinki 2019.

Tarkka 2016

Tarkka, Anna-Stiina: Itsekriminointisuoja ja hyödyntämiskiellot – vertailevia näkökohtia hallinto- ja rikosprosesseista. Lakimies 3–4/2016, s. 488—515.

Tertsonen 2016

Tertsonen, Katja: Todistustaakka veroprosessissa, erityisesti hallinto-oikeuden arvonlisäveropäätöksissä. Verotus 3/2016, s. 277—289.

Tolvanen 2012

Tolvanen, Matti: Valikoituja näkökohtia syyttömyysolettamasta. Teoksessa Hyttinen, Tatu – Jokela, Antti – Tapani, Jussi – Vuorenpää, Mikko (toim.): Rikoksesta rangaistukseen. Juhlajulkaisu Pekka Viljanen 1952-26/8-2012. Turun yliopisto, oikeustieteellinen tiedekunta 2012.

Tolvanen 2013

Tolvanen, Matti: Näytön hankkiminen ja näytön arviointi veroprosessissa ja rikosprosessissa – yhtäläisyyksiä ja eroja. Teoksessa Altti Mieho (toim.): Vero ja finanssi. Juhlakirja Matti Myrsky 60 vuotta. Edita Publishing Oy, 2013.

Trechsel 2005

Trechsel, Stefan, with the assistance of Sarah J. Summers: Human Rights in Criminal Proceedings, Published in the United States by Oxford University Press Inc., New York 2005.

Virolainen – Pölönen 2004

Virolainen, Jyrki – Pölönen, Pasi: Rikosprosessioikeus 2. Rikosprosessin osalliset. WSOY, Helsinki 2004.

Vuorela 2014

Vuorela, Miikka: Kaksoisrangaistavuuden kielto ja osallisuus rikokseen. Defensor Legis N:o 5/2014, s. 764—775.

Vuorenpää 2010

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

Vuorenpää 2011a

Vuorenpää, Mikko: Itsekriminointisuojaan tulkinta ja sen vaikutukset todisteluun. Teoksessa Hyttinen, Tatu – Weckström, Katja (toim.): Turun yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta 50 vuotta. Turun yliopisto, oikeustieteellinen tiedekunta. Porvoo 2011.

Vuorenpää 2011b

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

Vuorenpää 2011c

Vuorenpää, Mikko: Yksi huomio konkurssilakiin ehdotetusta itsekriminointisuojaan liittyvästä palomuurisäännöksestä. Defensor Legis N:o 4/2011, s. 539—540.

Vuorenpää 2020

Vuorenpää, Mikko: Valittuja kysymyksiä todistusoikeudesta. Kauppakamari. Helsinki 2020.

Äimä 2011

Äimä, Kristiina: Veroprosessioikeus: ihmis- ja perusoikeuksien sekä EU-oikeuden vaikutukset verotusmenettelyyn ja muutoksenhakuun erityisesti tuloverotuksessa. WSOYpro, Helsinki 2011.

Virallislähteet

HE 309/1993 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle perustuslakien perusoikeussäännösten muuttamisesta.

HE 217/1995 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi hallintolainkäytöstä ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi.

HE 86/2012 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi konkurssilain sekä takaisinsaannista konkurssipesään annetun lain 24 §:n muuttamisesta.

HE 191/2012 vp

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

HE 46/2014 vp

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

HE 29/2018 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi oikeudenkäynnistä hallintoasioissa ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi.

KOM(2006) 174

Vihreä kirja syyttömyysolettamasta, KOM(2006) 174, Bryssel 26.4.2006.

LaVM 12/2012 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi konkurssilain sekä takaisinsaannista konkurssipesään annetun lain 24 §:n muuttamisesta.

LaVM 19/2014 vp

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

OMML 30/2013

Oikeusministeriön mietintöjä ja lausuntoja 30/2013: Todistelu yleisissä tuomioistuimissa. Lausuntokooste. Helsinki 2013.

OMML 52/2018

Oikeusministeriön mietintöjä ja lausuntoja 52/2018: Rangaistusluonteisia hallinnollisia seuraamuksia koskevan sääntelyn kehittäminen. Työryhmän mietintö. Helsinki 2018.

PeVL 32/2012 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi julkisesta työvoima- ja yrityspalvelusta sekä eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta.

PeVL 17/2013 vp

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

PeVL 39/2014 vp

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

PeVM 25/1994 vp

Perustuslakivaliokunnan mietintö n:o 25 hallituksen esityksestä perustuslakien perusoikeussäännösten muuttamisesta.

VaVM 37/1995 vp

Valtiovarainvaliokunnan mietintö hallituksen esityksestä verohallintolaiksi ja laiksi verotusmenettelystä sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi.

VaVM 15/2013 vp

Valtiovarainvaliokunnan mietintö hallituksen esityksestä eduskunnalle laiksi erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta sekä eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.

Verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio 36/97.

Internetlähteet

Harmaa talous & talousrikollisuus 2020

Harmaa talous & talousrikollisuus: Veropetosten torjunnassa hyviä tuloksia vuonna 2020. Viimeksi päivitetty 4.2.2021. [<https://www.vero.fi/harmaa-talous-rikollisuus/torjunta/verotus/>] (11.3.2021)

Harmaa talous & talousrikollisuus 2021

Harmaa talous & talousrikollisuus: Viranomaiset. Viimeksi päivitetty 22.2.2021. [<https://www.vero.fi/harmaa-talous-rikollisuus/tietoa-sivustosta/viranomaiset/>] (11.3.2021)

Korkein oikeus 2010

Korkeimman oikeuden lausunto OH2010/191, 2.12.2010 Nro 2407. [<https://korkeinoikeus.fi/fi/index/ajankohtaista/lausunnot/1384845611106.html>] (27.5.2021)

Verohallinto 2014

Verohallinto: Vertailutietotarkastukset luottolaitoksissa. Verohallinnon ohje Dnro A110/200/2014. Annettu 6.10.2014. [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48488/vertailutietotarkastukset_luottolaitoks/] (11.3.2021)

Verohallinto 2016a

Verohallinto: Rikosoikeudenkäynnissä sovellettava itsekriminointisuoja ja sen vaikutus verotusmenettelyssä. Verohallinnon ohje Dnro A93/200/2016. Annettu 30.9.2016. [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48595/rikosoikeuden-kaynnissa_sovellettava_its/] (22.1.2021)

Verohallinto 2016b

Verohallinto: Rikosilmoitusharkinta. Verohallinnon ohje Dnro A8/200/2016. Annettu 11.1.2016.

Verohallinto 2018a

Verohallinto: Hyvä verotarkastustapa. Verohallinnon ohje. Annettu 22.1.2018. [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/49204/hyva_verotarkastustap/] (12.3.2021)

Verohallinto 2018b

Verohallinto: Verotarkastus ja harmaan talouden torjunta: Mitä verotarkastuksessa tapahtuu? Viimeksi päivitetty 24.9.2018. [https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/verotarkastus/mita_verotarkastuksessa_tapahtu/] (10.3.2021)

Verohallinto 2018c

Verohallinto: Seuraamusmaksut tuloverotuksessa. Verohallinnon ohje. Annettu 5.6.2018. [<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/66816/seuraamusmaksut-tuloverotuksessa/#3-veronkorotus>] (24.3.2021)

Verohallinto 2021

Verohallinnon syventävät vero-ohjeet: Ne bis in idem -periaate ja verotus. Annettu 18.10.2021. [<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48877/ne-bis-in-idem--periaate-ja-verotus/>] (2.11.2021)

OIKEUSTAPAUKSET**Euroopan ihmisoikeustuomioistuin**

A ja B v. Norja 15.11.2016
Allan v. Yhdistynyt kuningaskunta 5.11.2002
Averill v. Yhdistynyt kuningaskunta 6.6.2000
Bendenoun v. Ranska 24.2.1994
Elomaa v. Suomi 16.3.2010
Engel ym. v. Alankomaat 8.6.1976
Funke v. Ranska 25.2.1993
Heaney ja McGuinness v. Irlanti 21.12.2000
Huhtamäki v. Suomi 24.9.2012
J.B. v. Sveitsi 3.5.2001
Jussila v. Suomi 23.11.2006
JZ v. Ranska 14.12.1989
K. v. Itävalta 26.5.1993
Kansal v. Yhdistynyt kuningaskunta 10.11.2004
Kozinets v. Ukraina 6.12.2007
Marttinen v. Suomi 21.4.2009
Murray v. Yhdistynyt kuningaskunta 8.2.1996
Paulow v. Suomi 14.2.2006
Ponsetti ja Chesnel v. Ranska 14.9.1999
Rosenquist v. Ruotsi 14.9.2004
Ruotsalainen v. Suomi 16.6.2009
Saunders v. Yhdistynyt kuningaskunta 17.12.1996
Zolotukhin v. Venäjä 10.2.2009

Euroopan unionin tuomioistuin

Asia C-481/19, DB v. Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (Consob),
EU:C:2021:84
Asia 374/87, Orkem v. Commission of the European Communities, EU:C:1989:387
Asia C-617/10, Åklagaren v. Hans Åkerberg Fransson, EU:C:2013:105

Korkeimman oikeuden ratkaisut

KKO 2017:78
KKO 2015:6
KKO 2015:1
KKO 2014:67
KKO 2013:2
KKO 2013:59
KKO 2012:16
KKO 2011:20
KKO 2011:35
KKO 2011:46
KKO 2011:52
KKO 2009:27
KKO 2009:80

Korkein hallinto-oikeus

KHO 2015:53
KHO 2016:100

Hovioikeudet

Vaasan hovioikeus R12/950 (1.2.2013)
Vaasan hovioikeus R14/286 (30.1.2015)

Ruotsalainen oikeuskäytäntö ja lainvalmisteluaineisto

HD B 2509-09
HD 5498-09
HD B 4946-12
SOU 2001:25 Statens offentliga utredningar från Finansdepartementet

Norjan korkein oikeus

Rt. 2000 s. 996

2000/1219

Rt. 2002 s. 497

Rt. 2002 s. 557

Supreme Court of the United States (Yhdysvaltojen korkein oikeus)

Garner v. United States, 424 U.S. 648 (23.3.1976)

Miranda v. State of Arizona, 384 U.S. 436 (13.6.1966)

LYHENTEET

EIS	Euroopan ihmisoikeussopimus (Suomen osalta hyväksytty 1990/438 ja saatettu lisäpöytäkirjoineen voimaan asetuksella 1990/439)
EIT	Euroopan ihmisoikeustuomioistuin
EU	Euroopan unioni
HE	hallituksen esitys
KHO	korkein hallinto-oikeus
KKO	korkein oikeus
KP-sopimus	YK:n kansalaisoikeuksia ja poliittisia oikeuksia koskeva kansainvälinen yleissopimus 16.12.1966
LaVL	eduskunnan lakivaliokunnan lausunto
LaVm	eduskunnan lakivaliokunnan mietintö
PeVL	eduskunnan perustuslakivaliokunnan lausunto
PeVM	eduskunnan perustuslakivaliokunnan mietintö
VaVM	valtiovarainvaliokunnan mietintö

1. JOHDANTO

1.1. Hallinto- ja rikosprosessin välimaastossa tasapainoilu oikeusturvan kustannuksella

Oikeusturva on jokaiselle kuuluva keskeinen perusoikeus, joka taataan Suomen perustuslain (731/1999, PL) 21 §:ssä. Jokaisella on oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja ilman aiheetonta viivytystä lain mukaan toimivaltaisessa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa sekä oikeus saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva päätös tuomioistuimen tai muun riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi. Perustuslain 21 §:n tulkinta määräytyy pitkälti Euroopan ihmisoikeussopimuksen (EIS) 6 artiklan tulkintojen mukaan. EIS 6 artiklan mukainen oikeudenmukainen oikeudenkäynti edellyttää useiden eri osatekijöiden täyttymistä. Oikeusturvan soveltamisalaa ei ole rajoitettu lainkäyttö- ja hallintoasioissa, mutta veroasioiden käsittelyyn liittyy sellaisia erityispiirteitä, joiden osalta perustuslaissa lainsäätäjälle osoitettua toimeksiantoa säätää oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin perusteista ei ole täysin toteutettu. Tasapuolinen prosessiasetelma on erityisen tärkeä veroprosessissa niiden erityispiirteiden vuoksi, joita on arvioitava Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen (EIT) oikeuskäytännön perusteella syyteasioihin rinnastuvina. Vastaavanlaiset arviointiperusteet koskevat myös muita päätöksentekotilanteita, joissa on kyse hallinto-oikeudellisesta sanktiosta.¹

Verotusmenettely on laaja käsite kattaen sekä veron määräämisen että veronkorotuksen määräämisen joko rangaistukseen rinnastuvana tai puhtaasti hallinnollisena veronkorotuksena. Erillistä veronkorotuksen määräämismenettelyä ei ole, vaan veronkorotus määrätään samalla päätöksellä ja samassa päätöksentekomenettelyssä kuin vero. Myös verotarkastus on verotusmenettelyä. Verohallinnon toimintaa ei ole lailla säännelty niin, että Verohallinto voisi toimia yhtäältä hallinnollisena viranomaisena ja toisaalta sanktioluonteisen maksun määrääjänä, eikä näitä kahta toimintoa voida riittävän selkeästi erottaa toisistaan.² Suomessa verotuksessa sovellettava sanktiojärjestelmä jakautuu hallinnolliseen ja rikosoikeudelliseen rangaistusjärjestelmään, joiden jaon voidaan katsoa hämärtyneen reflektoidessa sitä EIT:n ratkaisukäytäntöön.

¹ Äimä 2011, s. 149.

² OMML 30/2013, s. 201.

Itsenäisyyden alkuajoista asti Suomessa on verotuksessa vakiintuneesti sovellettu seuraamusjärjestelmää, jossa verolainsäädännössä säädetyn ilmoitusvelvollisuuden rikkominen on tietyissä tapauksissa voinut johtaa sekä hallinnollisessa menettelyssä määrättävään veronkorotukseen että rikosoikeudelliseen rangaistukseen. Myös esimerkiksi naapurimaassamme Ruotsissa on sovellettu vastaavanlaista seuraamusjärjestelmää.³ Liittyessään Euroopan unioniin (EU) Suomi sitoutui noudattamaan EU-oikeutta – myös ennen Suomen jäsenyyttä annettuja säädöksiä ja EU-tuomioistuimen oikeuskäytäntöä. Suomi ja muut Euroopan unioniin kuuluvat jäsenvaltiot ovat periaatteessa suvereneja verojärjestelmänsä suhteen. Kuitenkin käytännössä verotustoimivalta on jaettu unionin ja EU-jäsenvaltioiden kesken, koska verosuvereniteettia rajoittavat niin perussopimukset ja direktiivit kuin EU-tuomioistuimen oikeuskäytäntökin. EIT:n oikeuskäytäntö täydentää kansallisen verojärjestelmän verovelvolliselle tarjoamaa oikeusturvaa, josta konkreettisena esimerkkinä on se, että hallintomenettelyyn, jossa määrätään veronkorotus, sovelletaan menettelyn rangaistusluonteisuuden vuoksi oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeita.⁴

Hallinnollisten sanktioiden – kuten veronkorotusten – määräämiseen sovelletaan oikeusturvaa koskevaa EIS 6 artiklaa.⁵ Lisäksi rangaistusluonteisiin hallinnollisiin seuraamuksiin sovelletaan myös 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan mukaista *ne bis in idem* -kieltoa.⁶ Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu itsekriminointisuoja on keskeinen epäillyn ja syytetyn oikeussuojatae. EIT:n käytännön perusteella sen katsotaan suojaavan lakiin perustuvalta tiedonanto- ja toimimisvelvollisuudelta jo silloin, kun henkilö on epäiltyinä rikoksesta tai jos henkilö ei tiedon antaessaan voi poissulkea sitä mahdollisuutta, että tietoa saatetaan käyttää häntä vastaan myöhemmässä rikossyytteessä.⁷ Jos pidetään mielessä, mitä itsekriminointisuojan on tarkoitus pohjimmillaan suojata ja minkä tyyppisestä ihmisestä ja perusoikeudesta siinä oikein on kysymys, on hyvä muistaa, että itsekriminointisuoja kuuluu kaikille ihmisille jokaisessa tilanteessa, mahdollisista käynnissä olevista rikosten selvittelyprosesseista riippumatta. Mikäli itsekriminointisuojaa tulkittaisiin kaventavasti niin, että

³ Hellsten 2010, s. 527.

⁴ Äimä 2011, s. 55 ja 42–43.

⁵ Bendenoun v. Ranska (24.2.1994).

⁶ Ruotsalainen v. Suomi (16.6.2009).

⁷ Tapanila 2010, s. 582.

sen katsottaisiin olevan voimassa vain sellaisina hetkinä, kun tiedossa on jokin rikosprosessi, mahdollistetaan koko oikeusturvatakeen kiertäminen helposti.⁸

Rankaiseminen sekä hallinnollisessa menettelyssä että rikosoikeudellisessa menettelyssä johtaa siihen, että henkilöä rankaistaan kahdesti samasta teosta. Kaksinkertaisen rangaistuksen pulmaan liittyy olennaisesti laki erillisellä päätöksellä määrättävästä tullin- tai veronkorotuksesta (781/2013). Verotarkastuksen jälkeen on kyseisen lain perusteella mietittävä, siirytäänkö rikosprosessiin vai veronkorotusmenettelyyn. Lain 1 §:n mukaan lakia sovelletaan tekoon ja laiminlyöntiin, josta toimivaltainen viranomainen voi määrätä veron- tai tullinkorotuksen luonnolliselle henkilölle, kotimaiselle kuolinpesälle tai tuloverolain (1535/1992) 4 §:ssä tarkoitettulle yhtymälle taikka muulle verovelvolliselle, jonka veronkorotuksesta luonnollinen henkilö on vastuussa verovastuuta koskevien säännösten nojalla. Kyseenomainen laki estää tilanteet, joissa sama henkilö saattaisi joutua saman rikkomuksen tai väärinkäytöksen perusteella kahteen kertaan tutkittavaksi ja rangaistavaksi. Lakia sovelletaan tekoihin ja laiminlyönteihin, joista Verohallinto tai Tulli voisi määrätä veron- tai tullinkorotuksen niin, että luonnollinen henkilö on vastuussa sen maksamisesta.⁹ Tämä lainsäädännöllinen ratkaisu ei kuitenkaan ole täysin ongelmaton ja aukoton vastaus, sillä se ei poista *ne bis in idem* -kieltoon liitännäisiä tulkintaongelmia. Esimerkkinä näistä mainituista tulkintaongelmista on esimerkiksi teon samuuden arviointi, joka liittyy siihen, kuinka laajasti kieltoa tulkitaan yhtiöoikeudellisessa kontekstissa.¹⁰

Rikosoikeudellinen itsekriminointisuoja ei teoreettisesti ja periaatteellisella tasolla toteudu verotusmenettelyssä rikos- ja hallinto-oikeudellisten prosessien ollessa eriaikaiset. Edelleen on mahdollista, ettei periaate toteudu myöskään rinnakkaisten prosessien tilanteessa sen rikosoikeudellisessa ulottuvuudessa. Itsekriminointisuojan mahdollinen loukkaaminen joudutaan tutkimaan aina erikseen, mutta oikeusjärjestelmä sallii rikosprosessuaalisen itsekriminointisuojan loukkaukset.¹¹ Lainsäädännössämme voidaankin tunnistaa aukko koskien hallinnollisia menettelyjä, jotka voidaan katsoa rikosoikeudellisiksi. Tällaisia menettelyjä ovat esimerkiksi verotarkastuksesta saatujen tietojen perusteella langetettavat veronkorotukset. Moni seikka puoltaa sitä, että lähes kaikki – ellei jopa kaikki – nykyisten eri verolakien

⁸ Korvenmaa 2012, s. 262.

⁹ Verohallinto 2021.

¹⁰ Tapani 2018, s. 664.

¹¹ Mantila 2020, s. 148.

mahdollistamat veronkorotukset on tulkittava luonteeltaan rikosoikeudellisiksi EIS:n tarkoittamassa mielessä ja niihin johtavat hallinnolliset menettelyt näin rikosoikeudenkäyneiksi.¹² Tällöin kysymys on siitä, että verotarkastus itsessään ymmärretään ns. Engel-kriteerien mukaisesti rikosprosessiksi, jolloin itsekriminointisuojaajaa pitäisi antaa ilman liityntää rikosprosessiin. Voidaankin katsoa, että verovelvolliselle suomalaisessa verotarkastuksessa asetettu selvittämisvelvollisuus voi joissain tilanteissa rikkoa sekä itsekriminointisuojaajaa että syyttömyysoloittamaa koskevia ihmisoikeussäännöksiä.¹³

1.2. Tutkimuksen aihe ja metodit

Tässä pro gradu -tutkimuksessa on tarkoituksena selvittää, mikä merkitys itsekriminointisuojujalle ja muille oikeussuojakeinoille tulisi antaa verotarkastuksessa rikosoikeudellisena hallintoprosessina. Keskeinen kantava teema tutkimuksessa liittyy siihen, milloin rikosprosessin ja verotusmenettelyn katsotaan nivoutuvan siinä määrin yhteen, että itsekriminointisuojaajaa tulisi soveltaa myös verotusmenettelyssä, eritoten verotarkastuksessa. Myös itsekriminointisuojaajan suhde veronkorotuksen määräämistä koskevaan menettelyyn liittyy olennaisesti käsiteltävään aiheeseen.

Tutkimuksessa käsitellään verotarkastuksen luonnetta lain ja oikeuskäytännön silmissä sekä sitä, milloin veronkorotusta voidaan pitää luonteeltaan rikosoikeudellisena sanktiona eikä pelkästään hallinnollisena sanktiona. Tutkimuksessa tarkastellaan verotarkastusta Engel-kriteerien mukaisena rikosprosessina, jolloin luonnollisesti erityishuomiota kiinnitetään itsekriminointisuojaajaperiaatteen soveltumiseen. Itsekriminointisuojaajan toteutumisen tärkeys myös hallinnollisessa prosessissa on erottamaton osa aiheen käsittelyä. Lisäksi tutkimuksessa käsitellään myös käännteistä näyttövelvollisuutta asiassa; kun rikosasiassa syyttäjä on velvollinen näyttämään syytteen toteen, tulee hallinnollisessa verotusmenettelyssä verovelvollisen itse näyttää toimineensa lain mukaisesti. Tuon tutkimuksessani esille myös oikeusoppineiden näkemyksiä käsiteltävään aiheeseen ja muutostarpeisiin.

Tutkimukseni tutkimusmetodi on lainopillinen. Käytän tutkimuksessani oikeusdogmaattista menetelmää, eli tarkastelen tutkittavaa aihetta voimassa olevan oikeuden näkökulmasta

¹² Hellsten 2010, s. 531.

¹³ Vuorenperä 2011b, s. 507.

käsin hyödyntäen lainsäädäntöä, hallituksen esityksiä, eduskunnan valiokuntien lausuntoja ja lainvalmistelun pohjaksi tehtyjä työryhmämietintöjä sekä oikeuskäytäntöä, ensisijaisesti korkeimman oikeuden ratkaisuja. Näiden lisäksi tuon esille Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen erityisesti itsekriminointisuoja koskevia ratkaisuja. Oikeusdogmatiikassa tutkimus perustuu voimassa olevien oikeuslähteiden tutkimiseen ja lähteiden käyttämiseen niiden etusija- ja käyttöjärjestyssääntöjen osoittamassa järjestyksessä. Oikeusdogmatiikan tehtävänä onkin pyrkiä vastaamaan siihen, kuinka konkreettisessa tilanteessa tulisi toimia voimassa olevan oikeusjärjestyksen mukaisesti. Lainopin keskeisenä tehtävänä on tutkimuskohteen ja voimassa olevan oikeuden systematisointi eli jäsentäminen, ja sillä kehitetään oikeudellista käsitejärjestelmää, jonka varassa oikeutta tulkitaan.¹⁴ Siten lainopin tarkoituksena on ensinnäkin tulkita voimassa olevien oikeussääntöjen sisältöä ja toiseksi systematisoida oikeussäännöksiä. *Aarnio* nimittää tulkintaan painottuvaa lainoppia käytännölliseksi ja systematisointiin painottuvaa lainoppia teoreettiseksi lainopiksi. Tämä tutkimus nojautuu enemmän käytännölliseen lainoppiin, sivuuttamatta kuitenkaan teoreettista lainoppia, joka Aarnion mukaan on erottamaton osa oikeusdogmatiikkaa. Käytännöllisen lainopin tarkoituksena on tutkia voimassa olevaa oikeutta tulkinnan ja soveltamisen kannalta ja siinä korostuu argumentatiivinen menetelmä.¹⁵

Vertailen tutkimuksessani lisäksi hieman Ruotsin ja Norjan oikeustilaa ja oikeuskäytäntöä sekä käsittelen myös muutamaa vallitsevaan oikeustilaan vaikuttanutta oikeustapausta Yhdysvalloista. Edellä esitetyn lisäksi tutkimuksessa on *de lege ferenda* -tyyppistä pohdintaa siitä, millaista kehitystä nykyinen lainsäädäntö kaipaasi vastataksaan paremmin EIT:n tulkintaa. Työn loppupuolella esitetään erilaisia näkemyksiä ja kannanottoja siitä, kuinka oikeustilaa olisi syytä muuttaa mahdollisten ja jo tunnistettujen epäkohtien korjaamiseksi sekä selkeämmän ja toimivamman oikeustilan saavuttamiseksi. Tutkimuksen näkökulma on enimmäkseen kriittinen vallitsevaa oikeustilaa kohtaan ja oikeustilaa tarkastellaan perus- ja ihmisoikeusmyönteisestä lähtökohdasta etenkin Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen ratkaisujen näkökulmaa noudatellen.

¹⁴ Husa 2008, s. 20.

¹⁵ Aarnio 1997, s. 36—37, 44—46 ja 53.

1.3. Tutkimuksen rakenne

Tutkimus on jaettu viiteen lukuun. Tutkimuksen aiheeseen ja käytettäviin metodeihin johdattelevan johdannon jälkeen toisessa luvussa käsitellään verotarkastusta, sen sisältöä, etenemistä ja lopuksi lyhyesti verotarkastuskertomusta.

Kolmannessa luvussa kerrotaan yksilöä suojaavista keskeisistä oikeussuojakeinoista, joista tutkimuksen aiheen kannalta keskeisin on itsekriminointisuoja eli oikeus olla myötävaikuttamatta oman syyllisyytensä selvittämiseen. Perinteisesti itsekriminointisuoja on nähty soveltuvan vain rikosprosessiin, mutta se on kuitenkin vähitellen saanut merkitystä myös rikosprosessin ulkopuolisissa menettelyissä, kuten hallintomenettelyssä. Samassa yhteydessä käsitellään myös itsekriminointisuojaan tulkinnan kehittymistä Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännössä ja kansallisessa oikeuskäytännössä korkeimman oikeuden antamien ratkaisujen pohjalta. Keskeisessä osassa on EIS:n 6 artikla ja sen sisältö sekä Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytäntö, jolla on ollut itsekriminointisuojaan kehitysuuntaa ja siten myös kansallista tulkintalinjaa vahvasti ohjaava rooli. Samassa luvussa läpikäydään myös yksilön oikeuksia turvaavat syyttömyysolettama, hyödyntämiskielto, palomuurisäännös ja kaksoisrangaistuksen kielto, jotka kaikki liittyvät oleellisesti hallinnollisen prosessin ja rikosprosessin välimaastoon asettuvaan tutkimusaiheeseen.

Neljäs luku yhdistelee toista ja kolmatta lukua käsitellessään verotarkastusta rikosoikeudellisena hallintoprosessina. Tämä hieman latautuneellakin väittämällä nimetty luku perustelee, miksi verotarkastusta voidaan pitää rikosoikeudellisena hallintoprosessina, ja miksi siihen tulisi soveltaa itsekriminointisuojaakin kuten rikosasiassa. Luvussa käsitellään itsekriminointisuojaakin rikosprosessin ulkopuolisissa menettelyissä, eritoten hallinnollisessa prosessissa. Näissä muissa menettelyissä henkilöllä on sanktiouhkainen tiedonantovelvollisuus tiedoista, jotka ovat tarpeellisia muun menettelyn – kuten verotuksen – tarkoituksen turvaamiseksi. Luvussa käydään läpi myös verotarkastuksessa käytettävissä olevat pakkokeinot, rikossyytteen ja syytteessä olemisen merkitys verotusmenettelyssä sekä verotarkastuksen ja esitutkinnan ajallinen ja asiallinen yhteys. Oikeusvertailua etenkin Ruotsin ja Norjan oikeustilaan esiintyy pitkin lukua eri asiayhteyksissä.

Tutkimuksen viides eli viimeinen luku on de lege ferenda -tyyppistä pohdintaa, ja siinä arvioidaan muutosten tarpeellisuutta ja toteutusmuotoja monelta eri kantilta. Keskeistä luvussa on tunnistettu tarve muutokselle ja ehdotetut toteutusmuodot.

2. VEROTARKASTUS

2.1. Verotarkastus Suomessa

Niin kutsutun harmaan talouden torjunnassa etenkin Verohallinnolla voidaan katsoa olevan merkittävä rooli. Harmaata taloutta torjutaan etupainotteisesti sekä ennalta estävin toimin että reaaliaikaisesti esimerkiksi verotarkastusten avulla.¹⁶ Merkittävä osa Verohallinnon haaitsemista verorikoksista tuleekin ilmi juuri verotarkastusten yhteydessä, ja monesti harmaan talouden verotarkastus on ainoa toimivaksi koettu keino selvittää tapauksen tosiseikat oikean veron määräämiseksi ja tarvittaessa asian esitutkintaan saattamiseksi.¹⁷ Harmaan talouden torjunnassa myös kansainvälinen yhteistyö ja tietojenvaihto ovat merkittävässä roolissa ja valvonnan työkaluja kehitetään jatkuvasti.¹⁸

Suomen perustuslain 81 §:n mukaan valtion veroista säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Verohallinnon suorittamat verotarkastukset ovat kiinteä osa verovalvontaa. Verotarkastuksesta säädetään verotusmenettelystä annetussa laissa (1995/1558, VML), verotusmenettelystä annetussa asetuksessa (1998/763, VMA), ennakkoperintälaissa (1996/1118, EPL) sekä oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetussa laissa (2016/768, OMVL). Sääntelyä sovelletaan viittaussäännösten nojalla myös perintö- ja lahjaverotuksessa. Verotarkastus on lailla säännelty toimenpide, mutta lainsäädännöksissä ei suoranaisesti määrätä verotarkastuksen sisältämistä toimista tai sen etenemisestä. Verohallinto on kuitenkin vakiinnuttanut toimintamallin verotarkastukseen ja Verohallinnon ohjeistuksilla, kuten esimerkiksi hyvällä verotarkastustavalla, onkin verotarkastusta ohjaava vaikutus lainsäädännön ja verotarkastusmenettelyä koskevan oikeuskäytännön lisäksi.¹⁹ Verotarkastuksen seurauksena potentiaalisesti realisoituvien toimenpiteiden, kuten veron maksumääräyksen, perustana ovat luonnollisesti aineelliset verosäännökset (kotimainen lainsäädäntö), mahdolliset Euroopan unionin direktiivit ja asetukset sekä oikeuskäytännössä ratkaistut tulkintakysymykset koskien säännösten soveltamista käytännössä.²⁰

¹⁶ Harmaa talous & talousrikollisuus 2020, kohta Veropetosten torjunnassa hyviä tuloksia vuonna 2020.

¹⁷ Harmaa talous & talousrikollisuus 2021, kohta Verotarkastus on harmaan torjunnan raskain ase.

¹⁸ Harmaa talous & talousrikollisuus 2020, kohta Veropetosten torjunnassa hyviä tuloksia vuonna 2020.

¹⁹ Verohallinto 2018a, kohta 1 Verotarkastuksen määritelmä ja tarkoitus; ja Kuortti 2020, s. 706.

²⁰ Kuortti 2020, s. 706.

Verotarkastus on mahdollista kohdistaa Suomessa kehen tahansa koti- tai ulkomaiseen luonnolliseen henkilöön tai oikeushenkilöön veroasioiden selvittämiseksi. Myös tietty alue, työmaa tai toimipaikka voidaan tarkastaa, jos tarkoituksena on esimerkiksi saada verovelvollinen selville. Verotarkastus voidaan tehdä riippumatta siitä, onko viranomaisilla etukäteen syytä epäillä virheitä tai selviä puutteita asianomaisen verotuksessa tai verovelvollisessä. Siten ”verotarkastuskynnys” poikkeaa olennaisesti esimerkiksi esitutkinnan aloittamisen edellytyksestä, joka vaatii esitutkintalain (805/2011) 3:3 §:n mukaisesti rikosepäilyä. Vastaavaa epäilykynnystä ei siis ole verotarkastuksessa, mutta Verohallinnon resurssiohjauksen näkökulmasta verotarkastukset kohdistetaan lähtökohtaisesti sellaisiin kohteisiin, joissa on tavalla tai toisella ilmennyt mahdollinen veroriski tai useampia veroriskejä. Kuitenkin yleisen lainkuuliaisuuden ja verovajeen arvioinnin näkökulmasta verotarkastuksia tehdään jonkin verran myös satunnaisotannalla ilman etukäteen arvioitua veroriskiä.²¹

Verotarkastuksessa selvitetään, onko Verohallinnolle luovutettu oikeat ja riittävät tiedot verotuksen toimittamiseksi ja maksuvelvollisuuden täyttämiseksi. Selvitettäviä asioita ovat tarkastettavan toiminnan laatu ja laajuus sekä se, miten toiminta on merkitty kirjanpitoon ja onko kirjanpidon tiedot ilmoitettu oikein Verohallinnolle. Näin Verohallinto valvoo myös kirjanpitojen luotettavuutta. Koska kyseessä on viranomaistoimi, verotarkastusten perimmäisenä tavoitteena voidaan katsoa olevan Verohallinnon ja Suomen valtion etujen turvaaminen. Verotarkastusten avulla pyritäänkin turvaamaan verotulojen oikeasuhtainen kertyminen ja pitämään yllä verojärjestelmän uskottavuutta ja sitä kautta myös veronmaksajien veromyönteisyyttä. Suuremmissa mittakaavassa verotarkastusten voidaan katsoa myös palvelevan yhteiskunnan etua, sillä niiden tehtävänä on seurata verolakien vaikutusta ja toimivuutta sekä tehdä tarpeenmukaisia korjausehdotuksia voimassa olevaan lainsäädäntöön.²² Verotarkastukseen kuuluu olennaisesti aineellisen totuuden selvittäminen ja oikeudenmukaisuuden vaatimus. Erityisesti päätösten perusteleminen, verovelvollisen neuvonta ja verovelvolliselle asetettavat määräajat sekä kuuleminen ovat keskeisiä oikeusturvan vaatimuksia verotarkastuksessa.²³

Verovelvollisen tiedonantovelvollisuudesta säädetään VML 7 §:ssä, ja verotusmenettelyn tiedonantovelvollisuus kohdistuu kaikkiin. VML 14.1 §:n mukaan verovelvollisen on

²¹ Kuortti 2020, s. 707 ja Verohallinto 2018a, kohta 1 Verotarkastuksen määritelmä ja tarkoitus.

²² Verohallinto 2018a, kohta 1 Verotarkastuksen määritelmä ja tarkoitus.

²³ Äimä 2011, s. 206.

Verohallinnon kehotuksesta joko verovuoden aikana tai myöhemmin esitettävä Suomessa tarkastettavaksi kirjanpitoa, muistiinpanonsa ja kaikki se elinkeinotoimintaan tai muuhun tulonhankkimistoimintaan liittyvä sekä muu aineisto ja omaisuus, joka saattaa olla tarpeen hänen verotuksessaan tai hänen verotustaan koskevaa muutoksenhakua käsiteltäessä. Ennakkoperintälain 37 §:n mukaan mitä muualla laissa säädetään verotarkastuksesta ja tiedonantovelvollisuudesta, koskee myös ennakkoperintämenettelyssä asianosaisia. Verotarkastuksen yhteydessä verovelvollisella on laaja tiedonantovelvollisuus, joka velvoittaa verovelvollisen esittämään varsinaisen kirjanpitoaineistonsa lisäksi kaikki muukin aineisto ja omaisuus, joka saattaa olla tarpeen verovelvollisen verotuksessa. Aineiston esittämisvelvollisuus koskee sekä kirjallisia että kuvallisia esityksiä (tekniset tallenteet) ja verotarkastuksella voidaan kerätä myös muun kuin tarkastettavan verovelvollisen verotuksessa käytettäviä vertailutietoja.²⁴ Lisäksi verotarkastuksessa verovelvollisella on myötävaikutusvelvollisuus, jonka mukaisesti hänen on esitettävä tarvittava aineisto verotarkastuksen suorittamiseksi. Mikäli verotarkastuksessa havaitaan, etteivät veroilmoituksessa annetut tiedot vastaa kirjanpidon tietoja tai kirjanpidossa on runsaasti verotukseen vaikuttavia virheitä, on verovelvollinen voinut syyllistyä veropetokseen. Veropetos on tapahtunut antamalla väärä veroilmoitus, mutta sen havaitseminen edellyttää verotarkastuksen suorittamista.²⁵

Verotarkastus on mahdollista suorittaa samanaikaisesti muiden viranomaisten toimenpiteiden kanssa. Kyseessä voi olla esimerkiksi tilanne, jossa samanaikaisesti on vireillä poliisin suorittama esitutkinta, mutta silloinkin verotarkastaja tekee vain omaa työtään verolainsäädännön suomin valtuuksin.²⁶ Tällainen tilanne on kuitenkin käytännössä usein ongelmallinen ja Verohallinto on luonut omat ohjeensa tällaisia epätyypillisiä tilanteita varten.

2.2. Verotarkastuksen eteneminen

2.2.1. Verotarkastuksen vaiheet

Verotarkastus suoritetaan tarkastuksen suorittamisen kannalta tarkoituksenmukaisimmassa paikassa, eli tilanteen mukaisesti verovelvollisen toimitiloissa, tilitoimistossa tai Verohallinnon tiloissa. Tarkastuspaikkaa päätettäessä huomioidaan verovelvollisen toivomukset. Jos

²⁴ Verohallinto 2014, kohta Verotarkastukset ovat osa verovalvontaa.

²⁵ Kuortti 2017, s. 413.

²⁶ Verohallinto 2018a, kohta 1 Verotarkastuksen määritelmä ja tarkoitus.

verotarkastus suoritetaan verovelvollisen toimitiloissa tai tilitoimistossa, tulee verovelvollisen varata verotarkastusta varten sopivat tilat, tavanomaisia apuvälineitä sekä tarvittaessa henkilöstöä avustamaan käytännön kysymysten kanssa. Jos tarkastus tehdään muualla, tulee verovelvollisen toimittaa tarkastettava aineisto tarkastuspaikalle.²⁷ Verotarkastuksen käynnistävää alkukeskustelu voidaan toisinaan käydä myös etäyhteyden välityksellä tai puhelimitse, mutta pääsääntönä on, että yritystoimintaa harjoittavien verovelvollisten kohdalla alkukeskustelu käydään yrityksen toimitiloissa, joissa myös varsinainen verotarkastus suoritetaan. Verotarkastajilla on aina oltava esimieheltä saatu tarkastusmääräys verotarkastuksen suorittamiseksi. Tästä poikkeaminen on mahdollista lähinnä vain sellaisissa tilanteissa, kun verotarkastus tehdään ennalta ilmoittamatta ja esimerkiksi rakennustyömaalla saattaa työkennellä henkilöitä sellaisen yhtiön nimissä, josta verotarkastajat eivät ole olleet tietoisia ennen tarkastuksen alkua.²⁸

Ennen verotarkastusta verotarkastaja tutustuu Verohallinnolla asiakkaasta jo valmiiksi käytössään oleviin tietoihin. Tällaisia etukäteen tutkittavia asiakirjoja ja tietoja ovat esimerkiksi verovelvollisen antamat veroilmoitukset, ilmoitus- ja kausivalvonnan tiedot, verojen perintään liittyvät tiedot, ennakkoratkaisut, mahdolliset vertailutiedot sekä eri rekistereiden tiedot.²⁹ Verotarkastus alkaa tavallisesti alkukeskustelulla, jossa käydään läpi tarkastuskohteen toimintaa, tavoitteita, painopistealueita ja tarkastettavaa aineistoa sekä toisinaan myös tarkastuksen aikataulua. Alkukeskustelulla pyritään saamaan kokonaisvaltainen käsitys verovelvollisen liiketoiminnasta, kirjanpidosta ja veroasioiden hoidosta. Tätä nykyä varsinaista verotarkastusta edeltää usein niin kutsuttu IT-tarkastus, jolla tarkoitetaan tarkastuskohteelta etukäteen pyydettyä sähköistä kirjanpitoaineistoa. IT-tarkastuksessa hyödynnetään mahdollisimman paljon yrityksen sähköisessä muodossa olevaa taloushallinnon ja kirjanpidon tietoa.³⁰ Nykyaikana pitkälti digitalisaatioon perustuvassa yritysmaailmassa IT-tarkastusten osuus on väistämättä ollut kasvusuunnassa.

Varsinaisessa verotarkastuksessa käydään läpi tarkastettavaksi saatu aineisto kunkin tarkastuksen painopistealueiden mukaisesti. Tarkastuksen aikana voi tulla esiin seikkoja, joiden vuoksi tarkastusta on laajennettava koskemaan myös aiempia verokausia tai tarkastus

²⁷ Verohallinto 2018a, kohta 4 Verotarkastusaika ja -paikka.

²⁸ Kuortti 2020, s. 707.

²⁹ Verohallinto 2018a, kohta 5.1 Verotarkastukselle valmistautuminen.

³⁰ Kuortti 2020, s. 7070 ja Verohallinto 2018a, kohta 5.2 IT-verotarkastus.

ulotetaan myös esimerkiksi intressiyhtiön kirjanpitoon. Myös jo ennen verotarkastusta on voitu hankkia vertailutietoja kolmansilta osapuolilta tai niitä on saatu esimerkiksi kansainvälisen automaattisen tietojenvaihdon kautta. Tarkastus on mahdollista kohdentaa myös tarkastettavan yhtiön toimihenkilön tai osakkaan talouteen, mikäli on selvinnyt sellaisia yhtiön ja toimihenkilön tai osakkaan välisiä oikeustoimia, joiden tarkastus on tarpeellista.³¹

Verotarkastus päättyy loppukeskusteluun, joka pidetään verovelvollisen tai hänen edustajinsa ja mahdollisten avustajiensa kanssa aina, kun se on tarkoituksenmukaista ja mahdollista. Loppukeskustelussa keskustellaan tarkastushavainnoista ja niiden perusteella mahdollisesti tehtävistä toimenpiteistä (tavallisesti veron maksumääräyksistä) sekä sovitaan keskenään jätettävien asioiden selvittämisestä ja aikataulusta. Ei ole epätavallista, että tässä vaiheessa kaikki jälkitoimenpiteet eivät ole vielä selvillä, vaan asioiden selvittämistä ja läpikäyntiä on jatkettava vielä verotarkastuksen jälkeenkin. Usein tarkastuskohteelta pyydetään vielä lisäselvityksiä asioihin, joihin ei ole tarkastuksen aikana saatu riittäviä vastauksia. Tarkastuksessa esiin tulleet havainnot on kuvattava mahdollisimman yksityiskohtaisesti, ja mahdollisuuksien mukaan kerrotaan perustelut mahdolliselle arvioverotukselle. Mikäli verotarkastuksen loppuunsaattaminen edellyttää esimerkiksi ulkomaille tehtävää virka-apupyyntöä, viivästyttää tämä verotarkastusprosessin kulkua. Loppukeskustelussa ei siten olla välttämättä käsitelty lainkaan myöhemmissä prosesseissa ilmi tulleita seikkoja.³²

2.2.2. Verotarkastuskertomus

Suoritetusta verotarkastuksesta kootaan verotarkastuskertomus viivytyksettä verovelvollisen antamien selvitysten ja tarpeellisten lisäesitysten jälkeen, vaikkei kertomuksessa esitettäisikään toimenpiteitä. Tämä on vahva pääsääntö, vaikka VML 14.3 § antaakin pienen joustovaran muotoilulla ”jollei erityisistä syistä muuta johdu”.³³ Verotarkastuskertomuksesta tulee ilmetä muun muassa tarkastuksen kulku, tarkastettu aineisto, tarkastuksella annettu ohjaus, verotukseen vaikuttavat seikat, sovellettavat säännökset, verovelvollisen esittämä selvitys sekä tarkastajan tekemät johtopäätökset perusteluineen. Kokonaisuutena

³¹ Kuortti 2020, s. 707—708.

³² Verohallinto 2018a, kohta 5.6 Loppukeskustelu ja Kuortti 2020, s. 708.

³³ Ks. myös VaVM 37/1995 vp, s. 3, jonka mukaan verotarkastuksen tekemättä jättäminen voisi tulla kyseeseen lähinnä hyvin suppeaa toimintaa harjoittavien kirjanpitovelvollisten tarkastuksen yhteydessä, ja erityisenä syynä voitaisiin perusteluiden mukaan pitää esimerkiksi sitä, että verotarkastuksessa ei ole havaittu puutteita tai virheitä, jotka vaikuttaisivat verotukseen, tai niiden määrä olisi vähäinen.

verotarkastuskertomus on selostus suoritetusta tarkastuksesta ja siinä havaituista verotukseen vaikuttavista seikoista sekä ehdotus toimenpiteistä. Puolueettomuusvaatimuksen vuoksi verotarkastuskertomukseen on liitettävä verovelvollisen esittämä relevantti aineisto, ja verovelvollisella on oikeus tutustua verotarkastuksessa kerättyyn materiaaliin. Verovelvollista kuullaan ennen päätöksentekoa.³⁴

Verotarkastuksessa voi ilmetä seikkoja, jotka edellyttävät verorikosasian tai turvaamistoimenpiteen laittamista välittömästi vireille. Mikäli verotarkastus ei ole vielä edennyt niin pitkälle, että voitaisiin laatia verotarkastuskertomus, verotarkastaja kirjoittaa tarkastushavainnoistaan muistion, joka toimitetaan asianvalvojalle rikosasian tai turvaamistoimenpiteiden edistämistä varten. Kun muistio liittyy rikos- tai turvaamisasiaan, on sen tiedoksi antamisessa ja kuulemisessa noudatettava näitä asioita koskevia säädöksiä.³⁵

Verotarkastuskertomuksella on suuri todistusarvo verotusmenettelyssä ja verotusta koskevassa muutoksenhaussa. Käytännössä todistusarvo riippuu pitkälti verotarkastuskertomuksen pohjana olevien asiakirjojen ja muun selvityksen todistusarvosta. Vaikka verotarkastajien virkavastuulla tehtävän työn tuloksena selvitetään tosiasioita, ei tarkastajien verotarkastuskertomuksessa esittämällä tosiasioiden tulkinnalla kuitenkaan ole todistusarvoa myöhemässä veroprosessissa.³⁶

³⁴ Äimä 2011, s. 208.

³⁵ Verohallinto 2018a, kohta 6.3 Tarkastusmuistio.

³⁶ Äimä 2011, s. 208—209.

3. KESKEISET OIKEUSSUOJAKEINOT YKSILÖN TURVANA

3.1. Itsekriminointisuoja

3.1.1. Itsekriminointisuoja käsitteenä ja oikeuskäytännössä

Perustuslain 21 §:ssä turvattuun oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeisiin lukeutuva itsekriminointisuoja tarkoittaa henkilön oikeutta olla myötävaikuttamatta oman syyllisyytensä selvittämiseen rikosprosessissa. Itsekriminointisuoja kutsutaankin myös myötävaikuttamattomuusperiaatteeksi tai *nemo tenetur se ipsum accusare* -periaatteeksi. Suojan keskeisenä sisältönä on oikeus olla rikosasiassa todistamatta itseään vastaan ja oikeus olla myötävaikuttamatta oman syyllisyyden toteamiseen.³⁷ Itsekriminointisuojan olennaisena pyrkimyksenä onkin suojella rikoksesta syytettyä viranomaisen epäasiallista painostusta vastaan.³⁸ Perusajatuksena on, että rikoksesta syytettyä tai epäiltyä ei saa pakottaa tai painostaa myötävaikuttamaan omalla toiminnallaan syyllisyytensä selvittämiseen.³⁹ Oikeus olla myötävaikuttamatta oman syyllisyyden selvittämiseen koskee kaikkia rikosasioita rikostyyppistä riippumatta, eikä esimerkiksi yleinen etu voi oikeuttaa pakolla viranomaismenettelyssä saatujen tietojen käyttämistä syytetyn syyllisyyden selvittämiseen rikosoikeudenkäynnissä.⁴⁰ Itsekriminointisuoja on asian selvittämisvaiheessa vaikuttava oikeusturvatae.⁴¹

Säädöstasolla itsekriminointisuoja ilmenee perustuslain lisäksi oikeudenkäymiskaaren (4/1734, OK) todistelua koskevan 17 luvun 18 §:ssä, jossa säädetään oikeudesta olla myötävaikuttamatta oman rikoksensa selvittämiseen. Itsekriminointisuojusta mainitaan myös saman luvun 6 §:ssä, jossa säädetään tuomioistuimen todistusharkintavallasta silloin, jos asianosainen ilman hyväksyttävää syytä kieltäytyy lausumasta asiassa. Kansallisen lainsäädäntömme lisäksi itsekriminointisuojusta säädetään kansainvälisissä ihmisoikeussopimuksissa. Kansalaisoikeuksia ja poliittisia oikeuksia koskevan kansainvälisen yleissopimuksen (KP-sopimus) 14 artiklan 3 kappaleen g kohdan nimenomaisen säännöksen mukaan rikossyytettyä tutkittaessa ketään ei saa pakottaa todistamaan itseään vastaan tai tunnustamaan syyllisyytensä.⁴² Sitä vastoin Euroopan ihmisoikeussopimuksessa ei ole suoraa säännöstä

³⁷ PeVL 39/2014 vp, s. 4, PeVL 32/2012 vp, s.3 ja HE 309/1993 vp, s. 74/II.

³⁸ Korvenmaa 2012, s. 240.

³⁹ Passila 2011, s. 186.

⁴⁰ Mantila 2020, s. 123—124 ja Plosila 2011, s. 245.

⁴¹ Tarkka 2016, s. 489.

⁴² Ks. Vuorenää 2011a, s. 585.

itsekriminointisuojusta, mutta EIT:n ratkaisukäytännön mukaan oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä koskevassa Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklassa tarkoitettuihin oikeudenmukaisen rikosoikeudenkäynnin takeisiin kuitenkin kuuluu myös itsekriminointisuoja koskeva periaate. Tämä on todettu esimerkiksi EIT:n ratkaisuissa John Murray v. Yhdistynyt kuningaskunta⁴³ sekä Heaney ja McGuinness v. Irlanti⁴⁴. Tapauksessa John Murray v. Yhdistynyt kuningaskunta tuomioistuin yksiselitteisesti totesi itsekriminointisuojan kuuluvan oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin osatekijöihin, vaikkei katsonutkaan, että itsekriminointisuoja olisi sillä kertaa loukattu.⁴⁵ Itsekriminointisuoja on kiistaton periaate myös Euroopan unionin oikeudessa, vaikkei sitä nimenomaisesti mainitakaan Euroopan unionin perusoikeuskirjassa.⁴⁶

Itsekriminointisuojan periaate on peruja keskiajalta kanonisen oikeuden piiristä ja Englannissa se on tunnettu 1600-luvulta alkaen.⁴⁷ Sittenmin itsekriminointisuoja on vaikuttanut myös muihin common law -maihin, joista Yhdysvalloissa periaate on vahvistettu perustuslain viidennessä lisäyksessä. Mainitun perustuslain kohdan mukaan kukaan ei ole velvollinen todistamaan itseään vastaan. Yhdysvalloissa itsekriminointisuojaan vetoamiselle on asetettu kolme edellytystä, joista ensimmäinen edellytys on se, että viranomainen kohdistaa asianosaiseen pakottamista tietojen saamiseksi tai asiakirjojen luovuttamiseksi. Toiseksi edellytetään kysymyksessä olevien tietojen olevan luonteeltaan asianosaisen syyllisyyttä osoittavia. Kolmanneksi tietojen hankkimisen tulee tapahtua todistus oikeudellisessa tarkoituksessa. Kolmanteen edellytykseen liittyen on huomioitava, että Yhdysvalloissa itsekriminointisuoja on tulkittu siten, ettei erilaisten puhallus-, veri- ja DNA-näytteiden antaminen ole varsinaista todisteiden hankkimista rikosprosessia varten.⁴⁸ Itsekriminointisuoja koskee myös merkittävä Yhdysvaltain korkeimman oikeuden ratkaisu Miranda v. Arizona (1966). Ratkaisun mukaan poliisin tulee informoida epäiltyä tälle kuuluvista laillisista oikeuksista rikosprosessissa ennen kuulustelun aloittamista. Tässä yhteydessä epäillylle tulee kertoa, että hänellä on oikeus vaieta, ja että hänen kertomustaan voidaan käyttää näyttönä häntä vastaan. Miranda-tapauksen päämääränä on varmistaa, että epäilty on tietoinen oikeuksistaan myös silloin, kun hän katsoo voivansa luopua niistä. Toisena tapauksen taustalla olleena

⁴³ John Murray v. Yhdistynyt kuningaskunta 8.2.1996, kohta 45.

⁴⁴ Heaney ja McGuinness v. Irlanti 21.12.2000, kohta 48.

⁴⁵ Vuorenperä 2011a, s. 585 ja Frände 2010, s. 233.

⁴⁶ Ks. Perusoikeuskirjan 2012/C 326/02 47 artikla 2.

⁴⁷ Tapanila 2010, s. 561. Ks. itsekriminointisuojan alkuperästä Pihlajamäki, Heikki virkaanastujaisesityelmä 2.12.2009.

⁴⁸ Tapanila 2019, kohta 3.2 Oikeusvertailevia havaintoja.

funktiona voidaan nähdä tarve suojata epäiltyä tämän ollessa heikommassa asemassa verrattuna rikosta selvittävään poliisiviranomaiseen.⁴⁹ Tapauksesta kumpuava ”*Miranda rights*” -nimityksellä tunnettu litania lieneekin tuttu kaikille amerikkalaisten rikossarjojen ystäville.

Itsekriminointisuojan ydinsisältöä voidaan periaatetasolla pitää kahtalaisena. Henkilöllä ei ole velvollisuutta aktiivisesti myötävaikuttaa syyllisyyttä tukevan näytön esittämiseen tai asian puolesta puhuvan todistusaineiston luovuttamiseen. Itsekriminointisuojan periaate ulottuu tämän mukaisesti myös editiovelvollisuuteen eli velvollisuuteen esittää asiakirja taikka muu reaalitodiste. Tämän lisäksi henkilöllä on oikeus vaieta eli oikeus olla vastaa-matta viranomaisten esitutkinnassa ja oikeudessa esittämiin kysymyksiin. Rikosprosessissa ja esitutkinnassa syytetyllä onkin oikeus pysytellä täysin passiivisena, eikä hänellä ole velvollisuutta pysyä totuudessa.⁵⁰ Kiistatonta on, ettei itsekriminointisuoja koske seikkoja, joilla ei ole syyllisyyskysymyksen kannalta mitään merkitystä rikosprosessissa.⁵¹

Itsekriminointisuojojassa on kyse prosessuaaliseen tasavertaisuuteen pyrkimisestä ja yksi keino sen saavuttamiseksi on kielto velvoittaa epäiltyä tai syytettyä toimimaan aktiivisesti esitutkinnan tai oikeudenkäynnin aikana oman syyllisyytensä selvittämiseksi.⁵² Oikeus olla edistämättä oman syyllisyytensä selvittämistä edellyttää eritoten sitä, että syyttäjät pyrkii näyttämään syytteen toteen turvautumatta sellaisiin todisteisiin, jotka on saatu pakolla tai painostuksella syytetyn tahdosta piittaamatta.⁵³ Pakottaminen yhteistyöhön viranomaisten kanssa esitutkintavaiheessa voi rikkoa oikeutta olla myötävaikuttamatta oman syyllisyyden selvittämiseen, ja tällöin koko myöhempi prosessi ei enää välttämättä täytä oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin vaatimuksia. Suojan kieltämistä ei valtio voi perustella turvallisuudella tai yleisellä järjestyksellä.⁵⁴ Lisäksi itsekriminointisuojojassa ei ole kyse ainoastaan tilanteista, joissa epäiltyä tai syytettyä on painostettu suoraan, vaan oikeudenloukkaus voi tapahtua myös epäsuorin menetelmin. Tilanteesta riippuen esimerkiksi harhauttaminen tai yllyttäminen voi olla vastoin itsekriminointisuojaa, kuten tapauksessa *Allan v. Yhdistynyt kuningaskunta*.⁵⁵

⁴⁹ Tapanila 2010, s. 561.

⁵⁰ Hirvelä – Heikkilä 2017, s. 419.

⁵¹ Vuorenpää 2011a, s. 589.

⁵² Virolainen – Pölönen 2004, s. 299.

⁵³ Plosila 2011, s. 241.

⁵⁴ KOM(2006) 174, s. 7–8.

⁵⁵ Plosila 2011, s. 242.

Tapauksessa Allan v. Yhdistynyt kuningaskunta (5.11.2002) epäilty tunnusti tekemänsä murhan samaan selliin sijoitetulle peitetoiminnassa toimineelle poliisin tiedonantajalle, jonka tarkoituksena oli saada tietoja epäilyltä. Kuulusteluissa epäilty oli käyttänyt oikeuttaan vaieta, joten tiedonantajan kertomus oli pääasiallinen näyttö langettavalle tuomiolle. Lisäksi poliisi oli nimenomaisesti ohjeistanut tiedonantajaa johdattamaan keskustelun epäiltyyn rikokseen (murhaan), eikä kyse näin ollen ollut epäillyn oma-aloitteisesti ja vapaaehtoisesti kertomista seikoista. EIT:n mukaan näissä olosuhteissa tiedonantajan avulla saadut tiedot oli hankittu vastoin epäillyn tahtoa ja niiden käyttäminen oikeudenkäynnissä loukkasi epäillyn itsekriminointisuoja ja oikeutta vaieta.

Lisäksi EIT:n oikeuskäytännön mukaan itsekriminoinnin kieltö ei rajoitu ainoastaan rikollisen teon tunnustamiseen tai suoranaisesti syyllisyyttä indikoiviin lausumiin, vaan kieltö ulottuu myös sellaisten pakon alaisena hankittujen lausumien käyttöön, joilla pyritään osoittamaan rikoksesta epäillyn lausumien epäiltävyyttä tai ristiriitaisuutta taikka joiden tarkoituksena on horjuttaa epäillyn uskottavuutta. Tapauksessa Saunders v. Yhdistynyt kuningaskunta (17.12.1996) tuomioistuin totesi, ettei oikeutta olla syylistämättä itseään (*right not to incriminate oneself*) voida rajoittaa koskemaan vain tunnustuksia tai muita suoraan syyllisyyttä osoittavia lausumia, vaan myös pakon alaisena annettuja lausumia, jotka sellaisinaan eivät vaikuta syyllistäviltä, mutta joita saatetaan syyttäjän toimesta myöhemmin hyödyntää rikosoikeudenkäynnissä esimerkiksi horjuttamaan vastaajan uskottavuutta. Loppupeleissä merkitystä on sillä, miten näitä pakon alaisena annettuja lausumia käytetään rikosoikeudenkäynnissä.⁵⁶ EIT on katsonut, että itsekriminointisuoja voi tulla sovellettavaksi myös tilanteissa, joissa rikoksesta epäiltyä vaaditaan luovuttamaan muille kuin esitutkintaviranomaisille tietoja, joilla voi olla merkitystä vireillä tai odotettavissa olevassa rikosasiassa.⁵⁷ Tapauksessa Funke v. Ranska EIT katsoi ensimmäistä kertaa, että itsekriminointisuoja on osa ihmisoikeussopimusta soveltaessaan nimenomaisesti 6 artiklan 1 kappaletta:

Tapauksessa Funke v. Ranska (25.2.1993) tulliviranomaiset olivat tehneet kotietsinnän, jonka yhteydessä he löysivät asiakirjoja epäillyn ulkomaisista pankkitileistä. Löydöksensä johdosta tulliviranomaiset velvoittivat epäillyn esittämään tietoja tileistään sakon uhalla. Myöhemmin epäilty asetettiin syytteeseen ja tuomittiin sakkorangaistukseen tiedonantovelvollisuuden laiminlyömisestä. EIT totesi menettelyn rikkoneen EIS 6 artiklan 1 kohtaa ja perusteli ratkaisuaan sillä, että epäillyn itsekriminointisuoja oli loukattu.

⁵⁶ Saunders v. Yhdistynyt kuningaskunta (17.12.1996), kohta 71 ja Plosila 2011, s. 244.

⁵⁷ Plosila 2011, s. 244—245.

Oikeuskirjallisuudessa pidetään vakiintuneena pääsääntönä sitä, että ihmis- ja perusoikeudet kuuluvat luonnollisten henkilöiden lisäksi myös oikeushenkilöille. Perusoikeuksien katsotaan ulottuvan oikeushenkilöihin ikään kuin välillisesti silloin, kun perusoikeuteen puuttuminen saattaa merkitä kajoamista oikeushenkilön taustalla olevalle luonnolliselle henkilölle kuuluviin oikeuksiin. *Vuorenää* ei näe mitään periaatteellista estettä sille, että itsekriminointisuoja ja syyttömyysolettama sovellettaisiin luonnollisten henkilöiden lisäksi myös oikeushenkilöihin. Kuitenkaan kaikki ihmis- ja perusoikeudet eivät sisältönsä puolesta ole sellaisia, että ne voisivat tulla sovelletuiksi oikeushenkilöiden kohdalla. Esimerkki tällaisesta vain luonnolliselle henkilölle kuuluvasta ihmisoikeudesta on hengen ja terveyden suoja sekä henkilökohtaisen vapauden suojan ulottaminen myös oikeushenkilöihin.⁵⁸ Vallitsevana on niin kutsuttu välillisen puuttumisen teoria, jonka mukaan luonnollisille henkilöille kuuluva suoja saattaa ulottua myös yksityisoikeudellisten oikeushenkilöiden oikeuksiin silloin, kun oikeushenkilöiden oikeuksiin kajoaminen johtaa välillisesti myös luonnollisten henkilöiden oikeuksiin kajoamiseen.⁵⁹ Oikeuskirjallisuudessa on oltu yksimielisiä siitä, että hallinnon ja lainkäytön oikeusturvan takeita koskevia säännöksiä on poikkeuksetta sovellettava myös oikeushenkilöihin. Näin ollen mainittuun perus- ja ihmisoikeuskategoriaan kuuluvien syyttömyysolettaman ja itsekriminointisuojan soveltamista oikeushenkilöihin voidaan pitää kiistattomana.⁶⁰

Itsekriminointisuoja tuli erittäin ajankohtaiseksi lainsäädäntöön ja oikeuskäytäntöön liittyvässä kansallisessa keskustelussa korkeimman oikeuden ratkaisun KKO 2009:80 myötä, jonka voidaan katsoa toimineen eräänlaisena vedenjakajana. Ratkaisullaan korkein oikeus muutti itsekriminointisujalle vakiintuneesti annettua tulkintaa. Ennen annettua ratkaisua itsekriminointisuoja oli voimassa vain silloin, kun henkilöä kuultiin epäiltyinä tai syytettynä rikosasiassa. Suojan vaikutus ei kuitenkaan ulottunut rikosprosessin kanssa samanaikaisesti vireillä oleviin kuulemistilanteisiin. Ratkaisun KKO 2009:80 myötä itsekriminointisuoja ei ole enää voimassa vain niissä tilanteissa, joissa henkilöä kuullaan epäiltyinä tai syytettynä rikosasiassa, vaan itsekriminointisuoja voi ulottaa vaikutuksensa myös rikosprosessin kanssa samanaikaisesti vireillä oleviin muihin menettelyihin.⁶¹

⁵⁸ Vuorenää 2011b, s. 508—509.

⁵⁹ Mantila 2020, s. 141—142.

⁶⁰ Vuorenää 2011b, s. 508—509.

⁶¹ Vuorenää 2011c, s. 539.

Tapaus KKO 2009:80 koski tuomion purkua ja itsekriminointisuojaaja. A oli asetettu henkilökohtaiseen konkurssiin ja hänet oli määrätty vannomaan pesäluettelo ollessaan samanaikaisesti syytteessä velallisen epärehellisyysrikoksista. Pesäluettelo vannotessaan A oli jättänyt ilmoittamatta osan omaisuudestaan katsoen, että hänellä oli oikeus olla myötävaikuttamatta oman syyllisyytensä selvittämiseen. A tuomittiin korkeimman oikeuden ratkaisulla KKO 2009:27 vankeusrangaistukseen törkeästä velallisen petoksesta, koska hän oli jättänyt pesäluettelo vannotessaan omaisuuttaan ilmoittamatta. A vaati tuomion purkamista, koska siinä oli rikottu EIS 6 artiklan turvaamaa itsekriminointisuojaaja. Korkein oikeus katsoi, että konkurssissa annettaviksi vaaditut tiedot olivat sellaisessa yhteydessä samanaikaisesti vireillä olleeseen rikosasiaan, että EIT:n oikeuskäytäntö huomioon ottaen A:lla oli pesäluettelo vannotessaan oikeus olla ilmoittamatta omaisuuttaan siltä osin kuin hänet oli tuomittu rangaistukseen törkeästä velallisen petoksesta. A:lle langettu aikaisempi tuomio purettiin ja syyte hylättiin, koska siinä omaksuttu tulkinta itsekriminointisuojaajan sisällöstä oli ristiriidassa EIS 6 artiklan kanssa.

Tapauksen keskeinen oikeusohje esitetään perusteluiden kohdassa 17, jonka mukaan ”[i]hmisoikeustuomioistuimen uudemman oikeuskäytännön mukaan riittävää tässä suhteessa on se, ettei tietoja vaadittaessa ole voitu sulkea pois sitä mahdollisuutta, että tiedot saattavat olla merkityksellisiä rikosasiassa. Oikeutta pysyä vaiti on arvioitava syytetyn näkökulmasta ja niiden tietojen perusteella, joita hänellä on silloin, kun häneltä pakon tai rangaistuksen uhalla vaaditaan tietoja. Syytetyllä ei ole velvollisuutta antaa sellaisia tietoja, joiden hän on perustellusti voinut arvioida vaarantavan tai heikentävän omia puolustusmahdollisuuksiaan. Samasta lähtökohdasta on arvioitava myös sitä, miten läheisesti tiedot liittyvät siihen rikokseen, josta häntä samaan aikaan epäillään.”

KKO 2009:80 purkupäätös on kotimaisessa oikeusjärjestyksessä ennakkoratkaisun asemassa ja oikeuskäytännössä on päätöksestä alkaen noudatettu siinä vahvistettuja oikeusohjeita. KKO:n ennakkoratkaisut luetaan kuitenkin heikosti velvoittavaksi oikeuslähteeksi, joiden noudattamatta jättämisestä ei seuraa virkavirhesanktiota. Lainsäädäntöömme sisältyy vapaata todistelua ja todistusharkintaa koskevat OK:n oikeussäännökset, joka on vahvasti velvoittava oikeuslähde ja on näin normihierarkiassa KKO:n ennakkoratkaisua korkeammalla. Toisaalta myös Suomea velvoittavat, itsekriminointisuojaajan kannalta keskeiset

ihmisoikeussopimukset ovat Suomessa voimassa lain tasoisina säädöksinä. Täten myös ne ovat vahvasti velvoittavien oikeuslähteiden asemassa.⁶²

3.1.2. *Oikeus pysyä vaiti*

Ennen kuin itsekriminointisuojasta tuli EIT:n oikeuskäytännössä osa oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeita, oikeus olla myötävaikuttamatta oman syyllisyytensä toteamiseen ja oikeus olla rikosasiassa todistamatta itseään vastaan johdettiin suoraan Euroopan ihmisoikeussopimuksen 8 artiklan yksityiselämän suojasta tai 10 artiklan sananvapauden suojasta. Esimerkkitapauksena käytännöstä on tapaus *K. v. Itävalta* (26.5.1993). Tapauksessa valittaja oli syytetty heroiinin ostamisesta eräältä pariskunnalta. Kyseenomainen pariskunta oli vastaavasti syytteessä huumeiden myymisestä. Valittaja todettiin syyttömäksi, mutta haastettiin hieman myöhemmin todistamaan pariskunnan rikosoikeudenkäynnissä. Komissio totei, ettei EIS 6 artiklaa voitu soveltaa valittajaan siitä syystä, ettei hän ollut syytetyn asemassa pariskunnan oikeudenkäynnissä, mutta sovelsi sen sijaan sananvapautta koskevaa 10 artiklaa. Komissio katsoi oikeuden sananvapautteen takaavan myös negatiivisen oikeuden, toisin sanoen oikeuden olla ilmaisemasta mitään eli oikeuden olla hiljaa.⁶³

Vaitiolo-oikeus ei ole riippuvainen kansallisen lain määrittämästä epäillyn tai syytetyn asemasta, vaan henkilö voi EIT:n tulkintakäytännön mukaan olla rikoksesta syytetyn asemassa silloinkin, kun hänen statuksensa ei kansallisen lain mukaan ole sellainen. Korkein oikeus muutti tätä koskevaa tulkintaansa edellä käsitellyn tapauksen KKO 2009:80 myötä.⁶⁴ EIS 6 artikla suojaa ensisijaisesti syytetyn tahtoa pysyä vaiti. Perinteisessä mielessä oikeus pysyä vaiti tarkoittaa ainoastaan oikeutta olla puhumatta. Oikeus olla myötävaikuttamatta oman syyllisyytensä selvittämiseen pitää kuitenkin sisällään paljon muutakin. Epäillyllä tai syyteyllä on oikeus olla antamatta asiassa vastinetta tai kertomasta syytteen johdosta mitään painostuksen alaisena. Hänelle ei voida asettaa editiovelvollisuutta, eli velvollisuutta esittää todistetta, eikä hänellä ole oikeudenkäynnissä totuusvelvollisuutta, kuten muilla asianosaisilla. Näin asian on ratkaissut EIT tapauksissa *Funke v. Ranska* ja *J.B. v. Sveitsi*.⁶⁵

⁶² Pentikäinen 2012, s. 244—245.

⁶³ Plosila 2011, s. 237.

⁶⁴ Korvenmaa 2012, s. 241 ja Vuorenpää 2011a, s. 586—587.

⁶⁵ Virolainen – Pölönen 2004, s. 303.

Sellaisena kuin oikeus ymmärretään EIS:n jäsenvaltioissa, se ei estä käyttämästä rikosjutussa sellaista aineistoa, joka on ehkä saatu syytetyltä pakkokeinoin, mutta jonka olemassaolo ei riippunut hänen tahdostaan. Esimerkkejä tällaisesta aineistosta ovat mm. DNA-testit ja verikokeet.⁶⁶ Itsekriminointisuoja koskee niitä tilanteita, joissa henkilö pakotetaan aktiivisesti tuottamaan raskauttavia todisteita, kuten tunnustamaan epäillyn teon tai kertomaan todisteen sijaintipaikan. Perustuslakivaliokunnan mietinnössä on korostettu, että itsekriminointisuoja on vakiintuneesti tulkittu niin, ettei se koske jonkin viranomaistoimenpiteen passiivista sietämistä. Esimerkiksi asiakirjojen takavarikoiminen ja käyttäminen näyttönä asiakirjojen haltijaa vastaan on sallittua. Hallituksen esityksessä ja perustuslakivaliokunnan lausunnossa todetun mukaisesti itsekriminointisuoja ei loukkaa se, että henkilö joutuu sietämään passiivisesti esimerkiksi verinäytteen oton tai kotietsinnän toimittamisen.⁶⁷

Oikeutta pysyä vaiti ja oikeutta olla myötävaikuttamatta oman syyllisyytensä selvittämiseen voidaan kuvata kahdella osittain päällekkäisellä ympyrällä, joista oikeus pysyä vaiti muodostaa pienemmän ympyrän. Huomionarvoista on kuitenkin se, että sanottu oikeus menee osittain pidemmälle, koska se suojaa oikeutta olla antamatta mitään lausumia asiassa, kun taas itsekriminointisuoja tarkoittaa lähinnä suojaa joutua antamasta omaa syyllisyyttä tukevia lausumia painostuksen alaisena. Tämä ilmenee esimerkiksi tapauksessa *Saunders v. Yhdistynyt kuningaskunta* (17.12.1996).⁶⁸

Epäillyn tai syytetyin asemassa olevan henkilön vaikenemista esitutkinnassa tai oikeudenkäynnissä ei pääsääntöisesti saa ottaa huomioon syytettä tukevana seikkana. Tapauksessa *John Murray v. Yhdistynyt kuningaskunta* (8.2.1996) EIT on todennut, ettei vaitiolo-oikeus ole ehdoton, eikä ole ihmisoikeussopimuksen vastaista ottaa syytettä tukevana näyttönä huomioon vaitioloa, kunhan vaitiolo ei ole jutussa ainoa tai pääasiallinen näyttö. Tilannetta on aina arvioitava tapauskohtaisesti.⁶⁹ Epäiltyä tai syytettyä voidaan kuitenkin käyttää todistuskereinona asiassa, vaikka hänelle kuuluukin oikeus olla passiivinen sekä esitutkinnan että oikeudenkäynnin aikana. Toisin sanoen hänellä on velvollisuus pakkokeinojen sietämiseen. Pakkokeinojen käyttö ei tarkoita sitä, että henkilö velvoitettaisiin oma-aloitteisesti tai aktiivisesti antamaan tietoa viranomaisille.⁷⁰

⁶⁶ Plosila 2011, s. 241.

⁶⁷ HE 46/2014 vp, s. 89, PeVL 39/2014 vp, s. 4 ja LaVM 19/2014 vp, s. 19—20.

⁶⁸ Korvenmaa 2012, s. 240—241.

⁶⁹ Korvenmaa 2012, s. 241. Ks. myös *Averill v. Yhdistynyt kuningaskunta* (6.6.2000).

⁷⁰ Virolainen – Pölönen 2004, s. 308.

Itsekriminointisuoja loukataan silloin, kun tuomio tai päätös perustuu ratkaisevassa määrin syytetyn henkilön vaikenemiseen tai jos henkilö sanktion uhalla velvoitetaan antamaan tietoa rangaistavaksi säädetystä toiminnastaan tai laiminlyönnistään. Itsekriminointisuoja loukataan myös silloin, jos sanktion uhalla hankittuja tietoja käytetään selvityksenä jostain muusta rikoksesta, johon henkilö on syyllistynyt jo aiemmin, ennen virheellisten tietojen antamista, ja johon liittyen häneen on jo kohdistettu rikosepäily.⁷¹

Toisinaan oikeutta vaieta on kutsuttu myös valehteluoikeudeksi. Korkeimman oikeuden ratkaisussa KKO 2011:46 korkein oikeus linjasi väärrien tietojen antamista koskevassa veropetosasiassa, ettei väärrien tietojen antamista, toisin sanoen valehtelua, ole syytä arvioida toisin kuin oikeutta vaieta tai jättää tietoja antamatta. Ratkaisussa itsekriminointisuojaan katsottiin ulottuvan myös verotusmenettelyyn, jossa henkilö oli luovuttanut vääriä tietoja, kun häntä vastaan oli ollut samanaikaisesti vireillä veropetosta koskeva esitutkinta ja Verohallinto oli tuolloin suorittanut verotarkastuksen hänen yrityksessään. Korkein oikeus totesi, että menettelyn katsominen rangaistavaksi hävittäisi olennaisilta osiltaan syylliseksi epäillyn oikeuden vaieta tai olla myötävaikuttamatta oman syyllisyytensä selvittämiseen.⁷²

Vertailun vuoksi on hyvä huomata korkeimman oikeuden päätyneen vastakkaiseen lopputulokseen ratkaisuisissa KKO 2015:6 ja KKO 2018:78. Tapauksessa KKO 2015:6 oli kyse rinnakkaisesta kuulemisesta, jossa siviiliprosessissa todistajina kuultavat henkilöt A ja B olivat siviiliprosessin kanssa yhtäaikaisesti epäiltyinä rikosasiassa, jolla oli välitön liityntä siviiliprosessiin. Ennakkopäätöskysymyksenä asiassa oli se, onko A:lla ja B:llä ollut itsekriminointisuojaan perustuva oikeus valehdella antaessaan todistajanlausuntoa rikosjuttuun liittyvässä siviilioikeudenkäynnissä. Syyttäjät oli vaatinut A:lle ja B:lle rangaistusta perättömästä lausumasta tuomioistuimessa sen johdosta, mitä he olivat aiemmin käräjäoikeudessa todistajina kertoneet vetoamalla kieltäytymisoikeuteensa. Korkeimman oikeuden tuomiossa annetuista perusteista katsottiin, ettei A:n ja B:n itsekriminointisuoja ollut loukattu ja ettei myöskään perättömästä lausumasta koskeva rangaistussäännös tullut sovellettavaksi, joten A ja B tuomittiin rangaistukseen mainitusta rikoksesta.⁷³

⁷¹ HE 46/2014 vp, s. 88—90 ja siellä mainittu oikeuskäytäntö.

⁷² KKO 2011:46, perustelujen kohta 18.

⁷³ Vuorenperä 2020, s. 108—113.

Korkein oikeus päätyi ratkaisemaan asian siten, että todistajalla oleva oikeus kieltäytyä todistamasta silloin, kun todistaminen voi edesauttaa oman syyllisyyden selvittämistä, on riittävä turvaamaan todistajaa itsekriminointisuojaan loukkauksilta.⁷⁴ Voidaan katsoa korkeimman oikeuden omaksuneen ratkaisussaan saman linjan kuin lainsäätävä säättäessään konkurssilain 4:5 a:ta, kun myös konkurssilakia säädettäessä pidettiin konkurssivelallisen itsekriminointisuojaan kannalta riittävänä sitä, että velallinen voi kieltäytyä vastaamasta kysymyksiin, jotka voivat edesauttaa hänen syyllisyytensä selvittämistä. Kuitenkin ratkaisu KKO 2015:6 ja konkurssilain 4:5 a:ssä omaksuttu vaitiolomalli voidaan saattaa myös kriittisempään valoon, etenkin peilaten annetun ratkaisun ja konkurssilakiin sisällytetyn vaitiolomallin olevan hienoisessa ristiriidassa korkeimman oikeuden aiemman ratkaisukäytännön kanssa.⁷⁵ Ratkaisun KKO 2015:6 perustelukohdassa 27 korkein oikeus noteerasi ristiriidan edellä käsitellyn ratkaisun KKO 2011:46 kanssa, jossa itsekriminointisuoja piti sisällään valehteluoikeuden myös rinnakkaisessa kuulemisessa:

”Kuten kohdassa 22 on todettu, huomiota on kiinnitettävä myös menettelyllä saadun lausuman käyttötarkoitukseen. Toisin kuin konkurssivelalliselta ja verovelvolliselta ennakkoratkaisuisia KKO 2009:80 ja 2011:46 tarkoitetuissa menettelyissä vaaditut tiedot, todistajalle esitetyt kysymykset liittyvät ensisijaisesti asiaan, jossa hänen kuulemisensa todistajana on tarpeen, ja kysymysten tarkoituksena on saada selville totuus asiassa. Tähän nähden on tärkeää, että tuomioistuin saa tietää, mikäli todistajan kertomukseen jää aukko, ja syyn siihen. Todistajan vetoaminen kieltäytymisoikeuteensa ja sen syyn ilmoittaminen palvelevat siten oikeudenkäynnin tarkoitusta. Sitä merkitystä, mikä todistajanlausuman totuudenmukaisuudella on, ilmentää perättömästä lausumasta tuomioistuimessa säädetty varsin ankara rangaistusasteikko.”

Ratkaisussa KKO 2017:78 korkein oikeus mukaili valehteluoikeuden osalta samaa linjaa kuin aikaisemmassa ratkaisussaan KKO 2015:6. Tapauksessa A:ta oli kuultu käräjäoikeudessa takaisinsaantia konkurssipesään koskevan asian pääkäsittelyssä todistajana ja toisessa vastaavassa asiassa henkilökohtaisesti asianosaisena todistelutarkoituksessa. Ennen kuulemistaan näissä oikeudenkäynneissä oli A:ta kuultu rikoksesta epäiltynä velallisen rikoksia koskevassa esitutkinnassa, joka liittyi takaisinsaantioikeudenkäyntien kohteena oleviin toimiin. A:lle vaadittiin rangaistusta törkeästä petoksesta ja petoksesta, koska hän oli erehdyttänyt käräjäoikeutta kertomalla todistelutarkoituksessa henkilökohtaisesti kuultuna

⁷⁴ Ks. erityisesti ratkaisun perustelujen kohta 26.

⁷⁵ Vuorenpää 2020, s. 108—109.

totuudenvastaisesti takaisinsaantikanteiden perusteita koskevista seikoista. Korkeimman oikeuden mukaan A:n itsekriminointisuoja ei ollut loukattu, eikä syytteitä tullut hylätä itsekriminointisuoja koskevalla perusteella.

Vaikenemisoikeus ja itsekriminointisuoja eivät kuitenkaan ole rajattomat hallinnollisessa prosessissa. Oikeuskäytännössä on katsottu, että ne eivät koske ilmoitusvelvollisuutta – vasta ilmoitusvelvollisuuden täytettyään henkilö voi vedota vaikenemisoikeuteensa.⁷⁶ On kuitenkin huomioitava, ettei itsekriminointisuoja poista rikosvastuuta väärin tai puutteellisten tietojen antamisesta itsestään. OK 17:25.2:ssa säädetään tästä nimenomaisesti. Jos esimerkiksi verotusmenettelyssä annetaan väärää tietoa tuloista tai ulosottomenettelyssä varallisuudesta, on väärän tiedon antaminen itsessään rikos, eikä kysymyksessä ole todisteiden hankkiminen pakolla itsekriminointisuojan vastaisesti aiemmin epäillyksi tehdystä rikoksesta. Siten lakisääteisesti hallintomenettelyssä annettuja tietoja voidaan käyttää verorikosasiassa todisteena syytteen tueksi.⁷⁷

Ruotsalaisessa lainvalmistelussa pohdittiin jo vuonna 2001 sitä kysymystä, tulisiko verotarkastajan informoida verovelvollista hänelle kuuluvasta oikeudesta vaieta silloin, kun verotarkastuksen seurauksena verovelvolliselle voitaisiin määrätä veronkorotus.⁷⁸ Vaikkei tällaista informointivelvollisuutta päätyntykään lakiin asti, lausutaan mietinnössä kuitenkin selväsanaisesti siitä, että verovelvollinen voi halutessaan jättäytyä täysin passiivisesti sellaisessa verotarkastuksessa, jossa hänelle voidaan määrätä veronkorotus.⁷⁹ Vastaavasti oikeudesta passiivisuuteen säädetään Ruotsin verotusmenettelylain (Taxeringslag, 1990:324) 3:12.4:ssä, jonka mukaan verovelvollista ei voida sakon uhalla velvoittaa edistämään verotarkastuksen toimittamista, jos verotarkastuksen seurauksena voi olla veronkorotuksen määrääminen verovelvolliselle. Oikeusvertailten voidaan katsoa, että ruotsalaisessa lainvalmisteluaineistossa ja oikeuskäytännössä veronkorotusta on pidetty rikosoikeudellisena seuraamuksena.⁸⁰

⁷⁶ Nieminen 2021a, s. 14–15.

⁷⁷ HE 46/2014 vp, s. 91–92.

⁷⁸ Ks. tarkemmin SOU 2001:25, s. 190–191 ja Vuorenpää 2011b, s. 508.

⁷⁹ Ks. SOU 2001:25, s. 281.

⁸⁰ Vuorenpää 2011b, s. 504.

3.1.3. *Läheiskriminointisuoja alakäsitteenä*

Tässä yhteydessä tarkasteluun on syytä ottaa myös kysymys siitä, loukkaako läheisen tiedonantovelvollisuus verotuksessa rikosoikeudellista läheiskriminointisujaa, eli ulottuuko läheiskriminointisuoja myös heihin. Verotuksellisissa asioissa verottajalla on oletusarvoisesti laajat tiedonsaantioikeudet ja oikeus saada myös sivullisilta tietoja verotusta varten. Sivullisen erityistä tiedonantovelvollisuutta koskevan verotusmenettelystä annetun lain (520/2010) 19 §:n 1 momentin mukaan jokaisen on annettava Verohallinnon kehotuksesta nimen, pankkitilin numeron, tilitapahtuman tai muun vastaavan yksilöinnin perusteella tietoja, jotka saattavat olla tarpeellisia muun verovelvollisen verotusta tai muutoksenhakua koskevan asian käsittelyssä ja jotka selviävät hänen hallussaan olevista asiakirjoista tai muutoin ovat hänen tiedossaan, jollei hänellä lain mukaan ole oikeutta kieltäytyä todistamasta asiassa. Säännöksen mukaan verotukseen vaikuttavia, taloudellista asemaa koskevia tietoja ei kuitenkaan saa kieltäytyä antamasta. Tietopyynnön kohteena oleva asia on selkeästi yksilöitävä ja tiedonantovelvollisuus ulottuu vain tiettyyn konkreettiseen selvityksen alaiseen verotusasiaan tai asiakokonaisuuteen. Pääsääntöisesti verovelvollisen läheispiiriin kuuluvalla henkilöllä ei ole velvollisuutta luovuttaa läheisensä syytteen vaaraan asettavia tietoja, sillä hänellä on näiden osalta vaitiolo-oikeus. Tästä huolimatta läheisen on säännöksen mukaisesti annettava verovelvollisen verotukseen vaikuttavat tämän taloudellista asemaa koskevat tiedot.⁸¹

OK 17 luvun 25 §:n 2 momentin mukaan hyödyntämiskielto koskee vain epäillyltä tai syytetyltä hankittuja itsekriminointisujaa loukkaavia tietoja. Läheiskriminointisuoja ei koske verovelvollisen läheisiä ja näin ollen verotarkastuksessa läheisiltä saatuja tietoja voidaan hyödyntää myös verotarkastuksen kanssa samanaikaisesti vireillä olevassa rikosprosessissa. Tietojen hyödyntämiskelpoisuutta koskevaa hallintoprosessuaalisen ratkaisun näyttöarvossa huomioitavaa eroa prosessien välillä ei täten synny.⁸² Toisaalta OK 17:17.1:n nojalla oikeus olla myötävaikuttamatta oman syyllisyytensä selvittämiseen ulottuu epäillyn lisäksi myös hänen lähipiiriinsä. Läheinen todistajana voi vedota OK 17:17.1:ssä tarkoitettuun kokonaiskieltäytymisoikeuteen halutessaan vaieta käsiteltävänä olevasta syyteasiasta silloin, kun hän ei halua syytä tai toisesta myötävaikuttaa asian selvittämiseen.

⁸¹ Mantila 2020, s. 130—131.

⁸² Mantila 2020, s. 131.

Oikeuskäytännössä on järjestelmällisesti rinnastettu läheiskriminointisuoja itsekriminointisuojaan. Läheiskriminointisuoja ei voida pitää itsenäisenä oikeutena vaan osana itsekriminointisuoja, joka on henkilön prosessuaalisesta asemasta riippumaton. Tämä huomioon ottaen on luonnollista, että läheiskriminointisuojuille annetaan itsekriminointisuojujen kanssa yhtäläinen merkitys, kun on kyse todistajan, asianosaisen tai asianomistajan asemasta. Oikeuskäytännössä on myös vahvistettu se, ettei läheiskriminointisuoja voi missään tilanteessa ulottua itsekriminointisuoja laajemmalle.⁸³

3.1.4. Itsekriminointisuoja säännönmukaisessa verotuksessa

Ilmoitusvelvollisuutta säännönmukaisessa verotuksessa koskevassa ratkaisussa KKO 2015:1 korkein oikeus on katsonut, ettei ilmoitusvelvollisuuden täyttäminen säännönmukaisessa verotuksessa lähtökohtaisesti sisällä itsekriminointisuojujen tarkoittamaa pakkoa eikä verotusmenettely itsessään kuulu Euroopan ihmisoikeusopimuksen 6 artiklan soveltamisalaan. Näin ollen verovelvollisella ei ollut oikeutta jättää ilmoittamatta X Oy:stä saamiaan varoja henkilökohtaisessa verotuksessaan itsekriminointisuojujen perusteella, ja jättäessään varat ilmoittamatta verovelvollinen syyllistyi törkeään veropetokseen. Mainittu ratkaisu ei kuitenkaan sellaisenaan sovellu verotarkastusmenettelyyn: korkein oikeus nimenomaisesti toteaa perustelujensa kohdassa 19, että säännönmukainen veroilmoitusvelvollisuus poikkeaa tältä osin esimerkiksi lisäselvityksen vaatimisesta verovelvolliselta veronkorotuksen uhalla tai tilanteesta, jossa samanaikaisesti esitutkinnan toimittamisen kanssa suoritettavassa verotarkastuksessa vaaditaan verovelvolliselta verotukseen vaikuttavia tietoja (KKO 2011:46 kohta 16). Myöskään oikeiden tulotietojen ilmoittaminen veroilmoituksessa ei yleensä voi tosiasiallisesti johtaa välittömään itsensä ilmiantamiseen rikoksesta, toisin kuin ratkaisussa KKO 2014:67 käsiteltävänä olleessa tilanteessa.⁸⁴

3.2. Syyttömyysolettama

Syytetyn keskeiset oikeudet ilmenevät ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan 2 ja 3 kohdista. Itsekriminointisuojaan läheisesti liittyvä syyttömyysolettamana tunnettu periaate ilmaistaan

⁸³ Tapanila 2019, kohta 4.8 Läheiskriminointisuoja.

⁸⁴ Plosila 2018, s. 245—255.

artiklan 2 kohdassa, ja vastaavanlainen säännös sisältyy KP-sopimuksen 14 artiklan 2 kohtaan. Perusoikeuskirjassa syyttömyysolettama on lausuttu julki 48 artiklan 1 kohdassa. Kotimaisessa lainsäädännössä syyttömyysolettamasta säädetään myös esitutkintalain 4 luvun 2 §:ssä. Syyttömyysolettaman mukaan epäiltyä on pidettävä syyttömänä siihen saakka, kunnes hänen syyllisyytensä on näytetty toteen. Velvollisuus syyllisyyden näyttämisestä kuuluu syyttäjälle ja vaatimuksena on, ettei vastaajan velvollisuudeksi käänny osoittaa itseään syyttömäksi. Syyttömyysolettama onkin perusta itsekriminointisuojaan toimivuudelle. Syyttömyysolettama kuuluu myös osatekijänä ihmisoikeussopimuksen 6 (1) artiklan tarkoittamiin oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin vaatimuksiin.⁸⁵ Olettaman ideologiset juuret ovat common law -järjestelmässä. Syyttömyysolettama koskee jutun tosiseikkoja, joka tarkoittaa rikosvastuun toteutumiseksi relevantteja tosiseikkoja. Sen sijaan syyttömyysolettama ei koske laintulkintaa – keskustelua on tosin käyty siitä, vallitseeko laintulkinnassa syyttömyysolettamaa hieman vastaava *in dubio pro mitius* -sääntö, jonka mukaisesti juttu tulisi ratkaista syytetyn eduksi silloin, kun käsillä on kaksi yhtä perusteltua tulkintavaihtoehtoa.⁸⁶ Periaatteella on kuitenkin käytännössä käyttöä vain harvoin, eikä aiheeseen ole tässä yhteydessä syytä perehtyä tämän syvemmin.

Syyttäjän syytteen pohjana on oletama tapahtumien kulusta, jonka hän pyrkii näyttämään toteen ja joka osoittaa syytetyn olevan tosiasiallisesti syyllinen epäiltyyn tekoon.⁸⁷ Syyttömyysolettama on mahdollista hahmottaa myös niin kutsutun hypoteesimallin avulla. Lähtökohtana tuomioistuimella on ns. nollahypoteesi, jonka mukaisesti rikoksesta epäilty on syytön. Tällöin syyttömyysolettama on tuomioistuimelle kohdistettu käsky olettaa syytetty syyttömäksi siihen saakka, että tuomioistuin on vakaassa harkinnassaan vakuuttunut syytetyn syyllisyydestä. Rikosjutussa syyttäjän tehtävänä on kumota tämä hypoteesi eli näyttää olettamansa tapahtumien kulusta toteen. Vastaavasti tuomioistuimen pitää ottaa harkintansa pohjaksi nollahypoteesi, joka korvautuu syyttäjän hypoteesilla syyttäjän todistelun ollessa niin vankkaa, ettei sen oikeellisuudesta jää varteen otettavaa epäilyä. Oikeudenkäynnissä syyttömyysolettama on tuomioistuimelle kohdennettu käsky olettaa syytetty syyttömäksi siihen saakka, kun tuomioistuin tuomiota harkitessaan vakuuttuu syyttäjän hypoteesin tulleen

⁸⁵ Mantila 2020, s. 124.

⁸⁶ Tolvanen 2013, s. 351—352.

⁸⁷ Tarkka 2016, s. 492.

näytetyksi.⁸⁸ Syyttömyysolettama velvoittaa kaikkia viranomaisia, mutta eniten velvollisuuksia se aiheuttaa juurikin tuomioistuimille.⁸⁹

Hallinnollisissa sanktiomenettelyissä itsekriminointisuoja ja syyttömyysolettama toteutuvat jokseenkin vaihtelevasti riippuen kyseessä olevasta sanktiosta ja hallinnonalasta. Eri laeissa, kuten jätelain (646/2011) 129.2 §:ssa, ympäristönsuojelulain (527/2014) 184.2 §:ssä ja kilpailulain (948/2011) 38.3 §:ssä, on yksittäisiä itsekriminointisuoja koskevia säännöksiä, joissa velvollisuutta luovuttaa tietoja viranomaiselle on rajoitettu tai niiden käyttäminen esitutkinnassa, rikosprosessissa tai sanktiomenettelyssä on estetty.⁹⁰ Tällainen sääntely puuttuu verotusmenettelystä tyystin. EIT:n oikeuskäytännön perusteella jotkin verotusmenettelykysymykset kuuluvat EIS 6 artiklan soveltamisalaan. Euroopan ihmisoikeussopimuksen mukainen syyttömyysolettama on osoittautunut ongelmalliseksi, kun verotusmenettelyyn liittyviä asioita selvitetään rikosprosessissa. Etenkin verovelvollisen velvollisuuden antaa tietoa verotuksessa voidaan katsoa olevan ristiriidassa EIS 6 artiklan kanssa, koska hallinnollisen sanktion määräämistä koskevassa asiassa ei saa käyttää todisteita, jotka on hankittu 6 artiklan mukaisia oikeusturvan takeita rikosasiassa loukkaavalla tavalla.⁹¹

Verotarkastuksiin liittyen KKO:n ratkaisussa 2011:20 oli kyse todistelusta ja näytön arvioinnista veropetosta ja kirjanpitorikosta koskevassa asiassa. Perusteluissaan korkein oikeus totesi, että rikosasiassa vastaajalla ei ole velvollisuutta esittää syyttömyyttään tukevaa näyttöä, vaan syyttäjän on näytettävä syyte toteen. Tältä osin rikosasian oikeudenkäynti poikkeaa esimerkiksi hallinnollisessa verotusmenettelyssä, jonka osalta laissa on säädetty verotarkastuksen kohteelle velvollisuus esittää selvitystä verotukseensa vaikuttavista seikoista. Rikosasian käsittely eroaa myös suullisen todistelun vastaanottamisen välittömyyttä koskevien säännösten johdosta verotarkastusmenettelystä, jossa hankitaan selvitystä hallinnollisen verotuspäätöksen perusteeksi. Siten verotarkastuksessa tehtyjä johtopäätöksiä ei voida sellaisenaan ottaa rikosasiassa tuomion perusteeksi, vaan on tapauskohtaisesti arvioitava, mikä merkitys verotarkastuksessa esille tulleille seikoille on näyttöä arvioitaessa annettava. Syyksi lukeminen onkin voitava perustaa rikosoikeudellisiin periaatteisiin ja rikosoikeudenkäynnin menettelytapoihin. Yhteenvetonaan korkein oikeus katsoi jääneen näyttämättä, että

⁸⁸ Tolvanen 2012, s. 244 ja 253—255 ja Tolvanen 2013, s. 351—352.

⁸⁹ Äimä 2011, s. 173.

⁹⁰ Mantila 2020, s. 140.

⁹¹ Äimä 2011, s. 174—175.

syötetty olisi syyllistynyt syytteessä tarkoitettuihin törkeään veropetokseen ja kirjanpitorikokseen.⁹²

3.3. Hyödyntämiskielto

Suomessa on voimassa OK 17:2:n mukainen vapaatodistusteoria, joka koostuu kahdesta osatekijästä: 1) vapaasta todistelusta, jonka mukaan tuomioistuin voi päätösharkinnassaan käyttää mitä tahansa ja millä todistuskeinolla tahansa tietoonsa saamaa tosiseikkaa, sekä 2) vapaasta todistusharkinnasta, jonka mukaan tuomioistuin voi vapaasti määrittää eri todisteille niiden näyttöarvon. Vapaan todistusteorian vallitessakin todistelua on mahdollista rajoittaa esimerkiksi todistamis- ja hyödyntämiskielloilla.⁹³ Hyödyntämiskielto tarkoittaa poikkeusta vapaan todistusharkinnan periaatteesta; Kysymys on siitä, voidaanko todistus- ja tuomioharkinnassa hyödyntää sellaista todistetta, joka on hankittu lainvastaisesti tai jonka hyödyntäminen olisi perus- tai ihmisoikeuksien vastaista.⁹⁴

Hyödyntämiskiellosta säädetään OK 17:25.2:n, jonka toisen virkkeen mukaan tuomioistuin ei saa rikosasiassa hyödyntää todistetta, joka on hankittu muussa menettelyssä kuin esitutkinnassa tai rikosasian oikeudenkäynnissä henkilöltä pakkokeinon käyttämisen uhalla tai muutoin vastoin hänen tahtoaan, jos hän oli tällöin epäiltynä tai vastaajana rikoksesta taikka esitutkinta tai oikeudenkäynti oli vireillä rikoksesta, josta häntä syytetään, ja jos todisteen hankkiminen rikosasiassa olisi ollut vastoin 18 §:ää. Lain esitöiden mukaan kyseinen momentti säädettiin niitä tilanteita silmällä pitäen, kun muussa viranomaismenettelyssä kuin rikosprosessissa, kuten esimerkiksi verotus- tai konkurssimenettelyssä, on annettu lausumia tai luovutettu asiakirjoja, jotka voivat saattaa henkilön syytteen vaaraan. Kyseessä on yleissäännös, joka tulee sovellettavaksi tilanteessa, jossa ei sovelleta jotakin erityissäännöstä.⁹⁵ Hyödyntämiskiellot aktualisoituvat oikeudenkäyntivaiheessa ja ne rajoittavat tuomioistuimen mahdollisuuksia ottaa todiste tai selvitys huomioon ratkaisun perusteena.⁹⁶ Esimerkiksi itsekriminointisuoja loukaten hankittua todistetta ei välttämättä ole mahdollista käyttää tuomioistuimen ratkaisun perusteena.⁹⁷ Oikeuskirjallisuudessa on esitetty jälkikäteen

⁹² Hirvonen – Määttä 2018, s. 279.

⁹³ Pölönen 2003, s. 144–145.

⁹⁴ Ojanperä 2006, s. 153.

⁹⁵ HE 46/2014 vp, s. 29 ja 88.

⁹⁶ Riekkinen 2014, s. 127–129.

⁹⁷ Pölönen – Tapanila 2015, s. 327–331.

rikosprosessissa asetettavan hyödyntämiskiellon olevan ”paras, ellei ainoa kuviteltavissa oleva oikeussuojakeino” itsekriminointisuojaan loukkauksen välttämiseksi.⁹⁸

OK 17:25.2:n mukaan 18 §:ssä säädetyn itsekriminointisuojaan vastaisesti hankittu todiste tulisi asettaa hyödyntämiskieltoon, joka kattaa rikoksesta epäillyltä sekä esitutkinnassa että oikeudenkäynnissä 18 §:n vastaisesti hankitut todisteet. Useimmiten hyödyntämiskiellon kohteena on suullinen tai kirjallinen lausuma, mutta myös muun aineiston hankkiminen katsotaan itsekriminointisuojaan piiriin kuuluvaksi ja tulee sovellettavaksi myös hyödyntämiskieltoa miettiessä. Huomionarvoista kuitenkin on se, että itsekriminointisuojaan sisältyy vain aktiivinen tekeminen. Näin ollen hyödyntämiskielto ei tule kyseeseen tilanteessa, kun epäilty tai syytetty joutuu passiivisesti sietämään todisteiden hankkimista, kuten DNA-testiä. Lain esitöissä todetaan, että mikäli epäilty, vastaaja tai heidän läheisensä todistaa vapaaehtoisesti, ei hyödyntämiskielto tällöin sovellu. Hyödyntämiskielto koskeekin vain itsekriminointisuojaan vastaisesti hankittuja todisteita. Säännös ulottaa hyödyntämiskiellon koskemaan myös epäillyn tai vastaajan läheiseltä hankittua todistetta.⁹⁹

Hallituksen esityksen mukaan OK 17:25.2:n hyödyntämiskielto koskee niitä tietoja, jotka asianomainen henkilö on luovuttanut muussa menettelyssä kuin rikosprosessissa sen tarkoituksen toteuttamiseksi. Luovutetun tiedon tulee siis olla merkityksellistä ensinnäkin muussa menettelyssä. Esimerkiksi jos tullilain (1466/1994) mukaisen tullin määräämistä varten tehtävän ilmoituksen yhteydessä ilmoittaja kertoo syyllistyneenä henkirikokseen ja paljastaa teossa käytetyn välineen kätköpaikan, eivät tiedot ole merkityksellisiä tullin määräämisen kannalta. Tällaista tietoa ei siten voida vaatia rangaistuksen uhalla tullimenettelyssä. Siksi henkilön tunnustusta ja löydettyä tekovälinettä voidaan käyttää todisteena myöhemmässä rikosoikeudenkäynnissä.¹⁰⁰

Rikosasiassa hyödyntämiskielto voi syntyä vain silloin, kun sama henkilö on antanut muussa menettelyssä sellaisia todisteita, jotka ovat rikosasian kanssa asiallisessa ja ajallisessa yhteydessä. Sen sijaan lain esitöiden mukaan hallinnollisessa menettelyssä, kuten esimerkiksi verotusmenettelyssä, saatuja tietoja ei olisi estettä käyttäen, jos rikoksesta epäilty tai syytetty on toinen henkilö kuin hallinnollisessa menettelyssä tietoa antanut. Tämä vastaa

⁹⁸ Virolainen – Pölonen 2004, s. 317.

⁹⁹ HE 46/2014 vp, s. 88–89.

¹⁰⁰ HE 46/2014 vp, s. 90.

korkeimman oikeuden ratkaisuisa KKO 2010:41 ja KKO 2012:16 omaksumaa kantaa. Ensiksi mainittuun tapaukseen liittyen Euroopan ihmisoikeustuomioistuin katsoi, ettei sopimusloukkausta ollut tapahtunut (Huhtamäki v. Suomi 24.9.2012).¹⁰¹

Kaikki viranomaisten käyttämät painostuskeinot eivät merkitse itsekriminointisuojaan loukkausta. EIT:n oikeuskäytännössä viranomaisten käyttämän pakon asteen on katsottu olevan yhteensopimaton EIS 6 artiklan kanssa silloin, kun se on tehnyt itsekriminointisuojaan koskevan oikeuden olennaisilta osin tyhjäksi.¹⁰² Loukkauksen toteamisen kannalta merkityksellistä on se, ettei henkilöllä ole ollut muita vaihtoehtoja kuin joko luovuttaa mahdollisesti itsekriminointisuojaan koskevia tietoja vaitiolo-oikeudestaan huolimatta tai hyväksyä tällaisten tietojen antamisesta kieltäytymisestä seuraava sakko- tai vankeusrangaistus.¹⁰³

Tapauksessa Kansal v. Yhdistynyt kuningaskunta (10.11.2004) konkurssivelallinen velvoitettiin antamaan tietoja pesänhoitajalle sakon tai vankeusrangaistuksen uhalla. Sittemmin valittaja joutui syyteeseen varallisuuden pimittämisestä ja piilottamisesta pesänhoitajalta. Oikeudenkäynnissä syyttäjä vetosi todisteina tietoihin, joita valittaja oli luovuttanut pesänhoitajalle konkurssimenettelyssä. EIT katsoi menettelyn loukanneen EIS 6 artiklan 1 kohtaa.

Itsekriminointisuojaan loukkaamisen välttämiseksi hyödyntämiskieltoa voidaan pitää potentiaalisesti ainoana kohtuullisesti toimivana oikeuskeinona.¹⁰⁴ Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on jättänyt hyödyntämiskieltoon liittyvän sääntelyn kansallisesti ratkaistavaksi. Suomessa hyödyntämiskielton vastaisesti hankitun todistusaineiston hyödyntämisestä kiistellään. Hyödyntämiskieltoa vastustavat katsovat, että mahdollinen virkarikossyyte riittää pidäkkeeksi hankkia näyttöä lainvastaisin keinoin. Jos todiste on hankittu kiellon vastaisesti, voi sitä hyödyntää, jos se edistää totuuden selvittämistä. Itsekriminointisuojaan tilanteissa tämä perustelu ei kuitenkaan ole riittävä, koska virkamies ei riko mitään lakia, jos henkilöllä on alun alkaen ollut lakiin perustuva myötävaikutusvelvollisuus.¹⁰⁵ Vuorenpää on kuitenkin muistuttanut, että tietyin varauksin edes hyödyntämiskielto ei estä poliisia suuntaamasta jo aloitettua esitutkintaa sellaisten tietojen perusteella, jotka on saatu esitutkinnan kohteena

¹⁰¹ HE 46/2014 vp, s. 91.

¹⁰² Ks. esim. Heaney ja McGuinness v. Irlanti (21.12.2000), kohta 55 ja John Murray v. Yhdistynyt kuningaskunta (8.2.1996) kohta 49.

¹⁰³ Pentikäinen 2012, s. 235.

¹⁰⁴ Virolainen – Pölönen 2004, s. 317.

¹⁰⁵ Korvenmaa 2012, s. 251.

olevan henkilön rangaistusuhkaisessa kuulemisessa.¹⁰⁶ Toisaalta *Frände* on katsonut, että mikäli velallinen kertoo totuuden sanktion uhalla, ei näin saatua näyttöä voi käyttää rikosoikeudenkäynnissä näyttönä häntä vastaan, sillä muutoin kyseeseen tulisi oikeudenkäyntivirhe.¹⁰⁷ *Tapanila* puolestaan on esittänyt, että ongelma ratkaistaisiin säätämällä OK 17 lukuun itsekriminointisuoja koskeva hyödyntämiskieltopykälä.¹⁰⁸

3.4. Palomuurisäännös

Hyödyntämiskieltoa vastaavaan lopputulemaan voidaan päästä myös niin kutsutulla palomuurisäännöksellä. Palomuurilla tarkoitetaan sellaisia aineellisen lainsäädännön säännöksiä, joilla suojataan sitä, jolta tietoja vaaditaan. Palomuri puuttuu, jos aineelliseen lainsäädäntöön ei sisälly tehokkaita oikeussuojatakeita sille, ettei sanktiouhan alla annettuja tietoja voida hyödyntää ajallisesti ja asiallisesti tapauksen yhteydessä olevassa rikosasiassa kuultavaa vastaan.¹⁰⁹

Sekä hyödyntämiskiellossa että palomuurisäännöksessä kyse on siitä, että muussa menettelyssä annettu itsekriminoiva lausuma jää täysin oikeudenkäyntiaineiston ulkopuolelle tai yli-päättään huomioon ottamatta rikosasiaa ratkaistaessa. Palomuurisäännöksestä säädetään ulosottokaarissa (705/2007, UK), jonka 3 luvun 73 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan ulosottovelallisen ulosottoa varten antamia tietoja ei saa luovuttaa, jos ne voivat saattaa velallisen syytteen vaaraan muusta kuin ulosottomenettelyssä tehdystä rikoksesta. Lain 91 §:ssä kielletään ulosottohakijaa käyttämästä tällaista tietoa velallisen syytteeseen saattamiseksi. Perustellusti voidaan katsoa, että hyödyntämiskieltosäännös ja palomuurisäännös ovat toisiinsa täydentäviä eivätkä toisiaan poissulkevia sääntelyratkaisuja.¹¹⁰ Vastaavasti konkurssilaki (120/2004) ei sisällä palomuurisäännökseen verrattavissa olevia säännöksiä, vaan itsekriminointisuoja on toteutettu vaitiolomallilla. Konkurssivelallisella ei ole myötävaikuttamisvelvollisuutta asiassaan, eikä pakon tai rangaistuksen uhka tietojen saamiseksi ole sallittua konkurssimenettelyssä. Konkurssilaissa määritelty velallisen itsekriminointisuoja on kuitenkin puutteellinen, sillä suojan saaminen edellyttää vireillä olevaa rikosprosessia, eikä

¹⁰⁶ Vuorenää 2011a, s. 591.

¹⁰⁷ *Frände* 2010, s. 235 alaviite 3.

¹⁰⁸ *Tapanila* 2010, s. 584.

¹⁰⁹ *Tarkka* 2016, s. 498—499.

¹¹⁰ HE 46/2014 vp, s. 88.

konkurssilaissa ole erillistä hyödyntämiskiellosta. Tilanteissa, joissa velallisen antamien tietojen hyödyntäminen on ristiriidassa itsekriminointisuoja koskevan periaatteen kanssa, toteutetaan suojat OK 17 luvun 25 §:n hyödyntämiskiellolla jälkikäteisesti.¹¹¹

Palomuurisäännöksellä estetään jo etukäteisesti itsekriminointisuojan loukkaaminen hallinnollisessa sanktiomenettelyssä. Palomuri ei luonnollisestikaan estä sanktiomenettelyssä tuotettujen tietojen käyttämistä hallintoprosessissa.¹¹² Sekä palomuurisäännös että hyödyntämiskiello turvaavat viranomaismenettelyn tarkoituksen toteutumisen ja viranomaisen tiedonsaannin. Kummassakaan tapauksessa rikoksesta epäillyllä ei ole aihetta olla antamatta vaadittuja tietoja totuudenmukaisesti, vaikka samat tiedot olisivat vireillä olevassa esitutkinnassa syyllisyyttä tukevaa näyttöä. Hyödyntämiskielloa voidaan kuitenkin pitää epävarmempänä, sillä tietojenantamisvelvollinen ei voi tietoja antaessaan tietää, miten hyödyntämiskiello tullaan arvioimaan tuomioistuimessa.¹¹³

Tiettyjen edellytysten tulee täytyä, jotta itsekriminointisuoja ulottaisi vaikutuksensa vireillä olevan rikosprosessin ulkopuolisiin menettelyihin. Keskeisin onkin palomuurin puuttumista koskeva edellytys, jolla viitataan kysymykseen siitä, voidaanko itsekriminointitilanteessa annettuja tietoja ottaa huomioon rikosasiassa. Palomuurin suhteen on siis kyse siitä, sisältyykö aineelliseen lainsäädäntöön riittävän tehokkaita oikeussuojatakeita sen estämiseksi, ettei sanktiouhan alaisena annettuja tietoja voida hyödyntää rikosprosessissa kuultavaa vastaan. Jos tällaisia oikeussuojatakeita ei ole olemassa, ulottuu itsekriminointisuoja myös sellaiseen kuulemiseen, jossa epäiltyä kuullaan varsinaisen rikosprosessimenettelyn ulkopuolella, ja päinvastoin.¹¹⁴

Verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annetun lain (1346/1999) 3 luvun verotustietojen luovuttamista koskeviin säännöksiin ei sisälly sellaisia tietojen luovuttamista koskevia rajoituksia, joiden nojalla rikoksesta epäillyn verotusta varten antamat tiedot jäisivät ainoastaan verotusmenettelyn käyttöön. Näin ollen esitutkintaviranomaisella on oikeus saada salassapidon estämättä kaikki verotustiedot. Verotusmenettelyn ja esitutkinnan välissä ei siis ole palomuuria, joka estäisi verotusmenettelyä varten annettujen tietojen edelleen

¹¹¹ HE 86/2012 vp, s. 13.

¹¹² Mantila 2020, s. 122.

¹¹³ OMMML 30/2013, s. 200.

¹¹⁴ Vuorenperä 2011c, s. 539.

luovuttamisen esitutkintaviranomaisille.¹¹⁵ Palomuurin puuttuessa näyttö voi siirtyä verotusmenettelystä rikosprosessiin, kuten tapauksissa KKO 2011:46 ja KKO 2017:78.

3.5. Kaksoisrangaistuksen kieltö

Tässä yhteydessä on aiheellista käsitellä myös *ne bis in idem*- eli kaksoisrangaistuksen kieltö. *Ne bis in idem* tarkoittaa kirjaimellisesti ”ei kahdesti samassa asiassa”. Kaksoisrangaistuksen kieltö voi realisoitua esimerkiksi tilanteessa, jossa verotarkastuksen perusteella annetun veronkorotuksen jälkeen samassa asiassa nostetaan syyte ja verovelvollista rangaistetaan myös rikosprosessissa. Huomionarvoista on, että veronkorotusmenettelyn ja esitutkinnan aloittamisen suhteesta on vielä erikseen säädetty laissa erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- ja tullinkorotuksesta, joten nykypäivänä on pitkälti mahdotonta, että samassa asiassa määrättäisiin veronkorotus ja lisäksi tuomittaisiin veropetoksesta. Kaksoisrangaistuksen kieltö on kuitenkin syytä käsitellä lyhyesti tässä tutkimuksessa.

Euroopan ihmisoikeussopimuksen 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklassa määrätään *ne bis in idem*-kiellosta, jonka mukaan ketään ei saa tutkia uudelleen tai rangaista oikeudenkäynnissä rikoksesta, josta hänet on jo lopullisesti vapautettu tai tuomittu syylliseksi kyseisen valtion lakien ja oikeudenkäyntimenettelyn mukaisesti. Vastaava määräys kiellosta rankaista kahdesti samasta teosta on KP-sopimuksen 14 artiklan 7 kohdassa ja EU:n perusoikeuskirjan 50 artiklassa. Kiellon katsotaan sisältyvän myös PL 21.2 §:ään oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeista, jotka tulee turvata lailla.¹¹⁶ EIT:n ratkaisukäytännössä kaksoisrangaistuksen kieltö ei rajoitu vain varsinaisiin rikosoikeudellista rangaistusta koskeviin tuomioihin, vaan se ulottuu myös hallinnollisiin sanktioihin.¹¹⁷ Kaksoisrangaistuksen kiellolla pyritään ehkäisemään rikosoikeudellisten ja hallinnollisten sanktioiden yhteen kietoutumisesta johtuvia oikeusturvaongelmia.¹¹⁸

Kaksoisrangaistuksen kiellon laaja-alainen ja ehdoton soveltaminen rinnakkaisiin menettelyihin ei saisi aiheuttaa sattumanvaraisia lopputuloksia siitä riippuen, mikä menettely on pantu ensin vireille. Perustuslakivaliokunnan mukaan hallinnollisia sanktioita koskevia

¹¹⁵ Plosila 2011, s. 240.

¹¹⁶ HE 39/1993 vp, s. 74/II.

¹¹⁷ EIT Zolotukhin v. Venäjä (10.2.2009), Jussila v. Suomi (23.11.2006) ja Ruotsalainen v. Suomi (16.6.2009).

¹¹⁸ Tarkka 2016, s. 506—507.

säännöksiä tulisi kaksoisrangaistuksen kiellon huomioon ottamiseksi tulkita siten, että samaa tekoa koskevan hallinnollisen seuraamusmaksumenettelyn ja rikosprosessin ollessa samanaikaisesti vireillä tulisi hallintomenettely keskeyttää ja luopua maksun määräämisestä, mikäli rikosprosessi päättyy lainvoimaiseen ratkaisuun. Rikosprosessia ei tulisi aloittaa sellaisissa tilanteissa, joissa hallinnollinen sanktio katsotaan kokonaisarvioinnissa riittäväksi seuraamukseksi.¹¹⁹

Ne bis in idem -säännön ei voida katsoa käsittävän vain puhtaasti peräkkäisiä, vaan myös samanaikaisesti vireillä olevia menettelyjä. Esimerkiksi veronkorotuspäätöksen luonteen vuoksi on perusteltua, ettei syytteen nostamista ole sidottu päätöksen lopullisuuteen, vaan syytteen nostaminen estyy jo silloin, kun samalla henkilölle on määrätty veronkorotus. Tämä tulkinta on johdettavissa jo EIS:n sanamuodosta, joka vastaa myös EIT:n oikeuskäytännössä esitettyjä linjauksia, joiden voidaan katsoa kirkastuneen ja tiukentuneen aikaisemmasta.¹²⁰ EIT on katsonut, että 7. lisäpöytäkirjan 4 artikla merkitsee selkeän eron tekemistä yhtäältä toisen samaa tekoa koskevan syytteen tutkimisen kiellon, ja toisaalta 2 kappaleessa säännellyn poikkeuksellisissa olosuhteissa tapahtuvan asian uudelleen tutkittavaksi ottamisen välillä. Mainitun artiklan 2 kappaleen mukaan 1 kappaleessa määrätty kaksoisrangaistavuuden kieltä ei estä ottamasta juttua uudelleen tutkittavaksi asianomaisen valtion lakien ja oikeudenkäyntimenettelyn mukaisesti, jos on näyttöä uusista tai vasta esiin tulleista tosiseikoista tai jos aikaisemmassa prosessissa on tapahtunut sellainen perustavaa laatua oleva virhe, joka voisi olennaisesti vaikuttaa lopputulokseen. EIT on katsonut artiklan 2 kappaleen ilmaisevan kiistattomasti sen, että henkilön voi olla pakollista hyväksyä kansallisen lainsäädännön mukainen syytteenpano silloin, kun asia nostetaan uudelleen käsiteltäväksi täysin uuden näytön tai aiemmassa prosessissa tapahtuneiden virheiden vuoksi.¹²¹

Kaksoisrangaistuksen kieltä koskien verotusta – ensisijaisesti veronkorotusta – on käsitelty myös kansallisessa oikeuskäytännössä. Ennen korkeimman oikeuden ratkaisua KKO 2013:59 katsottiin, että veronkorotus estää samaan menettelyyn perustuvan veropetosta koskevan syytteen tutkimisen vain silloin, jos veronkorotusratkaisu on tullut lopulliseksi ennen syytteen vireilletuloa. Mainitun ratkaisun myötä tulkintaa muutettiin ja oikeuskäytäntöä kehitettiin niin, että veropetossyytteen tutkimiselle on este jo sen jälkeen, kun veronkorotusta

¹¹⁹ PeVL 17/2013 vp, s. 3—6.

¹²⁰ Tarkka 2016, s. 508 ja alakohta 87.

¹²¹ Tarkka 2016, s. 508. Ks. esim. EIT Nikitin v. Venäjä 2004, kohta 56 ja KKO 2012:106, kohdat 17—22.

koskevaa päätösvaltaa on käytetty verotusmenettelyssä (niin kutsuttu *lis pendens* -vaikutus). Kaksoisrangaistuksen kieltä koskee siis jo verotusmenettely ja rikosoikeudellisen tutkinnan rinnakkaista vireillä oloa, jos kyse on saman tosiseikaston perusteella suoritettavasta tutkinnasta.¹²² Veronkorotusmenettelyn ja esitutkinnan aloittamisen suhteesta on vielä erikseen säädetty vuonna 2013 voimaan tulleella lailla erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- ja tullinkorotuksesta. Ratkaisussa KHO 2015:53 oli kysymys samoista tosiseikoista sekä rikosoikeudellisessa menettelyssä että veronkorotusmenettelyssä, kun kyse oli kommandiittiyhtiön alkoholimyynnin ja vastuunalaisen yhtiömiehen harrastaman oluen yksityiskäytön ilmoittamatta jättämisestä. Tapauksessa on eritelty asioiden ajallista ja asiallista yhteyttä ja päädytty toteamaan, että kaikkien verovuosien osalta asioiden ajallinen yhteys ei täyty, vaikka menettelyt kohdistuvat samaan henkilöön ja niillä on asiallinen yhteys.

Lokakuussa 2021 Verohallinto julkaisi päivitetyn ohjeen koskien *ne bis in idem* -periaatetta ja verotusta. Ohjeessaan Verohallinto yksiselitteisesti toteaa veronkorotuksen täyttävän Engel-kriteerit ja rinnastuvan siten rikosoikeudelliseen rangaistukseen. Verohallinto tarkentaa kaksoisrangaistuksen kiellon koskevan vain sellaisia veronkorotuksia, jotka on määrätty luonnolliselle henkilölle tai joista luonnollinen henkilö vastaa suoraan lain perusteella. Näin ollen periaate ei tule sovellettavaksi, jos veronkorotus on määrätty osakeyhtiölle ja samasta asiasta vaaditaan rangaistusta osakeyhtiössä määräysvaltaa käyttäneelle henkilölle. Käytännössä viranomaisen ratkaistavaksi tulee kysymys siitä, käsitelläänkö verotukseen liittyvä väärinkäytös hallinnollisia reittejä pitkin veronkorotusasiaina vai rikosoikeudellisin perustein syyteasiana. Mikäli asia tulee käsitellä rikoksena, Verohallinto voi tehdä verotuspäätöksen mutta jättää veronkorotusta koskevan päätöksen tekemättä, jolloin Verohallinto voi tehdä tapauksesta rikosilmoituksen ja syyttäjät voi nostaa syytteen. Lakia erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta ja kaksoisrangaistuksen kieltä sovelletaan siis tilanteessa, jossa Verohallinto tekee harkinnan siitä, määrätäänkö hallinnollinen sanktio (veronkorotus) vai onko tapauksen johdosta tehtävä rikosilmoitus. *Ne bis in idem* -periaate tulee sovellettavaksi myös silloin, kun verotusta koskevasta asiasta on aloitettu esitutkinta ennen veroharkintaa. Verohallinnon on kuitenkin mahdollista määrätä veronkorotus samasta teosta, jos esitutkintaviranomainen lopettaa esitutkinnan tai jättää sen toimittamatta tai jos syyttäjät peruuttaa syytteen.¹²³

¹²² Vuorela 2014, s. 764.

¹²³ Verohallinto 2021, kohdat Veronkorotus rinnastuu rikosoikeudelliseen rangaistukseen ja Verotukseen liittyvät väärinkäytökset käsitellään joko hallinnollisesti tai syyteasiana.

Kuten aikaisemmin on jo todettu, Suomessa kaksoisrangaistuksen kieltö veron- ja tullinkorotusasioissa on tehokkaasti estetty lailla erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- ja tullinkorotuksesta. Lain 3 §:ssä säädetään veronkorotuksen suhteesta rikosilmoitukseen ja esitutinnan aloittamiseen, ja vastaavasti lain 4 §:ssä veronkorotuksen määräämisestä esitutinnan aloittamisen jälkeen. Lain 3 §:n mukaisesti toimivaltainen viranomainen voi tehdä veronkorotuksen määräämisen jälkeen samasta asiasta rikosilmoituksen vain, jos se on saanut näyttöä uusista tai vasta esiin tulleista olennaisista tosiseikoista siten, että veronkorotusta ei olisi määrätty alun perinkään sen perusteella, vaan asia on siirretty rikosprosessissa käsiteltäväksi. Lisäksi edellytyksenä on, ettei uusi näyttö ole jäänyt huomiotta viranomaisesta johtuvasta syystä. Asian käsittely rikosprosessissa edellyttää toimivaltaisen viranomaisen poistavan aiemmin määrätyn veronkorotuksen viimeistään ennen syytteen vireillepanoa. Veronkorotus voidaan poistaa, vaikka oikaisun edellytykset puuttuvat. Lain 4 §:ssä määrätään siitä, jos esitutkintaviranomainen tai syyttäjä on tehnyt asiassa päätöksen esitutinnan lopettamisesta tai toimittamatta jättämisestä taikka syyttäjä on tehnyt syyttämättäjättämispäätöksen tai peruuttanut syytteen, erillisellä päätöksellä määrättävä veronkorotus voidaan määrätä 2 §:n 3 momentissa säädetyn estämättä 90 päivän kuluessa päätöksen tiedoksisaannista. 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. Lisäksi lain 5 §:ssä on tyhjentävästi säädetty, että mikäli tuomioistuin on antanut syyksilukevan tuomion tai jos syyte on hylätty, ei toimivaltainen viranomainen saa määrätä samasta asiasta veronkorotusta.

Ruotsissa on käsitelty myös *ne bis in idem* -kieltoa. Vuonna 2010 annetun ratkaisun HD B 2509-09 perusteluiden kohdassa 39 tuomioistuin totesi, ettei tapauksessa ole ilmennyt sellaisia asianhaaroja, joiden voitaisiin EIS:ssa tarkoitettulla tavalla katsoa estävän syytteen tutkimisen, vaikka asiassa olisikin jo määrätty veronlisäys.¹²⁴ Toisessa tuomioistuimen samana päivänä antamassa ratkaisussa HD 5498-09 oli kyse veronlisäyksen ja rikosoikeudellisen rangaistuksen suhteesta, jossa tuomioistuin katsoi, ettei EIS 4 lisäpöytäkirjan 7 artikla yleisesti estä käsittelyä veropetoksesta veronlisäyksen jälkeen.¹²⁵ Vuonna 2013 Ruotsin korkein oikeus muutti aikaisempaa tulkintalinjaansa ratkaisulla HD B 4946-12, jossa tuomioistuin

¹²⁴ HD B 2509-09.

¹²⁵ HD B 5498-09.

katsoi, että jo samalle henkilölle määrätty veronlisäys estää veropetosasian tutkimisen, vaikkei veronlisäystä koskeva asia olisikaan vielä saanut lainvoimaa. Tällöin *ne bis in idem*-periaatteen tulkittiin kattavan myös vireilläolovaikutuksen (*lis pendens*). Perusteluissaan Ruotsin korkein oikeus tukeutui EU-tuomioistuimen samana vuonna antamaan Åkerberg Fransson -tuomioon¹²⁶, jossa käsiteltiin kieltoa rangaista kahdesti samassa asiassa.¹²⁷

Mainittakoon, että vuonna 2002 antamassaan täysistuntoratkaisussaan Norjan korkein oikeus on katsonut, että verovelvolliselle määrätty korkea veronkorotus esti rikossyytteen nostamisen samasta teosta. Sitä vastoin Ruotsin korkein hallinto-oikeus on vuonna 2009 katsonut, ettei Ruotsin verolain mukaiselle veronkorotusta vastaavalle seuraamukselle ollut esteenä se, että verovelvolliselle oli jo tuomittu 75 päiväsakkoa verorikkomuksesta. Ruotsin korkein hallinto-oikeus katsoi, että veronkorotus voitiin määrätä ja että ratkaisevaa oli seuraamusten kokonaisuus ja että veronkorotussanktiosta tulisi luopua vain silloin, kun verovelvolliselle oli tuomittu tuntuvampi sakko- tai vankeusrangaistus. Samoin Ruotsin korkein oikeus on katsonut, ettei EIS ollut esteenä sille, että samasta teosta tuomittiin sekä rangaistus että määrättiin hallinnollinen sanktio.¹²⁸ Lienee sanomattakin selvää, ettei Ruotsin tuomioistuinten näkemykset kyseenomaisissa tapauksissa kohtaa EIT:n oikeuskäytännön kanssa.

Pohjoismaiden lisäksi itse EIT:llä on vaikuttanut olleen tiettyjä ongelmia löytää selkeää linjaa *ne bis in idem*-kiellon tulkinnassa. Epäselvyyttä EIT:n ratkaisukäytäntöön on näyttänyt tuottavan varsinkin kysymys siitä, millä edellytyksillä veronkorotus- ja veropetosasiaa pidetään *ne bis in idem*-kiellon tarkoittamalla tavalla samana ja milloin taas ei. Esimerkiksi tapauksissa Ponsetti ja Chesnel v. Ranska (14.9.1999) ja Rosenquist v. Ruotsi (14.9.2004) EIT päätyi näkemykseen, että veronkorotus ja veropetostuomio perustuvat eri tekoihin, koska ainoastaan veropetoksen täytyminen edellyttää tahallisuutta, kun taas veronkorotus on määrättävissä riippumatta tahallisuusarvioinnista. Kuitenkin suuressa jaostossa ratkaisussa tapauksessa Zolotukhin v. Venäjä (10.2.2009) EIT vaikuttaa muuttaneen tekojen ”samuusarvioinnin” kriteereitä siten, että tekoja pidetään *ne bis in idem*-kiellon tarkoittamalla tavalla samoina, jos ne perustuvat samoihin tai olennaisesti samoihin oikeustositseikkoihin.¹²⁹

¹²⁶ C-617/10, Åklagaren v. Hans Åkerberg Fransson.

¹²⁷ HD B 4946-12, perustelujen kohdat 18 ja 72.

¹²⁸ Andersson 2010, s. 459—459.

¹²⁹ Vuorenperä 2010, s. 102.

4. VEROTARKASTUS RIKOSOIKEUDELLISENA HALLINTOPROSESSINA

4.1. Todistustaakka ja selvitysvelvollisuus

Todistustaakka tarkoittaa oikeudenkäynnin asianosaisen riskiä siitä, että hänelle suotuisa seikka jää vaille riittävää näyttöä. Todistustaakan kantava asianosainen joutuu kärsimään näytön riittämättömyyden haitalliset seuraukset, kun hänelle edullista seikkaa ei voida asettaa ratkaisun perustaksi. Asianosaisen osalta todistustaakka määrää sen, mistä seikoista hänen on esitettävä näyttöä, ja vastaavasti tuomioistuimelle todistustaakka on keino selvittää ratkaisupakosta silloin, kun näyttö jää asian selvittämisen jälkeenkin epäselväksi. Todistustaakka on rikos- ja riitaprosessissa keskeinen asian ratkaisukeino, ja siitä säädetään OK 17 luvussa.¹³⁰

Kuitenkin veroprosessissa käytetään todistustaakan sijaan nimitystä selvitysvelvollisuus. Vanhan hallintolainkäyttölain (kumottu 1.1.2020 alkaen lailla oikeudenkäynnistä hallintoasioissa, HOL, 808/2019) esitöiden mukaan selvitysvelvollisuus osoitetaan yleensä sille, joka voi sen helpoimmin ja luotettavimmin täyttää.¹³¹ Selvitysvelvollisuuden jako edistää yleensä aineellisen totuuden selvittämistä. Sama periaate on kirjattu verotusmenettelylakiin, jonka 26 §:n 4 momentin mukaan pääasiallisesti sen osapuolen, jolla on siihen paremmat edellytykset, tulee esittää asiasta selvitystä.¹³² Lähtökohtaisesti selvitysvelvollisuus katsotaan siis olevan sillä taholla, jolla on paremmat edellytykset selvityksen hankkimiseen. Tämä lähtökohta on vahvistettu muun muassa myös Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen ratkaisussa JZ v. Ranska (14.12.1989), jossa todetaan lähtökohdaksi se, että kaikissa verojärjestelmissä verovelvollinen on ilmoitusvelvollinen veron laskemisen mahdollistamiseksi.¹³³

Veroviranomaisilla on paremmat edellytykset suorittaa eri selvitystoimenpiteitä ja arvioida niiden laajuuden tarpeellisuutta. Tämän vuoksi on järkeenkäypää, että veroviranomaisten johtaessa verotustyön toteutumista, tulee heidän riittävän yksityiskohtaisesti osoittaa verovelvolliselle ne lisätiedot, jotka tämän tulee esittää verotuksen pohjaksi. Tätä toimintaa

¹³⁰ Tertsonen 2016, s. 277.

¹³¹ HE 217/1995 vp, s. 59.

¹³² Tertsonen 2016, s. 281.

¹³³ Passila 2011, s. 180—181.

rajoittaa kuitenkin eritoten suhteellisuusperiaate, jonka mukaisesti verovelvolliselta ei voida vaatia mahdottomuuksia, eikä sellaista selvitystä, jonka esittäminen on epäsuhteessa selvityksestä saatavaan hyötyyn ja veroviranomaisen intressiin.¹³⁴ Veroviranomaisten selvityselvöllisyyden korostuminen ei toisaalta poista verovelvollisen myötävaikuttamisvelvollisuutta asiasta. Merkittävän poikkeuksen tästä muodostavat ne tapaukset, joihin sisältyy rikosepäily. Tällöin rikoksesta epäiltyä ei luonnollisestikaan voida verolainsäädännöllä velvoittaa oman mahdollisen rikoksensa selvittämiseen.¹³⁵ Nykylainsäädäntö ja oikeuskäytäntö tunnistavat tällaisiksi tilanteiksi ainoastaan ne tapaukset, joissa esitutkinta ja verotarkastus ovat samanaikaisesti käynnissä.

Verotustyötä helpottaa se, että veroilmoituksesta ja verovelvollisen antamasta lisäselvityksestä ilmenevät tiedot voidaan yleensä sellaisenaan asettaa verotuksen perusteeksi, ellei ilmene riittävää syytä poiketa niistä. Selvää on myöskin se, ettei verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuus voi sisältää velvollisuutta todistaa aukottomasti annettujen tietojen oikeellisuutta. Näin ollen myöskään selvityselvöllisyys ja muu myötävaikuttamisvelvollisuus käsitteenä ei voi olla identtinen todistustaakan kanssa. Toisaalta jos verovelvollinen jättää myötävaikuttamisvelvollisuutensa täyttämättä, saattaa se vaikuttaa näytön arviointiin siten, että täydeksi näytöksi saatetaan hyväksyä heikompi näyttö kuin sellaisessa tapauksessa, jossa verovelvollinen on täyttänyt velvollisuutensa.¹³⁶

4.2. Tiedonanto- ja toimimisvelvollisuus hallinnollisissa prosessissa

Mitä sitten tarkoitetaan epäillyn tai syytetyn tiedonanto- ja toimimisvelvollisuudella, joiden toteutumista itsekriminointisuoja rajoittaa? Tietyissä tilanteissa rikoksesta epäillyn tai syytetyn asemassa oleva voi joutua laissa säännellyn velvollisuuden kohteeksi, jolloin lakiin perustuvan velvoitteen toteutuminen saattaa aiheuttaa kollision itsekriminointisuojan kanssa. Esimerkkeinä tällaisista tilanteista ovat verotusmenettelyn tiedonantovelvollisuuden lisäksi muun muassa tieliikennelain (729/2018) tiedonantovelvollisuus, merilain (674/1994) 18 luvun mukainen aluksen päällikön velvollisuus meriselityksen antamiseen, konkurssipesän pesäluettelon oikeaksi vannoneminen sekä ulosottoselvityksen antaminen. VML 7 §:ssä

¹³⁴ Ryynänen 2001, s. 265.

¹³⁵ Ryynänen 2001, s. 264.

¹³⁶ Ryynänen 2001, s. 265.

säännellään velvollisuudesta veroilmoituksen antamiseen. Lain 11 § ja 14 § koskevat mm. tositteiden ja kirjanpidon esittämistä. Tiedonanto- ja toimimisvelvollisuutta verotusmenettelyssä on sanktioitu usealla eri tavalla, sillä VML 32 §:n nojalla on mahdollista määrätä veronkorotus ja tiedonantovelvollisuuden laiminlyönnistä sakkorangaistus (VML 87 §). Puolestaan väärin tietojen antaminen tai tietojen salaaminen ovat rikoslakirikoksia (39/1889, RL), joiden yhtenä funktiona on turvata verotuksessa annettavien tietojen oikeellisuutta.¹³⁷ Verotarkastuskertomuksessa todetuista laiminlyönneistä voi viime kädessä seurata syyte veropetoksesta RL 29:1—3:n mukaan tai verorikkomuksesta RL 29:4:n perusteella. Näitä säädöksiä täydentävät säännökset kirjanpitorikoksesta (RL 30:9—10) ja väärän todistuksen antamisesta viranomaiselle (RL 16:8).¹³⁸

Hallintoprosessissa on niin itsekriminointisuojaan kuin hyödyntämiskieltojenkin osalta nojattava perustuslain, oikeudenkäymiskaaren, EIS:n ja EIT:n tulkintakäytäntöön. Hallintoasioille tyypillinen tiedonantovelvollisuus on kuitenkin otettava huomioon arvioitaessa rikosoikeudellisiksi luokiteltavien periaatteiden soveltamista tässä kontekstissa. Kuten aikaisemmin todettua, ei itsekriminointisuoja estä tai rajoita lainmukaisia hallinnollisia valvontamenettelyjä, kuten veroilmoitusta, ympäristönsuojelua tai elinkeinovalvontaa. Myös uhkasakko tai pakkokeinot tiedonantovelvollisuuden tehosteena ovat mahdollisia hallintomenettelyssä. Rangaistusuhkainen velvollisuus luovuttaa tarvittavia tietoja viranomaisille ei sinänsä loukkaa itsekriminointisuoja, eikä sanottu suoja anna oikeutta yleisesti kieltäytyä laissa säädetystä tiedonantovelvollisuudesta.¹³⁹

Verotusmenettely ei sinänsä kuulu EIS 6 artiklan soveltamisalaan. Pakkokeinojen käyttäminen tai rangaistusuhka ei ole itsekriminointisuojaan periaatteen vastaista silloin, kun verovelvollinen velvoitetaan luovuttamaan tietoja verotuksen toteuttamiseksi, mikäli rikos toteutuu vasta väärän tiedon ilmoittamisella, eikä ole edeltävää syytteen vaaran aiheuttavaa rikosta. Verotukseen liittyvän tietojenantovelvollisuuden voidaan katsoa muodostuvan ongelmalliseksi silloin, 1) kun rikosprosessi on vireillä samanaikaisesti verotusmenettelyn kanssa ja tietojenantovelvollisuuden täyttäminen voisi edesauttaa henkilön oman edeltävän rikoksen selvittämistä tai aiheuttaa hänelle syytteen vaaran, 2) kun verotarkastusta on arvioitava kokonaisuutena osana rikosprosessia ja 3) jos tietojen ilmoittaminen voi tosiasiallisesti johtaa

¹³⁷ Tapanila 2010, s. 560.

¹³⁸ Passila 2011, s. 172.

¹³⁹ Tarkka 2016, s. 494—495.

välittömään itsensä ilmiantamiseen edeltävästä rikoksesta. Vakiintuneesti kohtien 1 ja 2 tilanteissa verotusmenettelyssä verovelvolliselta itseltään hankittuja tietoja ei saa käyttää todisteena OK 17:25.2:n perusteella (ehdoton hyödyntämiskielto). Vastaavasti kohdan 3 osalta oikeuskäytäntö on jokseenkin tulkinnanvarainen; itsekriminointisuoja ei rajoita velallisen tietojenantovelvollisuutta verotuksessa, sillä verolainsäädännössä ei säädetä edeltävään rikokseen perustuvasta vaitiolo-oikeudesta. Konkurssimenettelyssä velallisen tiedonantovelvollisuuden rajoittamisesta säädetään konkurssilain 4 luvun 5a §:ssa ja ulosottomenettelyssä itsekriminointisuoja annetaan ns. palomuurisääntelyllä, josta säädetään ulosotokaaren 3 luvun 73 ja 91 §:ssä.¹⁴⁰ Verotusmenettelyssä tällaista sääntelyä ei toistaiseksi tunneta.

Korkeimman oikeuden ratkaisusta KKO 2011:35, KKO 2012:16 ja KKO 2013:2 ilmenee, ettei itsekriminointisuoja anna yleistä oikeutta kieltäytyä laissa säädetystä tietojenantovelvollisuudesta verotus- ja ulosottomenettelyissä. Oikeuskäytännön mukaan ei ole katsottu olevan perusteltua jättää itsessään laillisesta toiminnasta saatuja tuloja verotuksen ulkopuolelle pelkästään siitä syystä, että niiden saamiseen liittyy rikollista toimintaa.¹⁴¹

Ratkaisussa KKO 2011:35 itsekriminointisuoja ei katsottu olevan merkitystä, sillä A:n velvollisuus antaa tietoja verotusta varten oli jo päättynyt ennen kuin häntä oli kuulusteltu epäiltynä velallisen rikoksista. A ei ollut rikoksesta epäillyn asemassa silloin, kun hänen tuli viimeistään täyttää ilmoitusvelvollisuutensa verotuksessa.¹⁴²

Tapauksessa KKO 2012:16 korkein oikeus arvioi itsekriminointisuojan henkilöllistä ulottuvuutta, kun oikeus katsoi, ettei rikoksesta epäillyn itsekriminointisuoja ulottunut avunantajaan. Tapauksessa itsekriminointisuoja oikeutti A:n olemaan luovuttamatta ulosotto- ja konkurssimenettelyssä sellaisia tietoja, jotka hänen velallisena muutoin olisi tullut antaa. Vaikka A:lla oli itsekriminointisuojaan perustuva oikeus vaitioloon omaisuuttaan koskevista asioista, ei ollut perusteltua katsoa, että siitä seuraisi B:n vapautuminen rangaistusvastuusta hänen ryhtyttyään avunantoon omaisuuden kätkemiseksi A:n velkojilta.

Korkeimman oikeuden ratkaisussa KKO 2013:2 oikeus totesi, ettei veroilmoituksiin liittyvä velvollisuus antaa tietoja sinänsä loukkaa oikeutta olla myötävaikuttamatta oman syyllisyytensä selvittämiseen. Tapauksessa ilmoitusvelvollisuuden rikkominen täytti veropetoksen

¹⁴⁰ Kukkonen 2017, s. 74.

¹⁴¹ Kukkonen 2017, s. 74.

¹⁴² Tapani 2013, s. 259.

tunnusmerkistön. Ratkaisussa huomionarvoista on se, että ilmoitusvelvollisuuden täyttäessään verovelvollinen ei vielä ole syyllistynyt edeltävään rikokseen eli salakuljetukseen, jos hän tullissa maahan tullessaan ilmoittaa hallussaan olevasta maahantuontisäännösten vastaisesta määrästä nuuskaa veron määräämistä varten. Välitön kiinnijäämisriski voi syntyä silloin, jos ilmoitus tehdään tullille vasta sen jälkeen, kun maahan on tultu jostain muualta kuin tullin kautta.¹⁴³

Tapauksessa *Garner v. United States* (1976) oli kyse uhkapeleihin liittyvistä rikossyytteistä, joiden toteennäyttämiseksi syyttäjä käytti todisteina syytetyn antamia verotustietoja, joissa tämä oli ilmoittanut tulojen lähteeksi pelaamisen. Tällä oli pyritty esittämään vastanäyttöä syytetyn väitteestä, että hänen osallistumisensa uhkapeleihin oli harmitonta. Itsekriminointisuoja ei katsottu estävän kyseisen näytön esittämistä oikeudenkäynnissä, koska syytetty oli luovuttanut tiedot verotuksessa vapaaehtoisesti eikä ollut vedonnut itsekriminointisuojaan. Vastaavasti aiemmin käsitelty tapaus *Funke v. Ranska* osoittaa, että EIT on melko herkästi katsonut lakiin perustuvan tiedonanto- ja toimimisvelvoitteen loukkaavan itsekriminointisuoja silloin, kun rikoksesta epäillyltä tai syytetyltä pyritään saada tietoja, jotka luovuttamalla hän voi joutua paljastamaan syyllistyneensä rikokseen. Tapauksen *Funke* ratkaisussa itsekriminointisuoja loukkauksen kannalta oli riittävää, että rangaistus langetettiin laiminlyönnistä toimittaa viranomaisille mahdollisesti syyllisyyttä osoittavaa aineistoa.¹⁴⁴

Tapanilan mukaan itsekriminointisuojaan käyttämiselle voidaan hahmotella EIT:n oikeuskäytännön ja sitä mukailleen annetun ratkaisun KKO 2009:80 perusteella kolme edellytystä, joiden kaikkien on täytyttävä, jotta henkilöllä on oikeus vedota itsekriminointisuojaan perusteena kieltäytyä antamasta tietoja tai luovuttamasta asiakirjoja. Itsekriminointisuojaan soveltamisen edellytykset voidaan esittää seuraavasti:

- 1) Tietoja tai asiakirjoja vaadittaessa henkilö ei voi poissulkea sitä mahdollisuutta, että niitä voidaan käyttää myöhemmin rikosoikeudenkäynnissä näyttönä häntä vastaan,
- 2) Tietoja vaativaa viranomaistahoa ei ole lainsäädännössä määrätty vaitiolovelvolliseksi tietoonsa saamista tiedoista, ja
- 3) Vaaditut tiedot koskevat samoja tosiseikkoja kuin henkilöön kohdistuva rikosepäily.¹⁴⁵

¹⁴³ Kukkonen 2017, s. 75.

¹⁴⁴ Tapanila 2010, s. 562.

¹⁴⁵ Tapanila 2010, s. 582.

Itsekriminointisuoja vaikuttaa kahdella eri tavalla henkilön rikosprosessuaaliseen asemaan riippuen siitä, antaako henkilö häneltä vaadittuja tietoja vai toimiiko hän velvoitteen mukaisesti esimerkiksi asiakirjoja toimittamalla. Mikäli henkilö antaa tietoja tai toimittaa asiakirjoja, ei niitä voida käyttää langettavana tietona häntä vastaan, vaan niihin on kohdistettava hyödyntämiskielto rikosprosessissa. Tämä ei kuitenkaan luonnollisesti estä sitä, että henkilö antaa nimenomaisen suostumuksen tietojen tai asiakirjojen käyttämiseen todisteena tai vetoaa niihin itse rikosprosessissa. Sen sijaan tuomioistuimen on syytetyn vaatimuksesta asetettava kyseisiä todisteita koskeva hyödyntämiskielto, joka merkitsee ehdotonta kieltä käyttäen todisteita oikeudenkäynnissä. Vastaavasti mikäli henkilö ei anna häneltä vaadittuja tietoja tai asiakirjoja, hyödyntämiskieltoseuraamus ei tule kyseeseen, sillä mitään todisteeksi kelpavaa ei ole luovutettu. Tällaisessa tilanteessa henkilöä ei tule tuomita erikseen laiminlyönistä noudattaen tiedonanto- tai toimimisvelvollisuutta. Täten itsekriminointisuojaan vetoaminen rikostutkinnassa ei voi johtaa siihen, että oikeuden käyttämisestä rangaistaan erikseen.¹⁴⁶ Myöskään verovelvollisen vetoamista itsekriminointisuojaan ei pääsääntöisesti voi pitää todisteena hänen syyllisyydestään.¹⁴⁷

Tapauksessa *Saunders v. Yhdistynyt kuningaskunta* (17.12.1996) epäiltyä kuulusteltiin lainvastaisesta osakekurssin manipuloinnista kauppa- ja teollisuusministeriön tarkastajien toimesta ja kuulustelujen päätteeksi asia siirrettiin rikostutkintaan. Tarkastajien taltioimia kuulusteluasiakirjoja käytettiin sittemmin näyttönä rikosprosessissa, vaikka epäilty vaati niihin kohdistuvan hyödyntämiskiellon asettamista. EIT totesi, että epäilty oli velvoitettu antamaan kertomuksensa rangaistuksen uhalla eikä hän olisi voinut kieltäytyä vastaamasta kysymyksiin itsekriminointisuojaan vedoten. Näin ollen häneltä oli saatu lausunto pakkoa käyttämällä ja lausuntoa käytettiin todisteena rikossyytteen toteennäyttämiseksi, sillä lausunnoilla pyrittiin osoittamaan syytetyn todistajanlausunnon epäluotettavuutta. EIT ei antanut asiassa merkitystä sille, että lausunnot oli annettu ennen syytteen nostamista, eikä myöskään julkiselle intressille loukkauksen perusteena. EIT totesi menettelyn loukkaaneen EIS 6 artiklan 1 kohtaan perustuvaa itsekriminointisuoja.

Tilanteessa, jossa henkilö salaamalla tietoja tai kieltäytymällä luovuttamasta niitä tai laiminlyömällä jonkin laissa säädetyn toimimisvelvollisuuden, syyllistyy johonkin rikokseen, mutta toimimalla vaaditulla tavalla paljastaa tai saattaa itsensä syytteen vaaraan jostain

¹⁴⁶ Tapanila 2010, s. 582.

¹⁴⁷ Äimä 2011, s. 179.

toisesta rikoksesta, herättää kysymyksen myös itsekriminointisuojan luonteesta vastuusta vapauttavana seikkana. Asia on mahdollista nähdä niin, että sen rikoksen tunnusmerkistö väistyy, joka rankaisisi tiedonanto- ja toimimisvelvollisuuden laiminlyönnistä, koska menettely on poikkeuksellisesti itsekriminointisuojusta johtuvista syistä sallittu. Tunnusmerkistö väistyy rangaistuspykälää painavamman perus- ja ihmisoikeuden suojaamasta syystä.¹⁴⁸

Verotusmenettelyä pidetään *lex specialis*ena. Koska verotusmenettely perustuu oma-aloitteisiin ilmoituksiin, ei pelkkä rangaistuksen uhka väärin tietojen antamisesta välttämättä tee ilmoituksen antamisesta EIS 6 artiklan alaista ongelmaa. Verovelvollisella ei ole ehdotonta oikeutta olla antamatta tietoja, jotka voivat olla tarpeellisia hänen verotuksessaan. Näin ollen itsekriminointisuojaan ei voida vedota niin kauan, kun verovelvollinen voi ilmoitusvelvollisuuden täyttämällä välttää rikosseuraamukset. Oikeutta itsekriminointisuojaan peilataan suhteellisuusperiaatteeseen: jos verovelvollinen valehtelee verotarkastajalle tarkastuksen kuluessa, hän saattaa syyllistyä veropetokseen jo sillä perusteella, että hän on antanut verotarkastajalle vääriä tietoja peitelläkseen omia jälkiään.¹⁴⁹

4.3. Verotarkastuksessa käytettävissä olevat pakkokeinot

Verotuksen – ja näin ollen myös verotarkastuksen – toimittaminen on pohjimmiltaan viranomaistoimintaa ja hallintotoimintaa. Verotarkastus viranomaistoimintana on julkisen vallan käyttöä, josta säädetään ensisijaisesti verotusmenettelylain 14 §:ssä. Verovelvollisella on verotuksessa myötävaikutusvelvollisuus sen tehokkuuden takaamiseksi. Tämä ilmenee VML 11 §:ssä mainittuna velvollisuutena antaa verottajalle lisätietoja myös itselleen epäedullisista seikoista sekä alistamisena verotarkastukseen.¹⁵⁰

Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan itsekriminointisuoja ei estä tai rajoita sellaisia lakiin perustuvia hallinnollisia valvontamenettelyjä, joissa henkilön edellytetään antavan tietoja tai selvityksiä esimerkiksi verotusta, ympäristönsuojelua tai elinkeinovalvontaa varten. Tällaisia tiedonantovelvoitteita voidaan tehostaa rangaistuksen tai siihen rinnastettavan seuraamuksen tai uhkasakon tai muun pakkokeinon uhalla loukkaamatta

¹⁴⁸ Korvenmaa 2012, s. 260.

¹⁴⁹ Äimä 2011, s. 175.

¹⁵⁰ Passila 2011, s. 180.

oikeudenkäynnin oikeudenmukaisuutta.¹⁵¹ Vastaavasti Euroopan ihmisoikeussopimuksen 8 artiklan mukainen yksityis- ja perhe-elämän suoja asettaa vaatimuksia verotarkastuksen ja muiden pakkotoimien suorittamiselle, ja sen mukainen suoja ulottuu myös luonnollisen henkilön liiketiloihin. Verotusta koskevat pakkokeinot ovat voineet tulla EIS 8 artiklan piiriin yleisten rikosprosessisääntöjen ja erityislainsäädännön nojalla esimerkiksi tapauksissa, joissa henkilön luona on tehty kotietsintä tai muu etsintä veronsaajien toimivaltuuksien nojalla ja takavarikoitu erilaista asiakirja-aineistoa. Veroviranomaisten toimenpiteet, joiden avulla on hankittu tietoa, eivät tavallisesti ole olleet EIS 8 artiklan vastaisia. Käytettävien pakkotoimenpiteiden tulee olla suhteellisuusperiaatteen mukaisia, eikä toimenpiteitä saa suorittaa yksityisten asianosaisten antamien yleisten ja epätäydellisten suostumusten perusteella. Selvää on, että demokraattisessa yhteiskunnassa ei voida hyväksyä laajamittaisia mielivaltaisia toimenpiteitä.¹⁵² Ääritilanteessa pakkokeinot ovat olleet niin fyysisiä, että EIT on soveltanut EIS 3 artiklan mukaista kidutuksen kieltoa verotusta koskeneessa tapauksessa *Kozinets v. Ukraina*. Tapauksessa ei voitu sulkea pois sitä, ettei verotarkastaja ollut aiheuttanut verovelvolliselle fyysisiä vammoja verotarkastuksen aikana.¹⁵³

Siinä tapauksessa, että verovelvollinen ei täytä laissa säädettyä myötävaikutusvelvollisuuttaan, saattaa seurauksena olla veronkorotus ja äärimmäisessä tilanteessa verorikoksien ja kirjanpitorikoksien rikosoikeudelliset sanktiot. Vastaavasti jos verovelvollinen jättää selvittämättä asiaa, antaa selvästi puutteellisen selvityksen tai vetoaa aiheetta tapaukseen sopimatomaan oikeusperiaatteeseen asian selvittämisen sijasta, voi seurauksena olla verovelvolliselle epäedullinen ratkaisu ja verovelvollisen toimia kohtaan kohdistettu epäluulo myös jatkossa.¹⁵⁴

Näin ollen verotusmenettelyssä verovelvolliselta voidaan nykylainsäädännön mukaisesti vaatia tietoja verotuksen toimittamiseksi myös rangaistuksen uhalla. Oikeudenkäymiskaaren 17 luvun 25 §:n 2 momenttia koskevien esitöiden mukaan itsekriminointisuoja ei EIT:n käytännössä estä sitä, että henkilöltä vaaditaan muussa menettelyssä tietoja rangaistuksen tai siihen rinnastettavan seuraamuksen tai uhkasakon tai muun pakkokeinon kuten painostusvankeuden uhalla. Tällaisia muita menettelyjä ovat esimerkiksi verotusmenettely, ulosotto-

¹⁵¹ Plosila 2011, s. 238.

¹⁵² Äimä 2011, s. 44 ja 206—207.

¹⁵³ *Kozinets v. Ukraina* (6.12.2007), kohdat 59—66.

¹⁵⁴ Passila 2011, s. 180.

tai konkurssimenettely sekä eräät valvonnasta huolehtivan hallintoviranomaisen menettelyt. Menettelyjen tarkoituksena on esimerkiksi saada selvitystä verotuksen toimittamiseksi tarpeellisista tiedoista, velallisen omaisuudesta velkojen tyydyttämiseksi tai viranomaisen asettamien lupaehtojen noudattamisen kontrolloimiseksi tarvittavista tiedoista. Toisin kuin 1 ja 3 momentissa, kysymys on viranomaisen lain mukaisesti hankkimasta tiedosta.¹⁵⁵

Verotarkastusmenettelyssä verovelvollisuuden passiivisuutta selvityksen antamisessa voidaan käyttää näyttönä häntä vastaan siinä määrin, että samalla käännetään näyttötaakka lainvastaisesta menettelystä syyttäjältä verovelvolliselle. Periaate edellyttää kuitenkin pakkoa, ja kyse onkin siitä, voidaanko verotarkastusmenettelyssä käyttää sellaista itsekriminointisuojaan tarkoittamaa pakkoa, joka tulee ottaa huomioon hallintoprosessuaalisen ratkaisun hyödynnettävyyteen ja sen näyttöarvoon vaikuttavana seikkana myöhemmässä rikosprosessissa. Kysymys kuuluukin, voidaanko verovelvollisen vaitioloa tai selvittämisvelvollisuuden laiminlyöntiä ja sen hyödyntämistä näyttönä häntä vastaan pitää tällaisena pakkona?¹⁵⁶ Itsekriminointisuoja-periaatteen mukaisen vaitiolo-oikeuden loukkaaminen edellyttää joko pakkokeinoa tai uhkaa tarkoituksenaan murtaa vaitiolo-oikeus.¹⁵⁷ Kaikenlaista painostamista ei kuitenkaan katsota itsekriminointisuojaan tarkoittamaksi pakoksi, vaan kiellettyä on sopimaton pakko. Sääntö, joka sallii tekemään käänteisiä päätelmiä syytetyn syyllisyydestä hänen turvautuessa vaitiolo-oikeuteensa, voi myös olla keino pakottaa syytetty antamaan tietoja.¹⁵⁸ Vaitiolon hyödyntäminen näyttönä syytettyä vastaan voi siten olla yksi pakon muodoista. Pakkoa arvioitaessa tulee huomioon otettavaksi pakon laatu ja aste, asianmukaiset suojakeinot, kuinka aineistoa käytetään sekä julkisen intressin painoarvo pakkokeinon käyttämiseksi.¹⁵⁹

Kuitenkaan varoittaminen vaitiolon mahdollisista epäedullisista seurauksista ei ole pakottamista, ellei todistustaakkaa siirretä samalla syytetylle. Sen sijaan uhkaaminen sillä, että verovelvollisen menettely todetaan näytetyksi toteen hänen passiivisuutensa johdosta, olisi itsekriminointiperiaatteen vastaista. Mahdollinen myötävaikuttaminen ei tällöin ole enää täysin vapaaehtoista, vaan periaatetta loukataan. Toisaalta täysin vapaaehtoisesti annettua lausumaakin voidaan poikkeuksellisesti pitää itsekriminointiperiaatteen vastaisena. Tällöin

¹⁵⁵ HE 46/2014 vp, s. 89—90.

¹⁵⁶ Mantila 2020, s. 144—145.

¹⁵⁷ Hirvelä – Heikkilä 2017, s. 420.

¹⁵⁸ Mantila 2020, s. 145.

¹⁵⁹ Hirvelä – Heikkilä 2017, s. 421.

merkitystä on annettu sille, kuinka tietoisesti ja millaisissa olosuhteissa syylliseksi epäilty on luopunut vaitiolostaan sekä kuinka aktiivista viranomaisten toiminta on ollut.¹⁶⁰

4.4. Rikosprosessiin rinnastuva hallintomenettely

Sekä veroprosessissa että rikosprosessissa on lähtökohtaisesti kysymys samojen tosiseikkojen arvioinnista, mutta menettelyjen tavoite on erilainen. Veroprosessissa tavoitteena on antaa oikeussuojaa verovelvolliselle ja taata se, että verovelkasuhde määriteltäisiin niin oikeasuhtaiseksi kuin se oikeuden tutkimisvallan rajoissa on mahdollista. Rikosprosessissa puolestaan syyttäjät pyrkii toteuttamaan rikosvastuun ja tuomioistuimen tehtävänä on tutkia syyttäjän rangaistusvaatimuksen paikkansapitävyys ja varmistaa se, että syytettyä kohdellaan oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin vaatimusten mukaisesti.¹⁶¹

Varsinaista verotusta ei rinnasteta rikosprosessiin, koska varsinaisessa verotuksessa määrätävät verot eivät rinnastu rikosoikeudellisiin seuraamuksiin.¹⁶² Ajallinen rajanveto varsinaisen verotuksen ja veronkorotusmenettelyn välille on mahdollista perustaa Verohallinnon tuloverotuksen seuraamusmaksuja koskevaan ohjeeseen, jonka mukaan verovelvolliselle on aina varattava tilaisuus tulla kuulluksi ennen veronkorotuksen määräämistä. Tämän rajanvedon suhteen ohjetta voidaan tulkita siten, että sen jälkeen, kun verovelvolliselle on lähetetty ohjeessa tarkoitettu kuulemiskirje, on kyseessä rikosprosessiin rinnastuva veronkorotusmenettely.¹⁶³

Pohjimmiltaan veronkorotuksen ja rikosoikeudellisten sanktioiden rinnastaminen perustuu siihen, että EIT ei ole sidottu jäsenvaltioiden näkemyksiin siitä, mihin prosessilajiin jonkin yksittäisen menettelyn katsotaan kuuluvan ja onko tässä menettelyssä määrättyä seuraamusta pidettävä rangaistuksena vaiko ei.¹⁶⁴ EIT:n oikeuskäytännössä rikosoikeudelliseksi sanktioksi katsottu seuraamus ei välttämättä vastaa kansallisen oikeuden mukaista rikosoikeudellisen sanktion käsitettä.¹⁶⁵ EIT:n vakiintuneen käytännön perusteella kysymys

¹⁶⁰ Mantila 2020, s. 145. Ks. myös Allen v. Yhdistynyt kuningaskunta (5.11.2002).

¹⁶¹ Tolvanen 2013, s. 347.

¹⁶² Vuorenpää 2011b, s. 505.

¹⁶³ Verohallinto 2018c, kohta 3.4 Veronkorotuksen määräämismenettely ja muutoksenhaku, ja Vuorenpää 2011b, s. 505.

¹⁶⁴ Vuorenpää 2011b, s. 504.

¹⁶⁵ Äimä 2011, s. 153.

määrätyn seuraamuksen rikosoikeudellisesta luonteesta ratkaistaan Engel ym. v. Alankomaat -tapauksesta kumpuavien niin kutsuttujen Engel-kriteerien¹⁶⁶ perusteella, joita ovat 1) teon oikeudellinen luonnehdinta kansallisen oikeuden mukaan, 2) teon todellinen luonne, ja 3) määrättävissä olevan seuraamuksen ankaruus.

Vakiintuneesti katsottuna, mikäli Engel-kriteerien ensimmäinen kriteeri täyttyy, eli teko on kansallinen oikeuden mukaan rikos ja siitä on määrätty seuraamus rikosprosessissa, kyseessä on EIT:n mukaan aina rikosasia.¹⁶⁷ Erillistä autonomista tulkintaa ei silloin tarvita.¹⁶⁸ Kriteerit toimivat vaihtoehtoisina tai kumulatiivisina, joten menettely voi tulla määritellyksi rikokseksi jo pelkästään teon luonteen tai vain seuraamuksen luonteen perusteella. Vaikkei mikään kriteereistä täytyisikään yksinään, voi menettely silti saada EIS 6 artiklan rikosoikeushaaran suojaa kriteerien yhteisvaikutuksen perusteella.¹⁶⁹ Sitä tuskin voidaan pitää yleissopimuksen tarkoituksen mukaisena, että henkilöltä evätään oikeusvarmuuden takeet, jotka hänelle muutoin taattaisiin kansallisen oikeuden perusteella. Vaikka saattaakin olla, että tiettyjen tekojen kriminalisointi voi olla yleissopimuksen muiden määräysten vastaista, ei tällä kuitenkaan ole vaikutusta asian itsenäiseen tulkintaan. Toisaalta ei-rikosoikeudellinen luokittelu kansallisessa lainsäädännössä ei sido EIT:n tulkintaa; siten esimerkiksi Suomessa menettelyt, joissa veroviranomainen päättää veronkorotuksista, on perinteisesti luokiteltu hallinnollisiksi, ei rikosoikeudellisiksi menettelyiksi. Toisin sanoen ensimmäinen Engel-kriteeri ei ole tässä ratkaisevassa roolissa.¹⁷⁰

Jos teko ei täytä ensimmäistä Engel-kriteeriä, tulee arvioida, onko teko luonteeltaan rikos. Ollakseen rikos tulee tekoa koskevan säädöksen luonteen olla tarkoitukseltaan säädetty pelottamisen, rankaisemisen tai ennaltaehkäisyyn tarkoituksessa. Tämän lisäksi säännöksen tulee yleisesti ottaen koskea suurta yleisöä, jolloin EIT on pääsääntöisesti pitänyt säännöstä rikosoikeudellisena. Yleisö voi kuitenkin olla rajoitettu koskemaan erityisiä laajempia henkilökategorioita, kuten veronmaksajia.¹⁷¹ Tämän kriteerin suhteen näyttäisi olevan hieman kielellisiä epäselvyyksiä. Englannin kielessä EIT on käyttänyt tässä termiä ”rikos” ja ranskaksi termiä ”rikkomus”. Nämä ilmaisut tarkoittavat semanttisesti sitä, että kyseessä ei

¹⁶⁶ Engel ym. v. Alankomaat 8.6.1976.

¹⁶⁷ Vuorenpää 2011b, s. 504.

¹⁶⁸ Helenius 2019, s. 78.

¹⁶⁹ Hirvelä – Heikkilä 2017, s. 343.

¹⁷⁰ Helenius 2019, s. 78–79.

¹⁷¹ Hirvelä – Heikkilä 2017, s. 344.

välttämättä tarvitse olla rikosoikeudellisesti rangaistavia rikoksia, koska muutoin esimerkiksi termejä ”rikos” ja ”rikkomus” olisi todennäköisesti käytetty. Nämä käsitteet kattavat myös muut kuin autonomisen tarkastelun taustalla olevat rikosoikeudelliset rikokset. Tällä tarkoitetaan normien rikkomista, mutta ei välttämättä rikosoikeudellista seuraamusta. Näin ollen vaikuttaa jokseenkin harhaanjohtavalta puhua ”rikoksen luonteesta”, koska tämä jo ensi näkemältä viittaa rikosoikeudelliseen luonteeseen. Ei myöskään vaikuta täysin luonteelta puhua ”teon luonteesta”, koska tekoihin ei määritelmän mukaan sisälly sanktiouhkaa, kuten termit ”rikokset” ja ”rikkomukset” sisältävät. Puhuminen esimerkiksi ”rikosten”, ”lainrikkomusten” tai ”rikkomuksen” luonteesta olisi selvästi osuvampaa. Tämän arvioinnin osalta ei ole aivan helppoa luetella yksiselitteisiä ja tyhjentäviä ratkaisevia kriteerejä, koska EIT toisinaan korostaa erilaisia kriteerejä erilaisin painotuksin. Viime kädessä kyse on myös eräänlaisesta kokonaisarviointista. Karkeasti ottaen vaikuttaa kuitenkin siltä, että etenkin seuraavat kriteerit ovat korostuneita: 1) henkilöpiiri, johon kyseinen normi kohdistuu, 2) normin suojaamien etujen luonne ja tyyppi, sekä se 3) onko normin tehtävänä toimia sekä pelotteena että rankaisu-uhkaisena. Mitä suurempi joukko ihmisiä kuuluu normin piiriin, sitä perustellumpaa on EIT:n mukaan luonnehtia normi rikosoikeudelliseksi. Ajatuksena on, että standardit, joita sovelletaan rajoittamattomaan joukkoon ihmisiä niiden yleisen korostetun luonteen vuoksi, edellyttävät menettelyllisiä takeita.¹⁷²

Kolmatta kriteeriä, rangaistuksen ankaruutta, arvioitaessa huomioidaan rangaistuksen ankaruus yleisesti, eikä todellisuudessa kärsittyä rangaistusta. Vankeusrangaistuksen katsotaan kuuluvan rikoksen käsitteen alaisuuteen riippumatta sen kestosta, tavasta tai toimeenpanosta. Lisäksi vähäinenkin sakko, joka voidaan muuntaa vankeudeksi, kuuluu rikoksen käsitteen alaisuuteen. Myös hallinnollisessa menettelyssä määrättyjä taloudellisia seuraamuksia, kuten veronkorotusta, on voitu pitää rikosoikeudellisina, jos niiden luonne on ollut pelotuksellinen ja rankaisullinen.¹⁷³ Seuraamuksen luonnetta ei kuitenkaan tule sekoittaa sen tarkoitukseen. Vaikka normin tarkoituksesta ei seuraisi se, että toinen Engel-kriteeri olisi ratkaisevassa asemassa, voi seuraamuksen luonteesta aiheutua se, että kyse on seuraamuksesta, jolla on rikosoikeudellinen luonne. Jos jo toinen Engel-kriteeri osoittaa, että kyse on rikosoikeudellisesta seuraamuksesta, ei kolmatta Engel-kriteeriä tarvitse ottaa huomioon. Esimerkiksi tapauksessa *Ruotsalainen v. Suomi* EIT ei yleisesti ottanut kantaa kolmanteen Engel-kriteeriin, koska jo toinen kriteeri osoitti kyseessä olevan seuraamuksen

¹⁷² Helenius 2019, s. 79–81.

¹⁷³ Hirvelä – Heikkilä 2017, s. 351.

rikosoikeudellisen luonteen. Se, että kyseessä oli melko merkittävä seuraamus (noin 15 000 euroa), ei sinänsä ollut ratkaisevaa. Ratkaisevaa asiassa taas oli se, että kyseessä oleva polttoainemaksu voitiin kolminkertaistaa näennäisesti pelote- ja rankaisutarkoituksessa. Käytännössä EIT ei kuitenkaan ole kiinnittänyt merkitystä vain käsillä olevassa tapauksessa määrättyyn rangaistukseen, vaan myös rangaistukseen, joka olisi voitu määrätä. Toisin sanoen ratkaiseva kysymys ei ole vain se, mikä rangaistus vastaajalle tosiasiallisesti määrättiin, vaan se, mikä rangaistus hänelle olisi voitu antaa. Jos vastaaja on esimerkiksi tuomittu rahalliseen seuraamukseen, mutta maksamatta jättämisen seuraamus voitaisiin muuttaa vankeusrangaistukseksi, osoittaa se jo mahdollisen seuraamuksen luonteen olevan rikosluonteinen. Samoin myös seuraamuksen ankaruuden kannalta ratkaiseva kysymys ei ole pelkästään se, mikä seuraamus sinänsä on määrätty, vaan se, kuinka ankara seuraamus olisi mahdollisesti voitu määrätä. Tämä ei koske vain vankeusrangaistuksia, vaan myös rahallisia seuraamuksia esimerkiksi tilanteessa, kun vastaajalle on määrätty pieni rahamäärä maksettavaksi, mutta sovellettavien säännösten perusteella olisi voitu myöntää huomattavasti ankarampi rahamäärä.¹⁷⁴

EIT on tapauksesta *Bendenoun v. Ranska* (24.2.1994) alkaen katsonut, että veronkorotukset ja vastaavat muut seuraamukset ovat rangaistusluonteisia ja siten niihin on sovellettu EIS 6 artiklan säännöksiä.¹⁷⁵ EIT:n oikeuskäytännössä myös suomalaisen verotusmenettelyyn kuuluvaa mahdollisuutta veronkorotuksen määräämiseen on pidetty rikosasiaana. EIT on tarkastellut asiaa tapauksessa *Jussila v. Suomi* (23.11.2006) Engel-kriteerien kautta. Koska kotimaisessa oikeudessa ei ollut kyse rikosoikeudellisesta rangaistuksesta, asiaa arvioitiin toisen ja kolmannen Engel-kriteerin perusteella. Tapauksessa päädyttiin katsomaan, että veronkorotus ei ollut korvausta vahingosta, vaan pelote- ja rangaistusluonteinen, ja sen katsottiin ulottuvan kaikkiin veronmaksajiin. Näin ollen EIT katsoi kyseessä olleen rikosasia EIS 6 artiklan mukaan, vaikka seuraamus oli ollut vähäinen.¹⁷⁶

Hallinnollisten ja rikosoikeudellisten seuraamusten välistä suhdetta on jouduttu pohtimaan myös esimerkiksi Norjassa, jossa korkein oikeus on kahdessa vuonna 2002 antamassaan täysistuntoratkaisussa katsonut, ettei veronkorotusta ja veropetostuomiota voida määrätä samasta teosta. Ratkaisussa Rt. 2002 s.557 korkein oikeus totesi, että rikossyyte tuli jättää tutkimatta, mikäli verovelvolliselle oli jo määrätty 60 prosentin veronkorotus samasta teosta.

¹⁷⁴ Helenius 2019, s. 89—90, 93.

¹⁷⁵ Andersson 2010, s. 457

¹⁷⁶ Hirvelä – Heikkilä 2017, s. 349—350.

Vastaavasti täysistuntoratkaisussa Rt. 2002 s. 497 tilanne oli edelliseen tapaukseen verrattuna käänteinen, kun ratkaisussa aiempi rikostuomio oli esteenä veronkorotuksen määräämiselle. Ennen näitä vuoden 2002 ratkaisuja Norjan korkein oikeus katsoi vielä ratkaisusaan Rt. 2000 s. 996, että veronkorotus voitiin määrätä vielä samoihin oikeustositseikkoihin perustuvan veropetostuomion jälkeen. Norjan korkeimman oikeuden 19.1.2001 antama ratkaisu 2000/1219 perustui saman näkemyksen varaan.¹⁷⁷

Vaikka verotarkastuksen pääasiallinen tavoite kiistatta on lainmukaisen verotuksen toimitaminen, on jaottelu varsinaisen verotuksen ja verotarkastuksen välillä siitä huolimatta mahdollista. Tämä johtuu siitä, että varsinaisten verojen lisäksi verotarkastuksessa selvitettyjen tietojen perusteella verovelvolliselle voidaan kuitenkin määrätä myös veronkorotus. Tämän takia verotarkastusta on siis mahdollista luonnehtia menettelyksi, jossa tarkoituksena on selvittää, onko olemassa edellytyksiä Engel-kriteerien mukaan sanktiona pidettävän seuraamuksen eli veronkorotuksen määräämiselle. Toisin sanoen, verotarkastusta voidaan pitää sellaisena menettelynä, jossa saatuja tietoja voidaan käyttää hyväksi rikosoikeudellisina pidettävien sanktioiden määräämisessä. Tämän takia on perusteltua, että verotarkastus voidaan rinnastaa rikosprosessiin, koska rikosoikeudellisia seuraamuksia ei edes käsitteellisesti ole mahdollista määrätä rikosprosessin ulkopuolella.¹⁷⁸

Säädettäessä uutta oikeudenkäymiskaarta totesi Verohallinto lain 17:25 §:ään liittyen, että verotarkastus alkaa hallinnollisena tarkastuksena, jota aloittaessa ei lähtökohtaisesti ole syytä epäillä verovelvollisen antaneen virheellistä tietoa aikaisemmissa ilmoituksissaan. Tässä tilanteessa verovelvollisen tai verovelvollisen edustajan antamat totuudenmukaiset lausumat ja aineistot voisivat olla samanaikaisessa rikosprosessissa hyödyntämiskiellon piirissä. Kuitenkin tilanne voi verotarkastuksen aikana muuttua siten, että lopullisen verotarkastuksen perusteella tehtävän verotuspäätöksen yhteydessä on määrättävä veronkorotus. Toimikunnan mietinnön määritelmän mukaan menettely muuttuisi tällöin hallinnollisesta verotusmenettelystä rikosasiaan rinnastettavaksi käsittelyksi, ja jälkepäin voisi olla haastavaa selvittää, mikä osa tarkastettavana olleesta aineistosta on hyödyntämiskiellon piirissä.¹⁷⁹

¹⁷⁷ Vuorenää 2010 , s. 101.

¹⁷⁸ Vuorenää 2011b, s. 505.

¹⁷⁹ OMMML 30/2013, s. 201.

Tutkimuksessa aikaisemmin sivuttuun esitutkintalain mukaiseen rikosepäilyyn liittyen, kuultavalle tehtävien ilmoitusten osalta suomalainen veronkorotusmenettely ei täytä niitä kriteereitä, joita kansallisissa esitutkintamenettelyissä vakiintuneesti noudatetaan. Suomessa esitutkintaviranomaisen on suoraan esitutkintalain 7 luvun 10 §:n nojalla ilmoitettava epäilylle ennen kuulustelua muun muassa hänellä olevasta oikeudesta olla myötävaikuttamatta rikoksensa selvittämiseen. Sen sijaan veronkorotusmenettelyssä verottajalle ei ole asetettu vastaavanlaista informointivelvollisuutta. Verovelvolliselle ei siis tarvitse selostaa niitä oikeuksia, jotka hänelle esimerkiksi itsekriminointisuojaan perusteella kuuluvat.¹⁸⁰

4.5. Itsekriminointisuoja rikosprosessin ulkopuolella

4.5.1. *Itsekriminointisuoja hallinnollisissa menettelyissä*

EIT on oikeuskäytännössään todennut itsekriminointisuojaan loukatun kahdenlaisissa rikosprosessin ulkopuolisissa tapauksissa. Itsekriminointisuojaan loukkauksen on todettu tapahtuneen ensinnäkin silloin, kun henkilö on (rikosprosessin ulkopuolella) painostettu antamaan sellaisia tietoja, jotka antamalla hän saattaisi joutua myötävaikuttamaan oman syyllisyytensä selvittämiseen vireillä tai odotettavissa olevassa rikosoikeudenkäynnissä. Toiseksi EIT on katsonut itsekriminointisuojaan loukatun tapauksissa, joissa rikosprosessin ulkopuolella saatuja tietoja on käytetty näyttönä myöhemmässä rikosoikeudenkäynnissä.¹⁸¹

Tapauksessa *Funke v. Ranska* EIT katsoi viranomaisten yrittäneen pakottaa Funken esittämään näyttöä tämän tekemiksi väitetyistä rikoksista sen jälkeen, kun asiakirjoja, joiden viranomaiset uskoivat olevan olemassa, ei ollut kyetty hankkimaan muilla keinoin. EIT:n mukaan käytetyn pakon aste oli EIT:n mukaan yhteensopimaton EIS 6 artiklan kanssa, koska se teki olennaisilta osin tyhjäksi henkilön oikeuden olla myötävaikuttamatta oman syyllisyytensä selvittämiseen. EIT lausui, ettei puuttumista henkilön EIS 6 artiklan mukaisiin oikeuksiin voitu perustella myöskään tullilainsäädäntöön liittyvin erityispiirtein, ja totesi 6 artiklaa rikotun. Asiassa vaikutusta ei ollut sillä, ettei Funkea vastaan ollut myöhemmin aloitettu rikosprosessia.¹⁸²

¹⁸⁰ Vuorenää 2011b, s. 507—508.

¹⁸¹ Pentikäinen 2012, s. 236.

¹⁸² Pentikäinen 2012, s. 236.

EIT:n oikeuskäytännössä itsekriminointisuoja ei ole katsottu olevan siinä mielessä absoluuttinen oikeus, etteikö sitä voitaisi missään tilanteissa rajoittaa. Kansallisessa oikeuskäytännössä itsekriminointisuoja onkin tosiasiallisesti rajoitettu tilanteissa, kun yksilöillä ei ole katsottu olleen oikeutta kieltäytyä tiedonantovelvollisuudesta itsekriminointisuojaan perusteella rikosprosessin ulkopuolisissa menettelyissä, vaikka he ovat tietoja luovuttamalla saattaneet myötävaikuttaa oman syyllisyytensä selvittämiseen. Vaikkei itsekriminointisuoja rajoittamisen hallinnollisissa menettelyissä – kuten verotusmenettelyssä veronkorotusta verotarkastuksen perusteella määrättäessä – voida sellaisenaan katsoa olevan Suomea sitovien ihmisoikeusvelvoitteiden tai perustuslain vastaista, perusoikeuksien rajoittamisen tulisi kuitenkin aina tapahtua tietyin edellytyksin.¹⁸³ Perustuslakivaliokunnan mukaan perusoikeuksien rajoitusten on perustuttava eduskunnan säätämään lakiin¹⁸⁴, eivätkä julkisen vallan käyttäjät saa rajoittaa perusoikeutta, ellei rajoituksesta ole säädetty laissa. Kansallisessa lainsäädännössämme ei kuitenkaan ole säädetty itsekriminointisuoja rajoittamista hallinnollisessa menettelyssä koskevaa eduskuntalain tasoista säännöstä, vaan itsekriminointisuoja sisältö ja ulottuvuus muissa prosesseissa kuin rikosprosessissa ovat vakiintuneesti määräytyneet kansallisten tuomioistuinten ja ensisijaisesti korkeimman oikeuden oikeuskäytännössä. Koska Euroopan ihmisoikeussopimus on Suomessa voimassa laintasoisena säännöksenä, velvoittaa EIT:n oikeuskäytännössä tarkentuva itsekriminointisuoja tulkinta myös Suomea.¹⁸⁵ Perustuslakivaliokunta on mietinnössään todennut, että perusoikeuksien rajoitukset eivät saa olla ristiriidassa Suomen kansainvälisten ihmisoikeusvelvoitteiden kanssa.¹⁸⁶ Sellaista rajoitusta, joka ulottuu niin pitkälle, että se samalla loukkaa Suomea velvoittavia ihmisoikeussopimuksia, ei siis voida pitää perustuslainmukaisena.¹⁸⁷

Ratkaistaessa kysymystä siitä, sovelletaanko itsekriminointisuoja periaatetta ja missä laajuudessa silloin, kun kyse ei ole rinnakkaisista menettelyistä, joudutaan turvautumaan EIT:n ratkaisukäytännöstä ilmeneviin ja niitä vastaaviin EU-tuomioistuimen tulkintoihin. EIT:n ratkaisukäytäntö ei kuitenkaan anna kysymykseen täysin tyydyttävää vastausta. EIT:n ratkaisukäytännön mukaisesti itsekriminointisuoja tulisi sovellettavaksi tilanteissa, joissa henkilöä vastaan on vireillä tai odotettavissa samaa asiaa koskevaa rikosoikeudenkäyntiä. Kuitenkaan itsekriminointisuoja ei sinänsä estä sitä, että henkilö oikeudenkäynnin ulkopuolella

¹⁸³ Pentikäinen 2012, s. 241–242.

¹⁸⁴ PeVM 25/1994 vp, s. 5.

¹⁸⁵ Pentikäinen 2012, s. 242.

¹⁸⁶ PeVM 25/1994 vp, s. 5.

¹⁸⁷ Pentikäinen 2012, s. 242.

pakotetaan alistumaan hallinnollisiin valvontatoimiin tai tarkastuksiin taikka antamaan tietoja viranomaisille. Itsekriminointisuoja ei myöskään estä sitä, että väärän tiedon antaminen hallinnollisessa menettelyssä säädetään rangaistavaksi. Toisaalta tämä ei tarkoita sitä, etteikö itsekriminointisuoja tulisi sovellettavaksi joissain hallinnollisissa sanktiomenettelyissä myös eriaikaisten prosessien tilanteessa. Näin ollen EIT:n taholta tarkennusta edellyttäisi se, milloin henkilön velvollisuus antaa tietoja hallinnollisen sanktion määräämisen edellytyksistä on ristiriidassa itsekriminointisuojan kanssa. EIT:n ratkaisukäytännöstä ei ole mahdollista tehdä täysin pitävää päätelmää, etteikö henkilöllä voisi hallinnollisessa sanktiomenettelyssä olla oikeutta kieltäytyä luovuttamasta syyllisyytensä selvittämistä koskevia dokumentteja myös tilanteissa, joissa ei ole vireillä eikä odotettavissa rikosoikeudenkäyntiä.¹⁸⁸

Itsekriminointisuojan osalta todisteiden hyödyntämistä koskevat säännökset rikos- ja hallintoprosessissa eroavat siinä määrin toisistaan, että hallintoprosessuaalinen ratkaisu voi perustua itsekriminointisuojan tiedoille, joita ei voisi hyödyntää rikosprosessissa, mikä puolestaan vaikuttaa hallintoprosessuaalisen ratkaisun näyttöarvoon rikosprosessissa.¹⁸⁹ Kotimaista oikeuskäytäntöä on vielä niukasti koskien itsekriminointisuojaa hallinnollisissa sanktiomenettelyissä. Korkein hallinto-oikeus on ratkaisussaan KHO 2016:100 ottanut kantaa itsekriminointisuojan soveltuvuuteen verotusmenettelyssä tilanteessa, jossa esitutkintaa tai rikosprosessia ei vielä ollut vireillä. KHO:n mukaan sitä ongelmakohtaa, missä määrin oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin periaatteet ulottuivat verotusmenettelyyn, ei ollut tyhjentävästi ratkaistu EIT:n oikeuskäytännössä. KHO päätyi toteamaan, ettei kyseisessä tapauksessa ollut loukattu itsekriminointisuojaa.¹⁹⁰ Kuitenkin rangaistusluonteisia hallinnollisia seuraamuksia koskevan säätelyn kehittämistä varten asetetun työryhmän mietinnön mukaan itsekriminointisuoja voi myös aktualisoitua tilanteessa, jossa ilmoitusvelvollisuuden kohteena olevat tiedot saattavat johtaa hallinnollisen sanktion määräämiseen. Tällöin periaate voisi siis rinnakkaisedellytysten puuttumisesta huolimatta tulla tosiasiaassa sovellettavaksi.¹⁹¹

Mikäli itsekriminointisuoja ulotettaisiin koskemaan myös verotarkastuksia, voisivat yritysten vastuuhenkilöt kieltäytyä antamasta tarkastuksessa mitään tietoja yritysverotusta varten. EIT:n oikeuskäytännössä itsekriminointisuojan on katsottu koskevan vain yksilöitä, mutta

¹⁸⁸ Mantila 2020, s. 138—139.

¹⁸⁹ Mantila 2020, s. 133.

¹⁹⁰ Mantila 2020, s. 137.

¹⁹¹ OMMML 52/2018, s. 36.

sen sijaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä itsekriminointisuoja on ulotettu koskemaan myös yrityksiä, tosin rajoittuneessa muodossa.¹⁹²

Myös Yhdysvalloissa on prosessuaalisesti tunnistettu tilanne, jossa asianosaista vaaditaan antamaan tietoja hallinnollisessa tarkoituksessa. Hallinnolliseen tarkoitukseen vedoten on voitu edellyttää tietyn rekisterin tai tietokannan ylläpitämistoimia, jolloin sovelletaan poikkeusta itsekriminointisuojan periaatteesta eli ns. *required records exception*. Kyseenomainen doktriini kuitenkin asettaa poikkeamiselle kolme kynnystä. Ensimmäkin tallentumisen tulee perustua lakiin. Toiseksi kirjattavien tietojen pitää olla luonteeltaan sellaisia, että asianosainen tavanomaisesti kirjaa niitä. Kolmas edellytys on se, että tiedoilla on oltava julkinen luonne niin, että ne ovat rinnastettavissa viranomaisen pitämiin julkisiin asiakirjoihin. Mainittu doktriini soveltuu oletettavasti tilanteisiin, joihin lukeutuu esimerkiksi Suomen kirjanpitolain (1336/1997, KPL) edellyttämä kirjanpitovelvollisuus (KPL 1:1a). Koska velvollisuus kirjanpidon järjestämiseen kuuluu tiettyyn ammatilliseen toimintaan, velvollisuus on yleinen ja yleiset yhteiskunnalliset intressit esimerkiksi verotuksen toteuttamiseksi edellyttävät kirjanpitoa, tuntuisi absurdilta, jos asianosainen voisi kieltäytyä kirjanpitovelvollisuudesta tai laatimansa kirjanpidon esittämisestä viranomaisille vetoamalla siihen, että kirjanpito saattaisi osoittaa hänen syyllistymisensä rikokseen. Yhdysvalloissa *required records exceptionin* ei ole katsottu koskevan tietoja, jotka on kerätty rikollisessa tarkoituksessa.¹⁹³

4.5.2. Vaikeneminen hallinnollisessa prosessissa

Unionin tuomioistuimen (EUT) suuri jaosto antoi 2.2.2021 merkittävän ennakkoratkaisun asiassa C-481/19 DB v. Consob¹⁹⁴, jossa EUT ensimmäisen kerran tunnusti luonnolliselle henkilölle oikeuden vaieta hallinnollisessa prosessissa, jossa voitiin määrätä hallinnollinen sanktio. Tuomion vaikutukset näyttävät yltävän kaikkiin hallinnollisiin prosesseihin, joissa voidaan määrätä sellainen hallinnollinen sanktio, jota voidaan pitää EIT:n oikeuskäytännössä tarkoitettuna rikossyytteistä päättämisenä.¹⁹⁵

¹⁹² Mantila 2020, s. 142. Tapauksessa Orkem v. Commission (Asia C 1989:387, kohdat 34–35) yritykselle asetettiin velvollisuus antaa itsekriminointitietoja komissiolle. EU-tuomioistuin päätyi kuitenkin ottamaan selkeän kannan, jonka mukaan komissio ei saanut esittää yritykselle sellaisia kysymyksiä, jotka saattoivat tarjota pakottamista tunnustamaan rikkomus. Silti yrityksen tuli luovuttaa kaikki tosiasiallisia olosuhteita koskevat tiedot, vaikka ne saattoivat merkitä sitä, että yritys oli syyllistynyt kilpailua rajoittavaan menettelyyn.

¹⁹³ Tapanila 2019, kohta 3.2 Oikeusvertailevia havaintoja.

¹⁹⁴ C-481/19, DB v. Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (Consob), EU:C:2021:84.

¹⁹⁵ Nieminen 2021a, s. 1.

Tapaus DB v. Consob koski sisäpiiritiedon väärinkäyttöä koskevaa hallinnollista tutkintaa Italiassa. Sisäpiiritiedon väärinkäyttöä koskevan EU-oikeudellisen sääntelyn mukaan jäsenvaltion tulee määrittää seuraamukset, jos tutkinnan kohde kieltäytyy yhteistyöstä. Italian lainsäädäntöön sisältyi säännökset tätä koskevista hallinnollisista sanktioista. Ratkaisun mukaan jäsenvaltio saattoi jättää hallinnollisen seuraamuksen määräämättä luonnolliselle henkilölle silloin, kun vaikenemisoikeuden edellytykset täyttyvät EU-oikeudellisesta sääntelystä huolimatta.

Tätä ennen oikeuteen vaieta hallinnollisessa prosessissa on unionin tuomioistuimessa otettu kantaa ainoastaan oikeushenkilöiden osalta kilpailuoikeuden alalla muun muassa tuomiossa *Orkem v. Euroopan yhteisöjen komissio*¹⁹⁶. Vakiintuneen EUT:n oikeuskäytännön mukaan oikeushenkilöiden on vastattava tosiseikkoja koskeviin kysymyksiin ja toimitettava kaikki tarvittavat asiakirjat ja tiedot viranomaisille huolimatta siitä, että näistä saatuja tietoja voidaan käyttää heitä vastaan kilpailuoikeuden hallinnollisissa prosesseissa. Nyt annetun ratkaisun myötä hallinnollisten sanktioiden tai rikosprosessin mahdollisuus tuo luonnollisille henkilöille vaikenemisoikeuden myös tosiseikkojen osalta. Annettu tuomio yhdistää kaksi tulkintalinjaa, kun aikaisemmin EUT on ottanut kantaa vain oikeushenkilöiden vaikenemisoikeuteen ja puolestaan EIT on ottanut kantaa vain luonnollisten henkilöiden vaikenemisoikeuteen hallinnollisessa prosessissa.¹⁹⁷

Huomionarvoista asiassa on eritoten se, ettei siinä ollut kyse samanaikaisista prosesseista, vaan tässä vaiheessa ainoastaan hallinnollisesta prosessista. Suomessa on esimerkiksi verotusmenettelyssä katsottu, että vaikenemisoikeus ja itsekriminointisuoja tulevat sovellettavaksi vain tilanteessa, jossa asiaa tutkitaan hallintoprosessin kanssa samanaikaisesti myös rikosprosessissa, kuten esitutkinnassa. Ratkaisussa DB v. Consob vaikenemisoikeuden ja itsekriminointisuojan sai jo sen perusteella, että oli olemassa mahdollisuus siitä, että saatuja tietoja olisi myöhemmin käytetty myös mahdollisessa rikosprosessissa. *Nieminen* ennustaa, että tuomio muuttanee käytäntöjä myös Suomessa.¹⁹⁸

¹⁹⁶ C-374/87, *Orkem v. Commission of the European Communities*, EU:C:1989:387.

¹⁹⁷ *Nieminen* 2021a, s. 1—2.

¹⁹⁸ *Nieminen* 2021b.

4.6. Syytteen merkityksestä

4.6.1. Syytettynä pitämisestä verotusmenettelyssä

Itsekriminointisuoja koskee rikosprosessin osallisia laajasti, mutta erityisen keskeinen merkitys itsekriminointisuojaalla on syytetyille, joka on rikosprosessissa jo rikossyytteen kohdalla.¹⁹⁹ Vakiintuneesti henkilöä on pidettävä syytettynä jo silloin, kun häneen kohdistettu rikosepäily on vaikuttanut hänen asemaansa tai toimivaltainen viranomainen on virallisesti ilmoittanut hänen olevan syytteessä väitetystä rikollisesta teosta.²⁰⁰

Kuortin mukaan itsekriminointisuoja tulisi arvioida verovelvollisen näkökulmasta, sillä hän yleensä tietää parhaiten, onko asiassa syytä epäillä rikollista menettelyä. Vastaavasti verotuksen toimittamisen näkökulmasta tämä olisi ongelmallista, koska itsekriminointisuojaan vetoavan verovelvollisen vaatimuksen luotettavuudesta olisi vaikeaa – ellei mahdotonta – varmistua. Mikäli itsekriminointisuojan katsottaisiin alkavan jo esimerkiksi asiasta vastaavan verovirkailijan subjektiivisen näkemyksen perusteella, tuottaisi tämä ongelmia yhdenvertaisuuden kannalta ja olisi pitkälti riippuvainen yksittäisen verovirkailijan ammattitaidosta. Kuortti toteaa, että myös Verohallinnon tutkintapyynnön tekoajankohta olisi ongelmallinen, sillä tutkintapyyntö ei automaattisesti johda esitutkinnan aloittamiseen, vaan käytännön syistä ainoana järkevänä aloitusaikana itsekriminointisuojaalle verotusmenettelyssä olisi pidettävä esitutkinnan vireilletuloa.²⁰¹

Korkeimman oikeuden tapauksessa KKO 2011:35 velallisen epärehellisyyteen syyllistynyt vastaaja jätti ilmoittamatta näin saamiaan varoja henkilökohtaisessa verotuksessa tuloinaan. Koska vastaaja ei kuitenkaan ollut epäilty rikoksesta täyttäessään tai ollessaan velvollinen täyttämään veroilmoitusvelvollisuutensa, ei hän saanut itsekriminointisuoja.

Verotarkastustilanteessa ei ole selvää, missä vaiheessa verotarkastuksen funktio muuttuu veron perusteen määrittämisestä verorikoksen selvittämiseksi. Jotta verovelvollinen voisi nauttia EIS 6 artiklan mukaisista oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeista, tulee kussakin tapauksessa ratkaista se, missä vaiheessa rikosprosessin katsotaan ihmisoikeussopimuksen mukaan alkaneen. Rikosoikeudenkäynnin katsovaan alkavan siitä hetkestä alkaen, kun

¹⁹⁹ Tapanila 2010, s. 559.

²⁰⁰ Virolainen – Pölonen 2004, s. 247 ja alaviite 7.

²⁰¹ Kuortti 2017, s. 412.

toimivaltainen viranomainen ilmoittaa asianosaiselle, että häntä epäillään rikoksesta.²⁰² Alkamishetkenä pidetään tilannetta, jolloin epäillyn asemaan on puututtu merkittävästi. Verovelvollinen ei ole rikoksesta epäillyn asemassa vielä siinä vaiheessa, kun hän on täyttänyt tai ollut velvollinen täyttämään veroilmoitusvelvollisuutensa.²⁰³ Syyteasioihin rinnastuvissa hallinto-oikeudellisissa asioissa oikeudenkäynnin kestoa arvioidaan yleensä kuten vastavissa rikosasioissa, joten oikeudenkäynnin alkamisajankohtana voidaan pitää esimerkiksi verotarkastuskertomuksen tiedoksiantamista. Tapauksessa *Yrjö Paulow v. Suomi* (14.2.2006) valittajan katsottiin tulleen tietoiseksi vuonna 1988 tehdyn liiketoimintakaupan tutkimisesta, kun hänelle annettiin tieto alustavasta verotarkastuskertomuksesta vuonna 1993.²⁰⁴

Kun verovelvolliselta vaaditaan lisäselvitystä verotarkastuksessa veronkorotuksen uhalla, voinee verovelvollinen perustellusti päätellä häneen kohdistuvan jonkinasteinen epäily. Verohallinnon tutkintapyyntöä esitutkintaviranomaiselle voidaan pitää vahvana indisiona rikossyytteen uhasta.²⁰⁵ Tilanteessa, jossa esitutkinnan aloittamispäätöksestä huolimatta varsinainen esitutkinta ei käynnisty, vaan verotarkastus suoritetaan siitä erillään ja ajallisesti sitä ennen, on katsottava olevan jo konkreettinen syytteen uhka. Tällöin itsekriminointisuojausta tulee ilmoittaa kaikille niille henkilöille, jotka hallinnollisessa verotarkastuksessa tehtävän arvioinnin perusteella ovat mahdollisesti syyllistyneet rikoksiin ja joilta on tarpeellista pyytää selvitystä verotarkastuksen aikana. Henkilölle on ilmoitettava esitutkinnassa voimassa olevasta oikeudesta olla myötävaikuttamatta oman syyllisyytensä selvittämiseen ja että tämä oikeus on otettava huomioon verotarkastuksessa.²⁰⁶

On todettava, että oikeuskirjallisuudessa on vakiintuneesti arvioitu itsekriminointisuojaan soveltamisen alkamisajankohtaa ennemmin sen perusteella, milloin rikosprosessin käynnistyminen on ennakoitavissa, kuin pysyttäytymällä kategorisesti rikosprosessin vireille tulossa eli tarkemmin siinä ajankohdassa, kun epäiltyyn kohdistuu esitutkintatoimenpiteitä. Kuitenkin oikeuskäytännössä asia on nähty pitkälti toisin asettuen pääasiassa sille kannalle, että itsekriminointisuojaan voidaan vedota vasta rikosprosessin ollessa vireillä.²⁰⁷ Esimerkiksi

²⁰² Äimä 2011, s. 180.

²⁰³ KKO 2011:35, kohta 26.

²⁰⁴ Äimä 2011, s. 180.

²⁰⁵ Plosila 2011, s. 256.

²⁰⁶ Plosila 2011, s. 256.

²⁰⁷ Tapanila 2019, kohta 3.6.3 Verotarkastuksessa annettujen tietojen hyödyntäminen rikosprosessissa.

Vaasan hovioikeuden törkeää veropetosta koskeneessa tapauksessa R12/950 (1.2.2013) itsekriminointisuoja ei katsottu soveltuvan, sillä syytetty ei ollut rikoksesta epäiltynä sinä ajankohtana, jolloin hän oli syyllistynyt laiminlyönteihin henkilökohtaisessa verotuksessaan. Vastaavasti Vaasan hovioikeudessa käsiteltävänä olleessa tapauksessa R14/286 (30.1.2015) syytetty ei ollut rikoksesta epäiltynä hänen laiminlyötyään oikeiden kirjausten tekemisen kirjanpitoon. Syytetty oli vedonnut siihen, että hän olisi ilmiantanut itsensä veropetoksesta, jos hän olisi tehnyt asianmukaiset kirjaukset toiminnastaan kirjanpitoon. Itsekriminointisuoja ei katsottu oikeuttavan tähän.

Erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta annetun lain 7 § käsittelee esitutkintaviranomaisen ja syyttäjän tiedonantovelvollisuutta. 1 momentin mukaan, jos rikoslain 29 luvun 1—4 §:ssä, 46 luvun 4, 5 tai 7—9 §:ssä taikka 50a luvun 1—3 §:ssä tarkoitettu rikosasia on tullut esitutkintaviranomaisen tutkittavaksi muusta syystä kuin toimivaltaisen viranomaisen tekemän rikosilmoituksen johdosta, esitutkintaviranomaisen on annettava asia tiedoksi ja toimitettava esitutkintaa varten saadut tiedot ja laaditut asiakirjat toimivaltaiselle viranomaiselle veronkorotusta koskevan asian käsittelyä varten. Tiedot on toimitettava viipymättä esitutkintaa kuitenkaan vaarantamatta. 2 momentin mukaisesti esitutkintaviranomaisen ja syyttäjän on annettava toimivaltaiselle viranomaiselle veronkorotusta koskevan asian ratkaisemista varten tiedoksi rikoslain edellä mainituissa kohdissa tarkoitettussa rikosasiassa tekemänsä tai antamansa: 1) esitutkinnan lopettamista koskeva päätös; 2) esitutkinnan toimittamatta jättämistä koskeva päätös; 3) syyttämättäjättämistä koskeva päätös; ja 4) ilmoitus syytteen tai rangaistusta koskevan määräyksen peruuttamisesta.

4.6.2. *Rikostutkinnan ja rikossyytteen merkitys*

Yhtenä edellytyksenä itsekriminointisuojaan syntymiselle on se, että henkilöön on kohdistunut EIS 6(1) artiklan mukainen rikossyyte (criminal charge). Termiä ei tulkita pelkästään kansallisen lainsäädännön valossa, vaan kyseessä on autonominen käsite. EIT:n tulkintakäytännön mukaan rikossyytteen kansallisen rikosprosessijärjestyksen systematiikan lisäksi huomioon on otettava myös kyseessä olevan teon laatu sekä siitä määrättävän seuraamuksen luonne ja ankaruus. Seuraamuksella tavoitellaan preventiivistä vaikutusta, jos seuraamus voi olla tuntuva, ja jos se kohdistuu laajemmalle kuin vain rajoitettuun kohderyhmään, voidaan myös hallinnollinen menettely katsoa ”rikossyytteeksi”. Näin ollen esimerkiksi

hallinnollisessa menettelyssä määrättävä veronkorotus täyttää edellä mainitut kriteerit. Muussa tapauksessa henkilöä pidetään syytettynä jo silloin, kun häneen kohdistettu rikosepäily on tosiasiallisesti vaikuttanut hänen asemaansa tai toimivaltainen viranomainen on virallisesti ilmoittanut hänen olevan syytteessä väitetystä rikollisesta teosta.²⁰⁸ Yhtenä näkemysenä on esitetty, että heti kun henkilölle esitetään kysymyksiä tai pyydetään luovuttamaan asiakirjoja, jotka voivat selvittää hänen syyllisyyttään, on hän EIS 6 artiklan tarkoittamalla tavalla de facto ”charged”.²⁰⁹

Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on ratkaisussa J.B. v. Sveitsi (3.5.2001) ulottanut itsekriminointisuojaan ajallisesti aikaisempaan ajankohtaan. Tapauksessa oli kyse veropetosasiasta, jossa veroviranomainen käynnisti veronkorotusmenettelyn ja määräsi valittajan esittämään selvitystä omistamistaan yhtiöistä. Valittaja oli myöntänyt, ettei ollut ilmoittanut yhtiöistä saamiaan tuloja vaadittavalla tavalla, mutta jätti häneltä vaaditun kirjallisen materiaalin toimittamatta. Verottaja määräsi valittajalle arvionvaraisesti veronkorotuksen ja lisäksi tuomioistuin määräsi myöhemmin kurinpidollisen, kyseisestä laiminlyönnistä johtuvan sakon, jonka valittaja maksoi ja riitautti myöhemmin hallinto-oikeudellisessa menettelyssä. EIT rinnasti tilanteen rikossyytteeseen, vaikkei tapauksessa ollut vireillä, eikä näkyvissä, mitään valittajaan kohdistuvaa rikostutkintaa. Tapauksessa katsottiin olevan riittävää se, että valittaja olisi mahdollisesti voinut tulla ilmaiseeksi jotain sellaista, joka olisi voinut asettaa hänet myöhemmin alttiiksi veronkiertosyytteelle.²¹⁰

Lain esitöiden mukaan kyseenomainen tapaus on kuitenkin sikäli poikkeuksellinen, että kyseisessä tapauksessa menettelyt palvelivat yhtäältä verojen määräämistä ja toisaalta veronkorotuksen ja sakon määräämistä. Menettelyjä ei ollut luokiteltu joko veron määräämistä koskevaan menettelyyn tai veron välttämistä seuraavia sanktioita koskevaan menettelyyn, vaan menettelyt olivat sekoittuneet toisiinsa. Itsekriminointisuoja loukattiin, kun menettelyn käynnistyttyä vaadittiin tietoja. Lain esitöiden mukaan kiduttamalla saatuja tietoja koskeva OK 17 luvun 25 §:n 1 momentti ei suoranaisesti sovellu sanotunkaltaiseen tilanteeseen.²¹¹ Myöskään OK 17 luvun 18 § tai HOL 69 §:n 4 momentti eivät edellytä, että asianosaista tai todistajaa kuultaessa esitutkinta olisi alkanut. HOL 69 §:n 4 momentin esitöissä

²⁰⁸ Virolainen – Pölönen 2004, s. 247 ja alaviite 7.

²⁰⁹ Trechsel 2005, s. 349.

²¹⁰ Tapanila 2010, s. 567—568 ja Plosila 2018 s. 253.

²¹¹ HE 46/2014 vp, s. 91.

tosin todetaan kieltäytymisoikeuden voivan olevan olemassa, kun esitutkinta on vireillä.²¹² *Tapanilan* näkemyksen mukaan tapaus *J.B. v. Sveitsi* on poikkeava sikäli, että siinä ei ollut vireillä eikä välittömästi näköpiirissä mitään valittajaan kohdistuvaa rikostutkintaa. Itsekriminointisuojaan soveltamiselle riittävä peruste oli se, että tietoja luovuttaessaan valittaja olisi mahdollisesti voinut ilmaista sellaista informaatiota, joka olisi myöhemmin voinut johtaa syytteen nostamiseen veronkierrosta. Siten pelkkä rikossyytteen potentiaalinen uhka riitti suojaamaan verovelvollista. Toisaalta syytteen uhka on ollut konkreettinen sikäli, että verotuksessa ilmoittamatta jätetyt tulot usein merkitsevät jonkin veronkiertoon liittyvän rikostunnusmerkistön täyttymistä.²¹³ Vastaavasti tapauksessa *Weh v. Itävalta* (8.4.2004) ”criminal charge” -edellytyksen täyttymisen lähtökohtana on pidetty sitä, että mahdollinen rikosprosessi on materiaalisesti vaikuttanut henkilön oikeudelliseen asemaan. Tällä tarkoitetaan sitä, että vaadittujen lausumien ja mahdollisen rikosprosessin välillä on riittävän konkreettinen yhteys, eikä yhteys saa olla etäinen ja hypoteettinen.²¹⁴

Rajanvetokriteerinä voidaan pitää sitä, kuuluuko asia EIS 6 artiklassa käytetyn termin ”syyte” soveltamisalaan.²¹⁵ Tällöin itsekriminointisuoja tulee noudattaa vastaavasti kuin rikosasian oikeudenkäynnissä ja itsekriminoiva todiste on jätettävä hyödyntämättä.²¹⁶ Veronkorotus ei Suomen kansallisen lainsäädännön mukaan ole rikosoikeudellinen seuraamus. Rangaistuskäytännössään *Jussila v. Suomi* (23.11.2006) EIT on kuitenkin todennut, että tätä olennaisempaa on teon ja seuraamuksen tosiasiallinen luonne. Veronkorotus määrätään yleisten, kaikkia koskevien säännösten nojalla, ja täten veronkorotuksen määräämistä on pidettävä 6 artiklan kannalta rikosasiانا.²¹⁷

Jos verotusta koskevaan oikeudenkäyntiin liittyy rikossyyte, sovelletaan asiaan EIS 6 artiklan kohtia 2 ja 3. Rikosasiassa syyttäjän tulee näyttää syyte toteen, eikä tuomioistuimella saa olla ennakkokäsitystä syytetyn syyllisyydestä. Jokaista rikoksesta syytettyä on EIS 6 artiklan 2 kohdan mukaisesti pidettävä syyttömänä, kunnes hänen syyllisyytensä on laillisesti näytetty toteen. Syyttömyysolettaman mukaisesti rikosasiassa syyttäjän ja veronkorotusasiassa veroviranomaisen on näytettävä toteen verovelvollisen syyllisyys; syytettyä ei voida

²¹² HE 29/2018 vp, s. 47.

²¹³ *Tapanila* 2010, s. 564.

²¹⁴ *Frände* 2011, s. 2.

²¹⁵ Rajanvetokriteereistä ks. esim. Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen ratkaisut *Engel ym. v. Alankomaat* (8.6.1976) ja *Ruotsalainen v. Suomi* (16.6.2009).

²¹⁶ HE 46/2014 vp, s. 90.

²¹⁷ *Plosila* 2011, s. 243.

velvoittaa myötävaikuttamaan mahdollisen rikoksensa selvittämiseen. Hänellä on oikeus vaieta ja pysytellä passiivisena. Oikeutta vedota itsekriminointisuojaan sovelletaan myös verorikoksissa.²¹⁸

Kun kyseessä on rikosasia, syyttäjän on näytettävä esimerkiksi se, mitä tuloja on tosiasiasa jätetty ilmoittamatta tai mitä aiheettomia menoja kirjanpidossa ja siihen perustuvassa veroilmoituksessa on mahdollisesti vähennetty. *Tolvasen* mukaan käytännössä syyte rakentuu verotarkastajien osoittamien yksilöityjen tulo- ja menoerien varaan, kun esimerkiksi kirjanpidosta on todettu puuttuvan täysin tietyltä toimeksiantajalta saadut tulot, joiden määrä on selvitetty maksajan kirjanpidosta. Syyte ja tuomio voivat perustua myös tietyltä ajanjaksolta saatuun otokseen verovelvollisen kassa- tai tilitapahtumista ja selvitykseen siitä, että liiketoiminta on ollut muun tarkastelujakson ajan saman laajuista kuin tarkan selvityksen kattamana aikana. Riittäväksi näytöksi rikosjutussa voi riittää myös se, että yrityksellä on kohuttoman suuret ostot suhteessa myynteihin ja kirjanpidon näyttämään varastoon. Selvää kuitenkin on se, ettei syyte ja tuomio voi perustua vertailuarvion tyyppiseen selvitykseen, eikä selvittämätön omaisuuden lisäys sellaisenaan ole riittävä rikossyytteeseen. Kuitenkin selvittämätön omaisuuden lisäys voi olla syytettä tukevana näyttönä merkittävässäkin roolissa silloin, kun kirjanpidosta on voitu osoittaa ostojen selittämättömän suuri määrä suhteessa myynteihin ja varastoon ja kun yrityksen tilille on tullut runsaasti selvittämättä jääneitä käteispanoja tai tililtä on tehty huomattavia rahaottoja ilman luotettava selvitystä nostetun rahan käyttötarkoituksesta.²¹⁹

4.7. Verotarkastuksen ja esitutkinnan ajallinen ja asiallinen yhteys

4.7.1. Ajallinen yhteys

Hallintoprosessissa voidaan joutua miettimään itsekriminointisuojan merkitystä ja hyödyntämiskiellon edellytyksiä sekä puhtaasti hallinto-oikeudellisessa asiassa että tilanteessa, jossa hallintotuomioistuimessa käsiteltävällä asialla on ajallinen ja asiallinen yhteys rikosasiaan. Kaksoisrangaistuksen kielto ja erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai

²¹⁸ Äimä 2011, s. 158.

²¹⁹ Tolvanen 2013, s. 355.

tullinkorotuksesta annettu laki torjuu tehokkaasti tähän tilanteeseen liittyviä oikeusturvaongelmia.²²⁰

Oikeudenkäymiskaaren (4/1734, OK) 17 luvun 25 §:n 2 momentissa tarkoitetun hyödyntämiskiellon soveltaminen edellyttää ajallista yhteyttä hallinnollisen sanktiomenettelyn ja rikosprosessin välillä. Ajallisen yhteyden vaatimus ja hyödyntämiskiellon alkamisajankohdan määrittely pohjautuu EIT:n oikeuskäytäntöön.²²¹ Ajallinen yhteys rikosepäilyllä ja kuulemisella muussa menettelyssä on ainakin siitä lukien, kun henkilö on esitutkinnassa määritelty rikoksesta epäillyksi. Pääsääntöisesti tiedonhankinta hallintomenettelyssä tapahtuu ennen kuin oikeudenkäynti on alkanut. Se, että tällä tiedolla voisi olla joskus myöhemmin merkitystä rikosprosessissa, ei estä voimassa olevan lain nojalla tapahtuvaa tiedonhankintaa hallintomenettelyssä.²²² Arvioidessa itsekriminointisuojaan alkamista verotarkastuksessa on huomautettava, ettei aina ole selvää, missä vaiheessa tarkastuksen varsinainen tarkoitus muuttuu veron perusteen selvittämisestä verorikoksen selvittämiseksi. Rikosprosessin alkamisajankohdan määrittelemisen voi olla erityisen haasteellista etenkin kansainvälisten verotustietojen vaihdossa, jossa tietoja luovuttava valtio tekee tarkastuksen verovelvollisen luona toisen valtion pyynnöstä.²²³

EIT:n oikeuskäytännön mukaan itsekriminointisuojaan saamisen edellytyksenä on, että henkilöön on jo kohdistunut rikosepäily. Näin ollen EIT:n ratkaisujen mukaan itsekriminointisuoja ei suoraan estä esimerkiksi verotusmenettelyssä vaatimasta pakon tai rangaistuksen uhalla verovelvollista antamaan oikeat tiedot verotettavista tuloistaan. Vastaavasti väärin tietojen antaminen tai oikeiden tietojen salaaminen tällaisessa menettelyssä voi sellaisenaan olla rangaistavaa. Esimerkiksi ratkaisuissa *Allen v. Yhdistynyt kuningaskunta* (10.9.2002) ja *King v. Yhdistynyt kuningaskunta* (8.4.2003) rangaistusuhkaisen ilmoitusvelvollisuuden rikkominen oli johtanut syytteeseen verorikoksesta tai rikossyytteeseen rinnastettavaan veroseuraamukseen. EIT totesi, ettei itsekriminointisuojaa ollut loukattu tapauksissa, koska sanktion uhalla saatuja tietoja ei ollut käytetty selvityksenä jostakin muusta rikoksesta, johon henkilöt olisivat syyllistyneet jo ennen epätosien tietojen antamista.²²⁴

²²⁰ Tarkka 2016, s. 512.

²²¹ Mantila 2020, s. 149—150.

²²² Tarkka 2016, s. 496.

²²³ Mantila 2020, s. 150.

²²⁴ Plosila 2011, s. 249.

Verovelvollinen voi vedota itsekriminointisuojaan silloin, kun hän on epäillyn asemassa ja epäiltyä vaaditaan antamaan tietoja pakolla. Jotta itsekriminointisuoja ulottuisi myös vireillä olevan rikosprosessin ulkopuolisiin menettelyihin, edellytetään henkilöön kohdistuvalta rikosepäilyltä ja hänen kuulemiseltaan muussa menettelyssä riittävää ajallista yhteyttä.²²⁵ Samanaikaisuusvaatimuksen katsotaan täyttyvän, jos henkilöä kuullaan muussa menettelyssä sen jälkeen, kun hänestä on tullut EIS 6 artiklan tarkoittamalla tavalla syytetty henkilö. Itsekriminointisuoja sovelletaan ainakin siitä lukien, kun henkilö on määritelty esitutkinnassa rikoksesta epäillyksi. Muussa menettelyssä sanktiouhan alla annetussa lausumassa mainituilla asioilla on oltava riittävän kiinteä yhteys rikosprosessissa tapahtuvan kuulemisen kanssa. Yhteysvaatimusta arvioidaan syytetyn näkökulmasta ja niiden tietojen perusteella, joita hänellä on silloin, kun häneltä vaaditaan tietoja pakon tai rangaistuksen uhalla.²²⁶ Yhteysvaatimuksen katsotaan täyttyvän ainakin silloin, kun sanktiouhan alainen kuuleminen koskee samoja tosiseikkoja. Muussa menettelyssä tapahtuvalla kuulemisella on oltava kuultavan kannalta haitallista merkitystä häntä vastaan vireillä olevassa rikosprosessissa, ja riittävää onkin se, että tietoja annettaessa ei voida sulkea pois sitä mahdollisuutta, että tiedot saattavat olla merkityksellisiä rikosasian kannalta. Itsekriminointisuojaan vetoamisen estää se, jos aineellisessa lainsäädännössä on oikeussuojan takeita – kuten esimerkiksi ulosottokaaren palomuurisäännökset – sen estämiseksi, ettei sanktiouhalla annettuja tietoja voida käyttää rikosprosessissa kuultavaa vastaan. Jos taasen oikeussuojan takeita ei ole olemassa, voi itsekriminointisuoja ulottua myös epäillyn kuulemiseen varsinaisen rikosprosessin ulkopuolella. Muussa menettelyssä tapahtunutta kuulemistä tulee lisäksi tehostaa sanktiolla, kuten esimerkiksi painostusvankeudella tai sanktioidun totuusvelvollisuuden uhalla.²²⁷ Laki-valiokunnan mietinnön mukaan OK 17:25.2:ssa tarkoitettu ajallinen yhteys on olemassa silloin, kun esitutkinta on vireillä asiasta, josta henkilöä sittemmin syytetään, vaikka hän muussa menettelyssä tietoja antaessaan ei olisikaan vielä epäiltynä.²²⁸

Tapauksessa KKO 2011:52 A oli siirtänyt yrityksestään lainvastaisesti varoja ja syyllistynyt menettelyllään törkeään velallisen epärehellisyyteen. Lisäksi A:lle vaadittiin rangaistusta siitä, ettei hän ollut maksanut näillä varoilla ulosotossa olleita henkilökohtaisia velkojaan, vaan hän oli hävittänyt varat. A vetosi puolustukseensa muun muassa siihen, että mikäli

²²⁵ Vuorenperä 2011a, s. 588.

²²⁶ Äimä 2011, s. 175—176.

²²⁷ Vuorenperä 2011a, s. 589—590.

²²⁸ LaVM 19/204 vp, s. 18.

hän olisi maksanut varoilla velkojaan, olisi hän tullut paljastaneeksi syyllistyneensä rikolliseen menettelyyn varojen hankinnassa. Koska asiassa ei ollut esitetty, että samaan aikaan olisi ollut vireillä ulosottomenettelyjä, jossa A:n olisi tullut rangaistuksen uhalla paljastaa varojen alkuperä, ei väitteellä ollut korkeimman oikeuden näkemyksen mukaan oikeudellista merkitystä. Tapauksesta ei käy ilmi, olisiko tilanne ollut toinen, jos käynnissä olisi ollut esimerkiksi esitutkinta yrityksen varojen käytöstä tai niiden siirtämisestä A:lle. Korkeimman oikeuden kanta samanaikaisuusvaatimukseen näyttäisi tapauksen perusteella siltä, että mikäli uhka tai painostus kohdistuu aikaan, jolloin viranomaisella ei vielä ole tietoa tapahtuneesta rikoksesta, on rikoksella hankitut varat rangaistuksen uhalla ainakin ilmoitettava verotuksessa ja niitä tulee käyttää aikaisempien ulosottovelkojen maksamiseksi siitäkin huolimatta, että näin toimimalla todennäköisimmin paljastaa tekemänsä rikoksen ja saattaa itsensä syytteen vaaraan.²²⁹

4.7.2. *Asiallinen yhteys*

Esitöiden mukaisesti hyödyntämiskiellolta edellytetään, että tieto on merkityksellinen muun menettelyn lisäksi myös rikosasiassa. Asiallisen yhteyden vaatimus ilmenee viittauksesta OK 17:18 §:n itsekriminointisuojaan. Asiallisen yhteyden katsotaan vallitsevan selvästi silloin, jos verotusmenettelyssä henkilö kertoo, mitkä tulot hän on jättänyt ilmoittamatta, koska tämä tieto koskee suoraan veropetoksen tunnusmerkistöön kuuluvaa seikkaa. Rajanvetokriteerinä voidaan pitää sitä, että selvittävät tosiseikat ovat merkityksellisiä rikosasian lisäksi myös muun menettelyn tarkoituksen toteuttamisen kannalta. EIT:n ratkaisussa Elomaa v. Suomi (16.3.2010) ulosottoselvitys suoritettiin vuonna 1996 ja esitutkinnat aloitettiin vuosina 1997 ja 1998. Rahoitustarkastuksen rahanpesuilmoituksessa (tuolloin rikosnimike oli kätkemisrikos) oli tosin vuonna 1994 mainittu valittajan nimi ja se, että hän oli siirtänyt omaisuutta toiselle, mutta häntä ei koskaan epäilty rahanpesusta, sillä rahanpesu edellytti omaisuuden vastaanottamista. Valitus oli ilmeisen perusteeton.²³⁰

Kysymystä siitä, onko käsiteltävillä asioilla asiallinen yhteys, on arvioitava syytetyn näkökulmasta. Itsekriminointisuoja tulee sovellettavaksi, jos syytetty ei voi sulkea pois sitä

²²⁹ Korvenmaa 2012, s. 244—245.

²³⁰ HE 46/2014 vp, s. 90. Ks. myös tapaus Marttinen v. Suomi (21.4.2009), jossa EIT katsoi, että valittajan oikeutta oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin oli loukattu, kun hänet tuomittiin sakkoon siitä syystä, että hän oli rikosprosessin ulkopuolisessa ulosottomenettelyssä kieltäytynyt antamasta tietoja, koska hän oli samanaikaisesti rikoksesta epäiltynä teoista, joista ja joihin olennaisesti liittyvistä seikoista selvitystä oli vaadittu.

mahdollisuutta, että tiedot saattavat tosiasiallisesti liittyä olennaisella tavalla vireillä olevaan rikosasiaan.²³¹ Asiallisen yhteyden katsotaan vallitsevan ainakin silloin, kun samat tosiseikat ovat relevantteja molemmissa tapauksissa. Asiallisen yhteyden kriteeri on verrannollinen ne bis in idem -problematiikkaan.²³²

Verotarkastuksessa ei ole oletettavaa siitä, että verotarkastuksen kohteen verotuksessa olisi virheitä, joista seuraisi veronkorotus. Verovelvollisen velvollisuudet verotarkastuksessa määräytyvät voimassa olevan verolainsäädännön mukaan. Jos sekä ajallisen että asiallisen yhteyden kriteeri verotusmenettelyn ja rikostutkinnan välillä ei täyty, itsekriminointisuoja ei tule hallintomenettelyssä tai -prosessissa sovellettavaksi, vaan verovelvollisen on ilmoitettava kaikki verovelkasuhteen kannalta relevantit seikat.²³³ Käytännössä kaksoisrangaistuksen kielto estää rikosoikeudellisen rangaistuksen langettamisen samojen oikeustositseikkojen perusteella, jos asia on jo kertaalleen ratkaistu ja veronkorotus määrätty.²³⁴

Verotuksen saralla EIT on tapauksessa A ja B v. Norja (15.11.2016) linjannut, että kun veronkorotuksen määrääminen ja sen jälkeen annettu rikostuomio olivat olleet sisällöllisesti ja ajallisesti riittävän läheisessä yhteydessä toisiinsa, voitiin prosesseja pitää osana kansallisen lainsäädännön mukaista yhdistettyä seuraamusjärjestelmää. Tämän mukaisesti molemmat seuraamukset olivat mahdollisia, jos puutteellinen veroilmoitus johti virheelliseen verotukseen. Kyseinen tuomio muutti aikaisempien EIT:n tuomioiden kantaa, joissa hallinnollinen sanktio aina esti samassa asiassa rikossyytteen.²³⁵

Rangaistusluonteisia hallinnollisia sanktioita tai niihin liitännäisiä sanktiomaksuja ei ole Suomessa otettu käyttöön yhtenäisen ja johdonmukaisen ajattelun mukaisesti, ja tällaiset erillaisissa säännellyt sanktiomaksut muodostavat hajanaisen ryhmän. Hallintosanktioon liittyvät käsitteet eivät ole suomalaisessa vuoropuhelussa yhtä lailla vakiintuneita kuin esimerkiksi Ruotsissa, vaikkakin oikeuskehityksemme on hyvin samansuuntainen naapurimaamme kanssa. Keskeisenä selityksenä asiantilalle voidaan pitää sitä, ettei Suomessa, kuten muissaakaan Pohjoismaissa, ole perinteisesti ollut käytössä yhtenäistä hallintorikosoikeudellista

²³¹ Tarkka 2016, s. 496—497. Kyseessä on ns. yhteysvaatimus, ks. esim. KKO 2009:80 kohdat 17 ja 30.

²³² Tarkka 2016, s. 497.

²³³ HE 46/2014 vp, s. 89—90 ja Tolvanen 2013, s. 354.

²³⁴ Tarkka 2016, s. 497.

²³⁵ Nieminen 2021a, s. 6—7. Määrättyjä veronkorotuksia pidettiin Engel-kriteerin perusteella rikosoikeudellisina hallinnollisina sanktioina, ks. A ja B v. Norja (15.11.2016) kohdat 107, 136—139. Lisäksi Norjassa ei ollut verotuksessa palomuurisäännöstä.

järjestelmää Saksan Ordnungswidrigkeiten-järjestelmän mallin mukaisesti varsinaisen rikosoikeudellisen järjestelmän rinnalla.²³⁶

4.7.3. *Samanaikainen verotarkastus ja esitutkinta*

Rikosasiassa sovellettava itsekriminointisuoja tulee ottaa huomioon myös varsinaisen rikosasian kanssa samanaikaisesti suoritettavassa verotarkastuksessa, jossa selvitetään samoja toiseikkoja tai jos selvittävänä olevilla seikoilla voi muutoin olla merkitystä rikoksesta epäillyn syyllisyyden selvittämisessä. Todisteena rikosasiassa ei saa käyttää sellaisia tietoja tai asiakirjoja, joita henkilö on luovuttanut pakon uhalla. Vastaavasti jos tietoja annetaan vapaaehtoisesti verotarkastuksessa, ei niiden käyttäminen rikosasiassa ole kiellettyä. Mikäli henkilö ei suostu antamaan häneltä vaadittuja tietoja tai asiakirjoja verotarkastuksessa itsekriminointisuojaansa vedoten, ei häntä tule rangaista veronkorotuksella tai tuomita erikseen laiminlyönnistä noudattaen ilmoitusvelvollisuutta. Tällaisessa tilanteessa myöskään hyödyntämiskielto ei aktualisoidu, sillä mitään todisteita ei ole luovutettu.²³⁷

Korkein oikeus on ratkaisussa KKO 2011:46 katsonut, että itsekriminointisuojan ulottuvuutta on arvioitava rikoksesta epäillyn näkökulmasta siinä nimenomaisessa tilanteessa, jossa häneltä vaaditaan tietoja:

Ratkaisussa KKO 2011:46 syyttäjä oli vaatinut A:lle rangaistusta törkeästä veropetoksesta sillä perusteella, että hän oli X Oy:n edustajana yhtiön verotarkastuksessa erään toisen henkilön ohella ilmoittanut verotarkastajille epätosia tietoja X Oy:n ja eräiden muiden A:n määräysvallassa olleiden yhtiöiden Y Oy:lle maksamista laskusuorituksista. Menettelyn tarkoituksena oli aiheuttaa tai yritetty aiheuttaa X Oy:n vuoden 2004 tuloveron määrääminen liian alhaiseksi. Korkeimman oikeuden näkemyksen mukaan itsekriminointisuoja kattaa vaikenemisoikeuden ja tietojen salaamisen lisäksi myös väärin tietojen antamisen. X Oy:ssä oli samanaikaisesti suoritettu verotarkastusta, kun A:ta vastaan oli vireillä veropetosta koskeva esitutkinta. A oli velvoitettu verotarkastuksessa luovuttamaan totuudenmukaisesti tietoja, jotka liittyivät häneen kohdistettuun veropetosepäilyyn. Ottaen huomioon verotarkastusmenettelyssä tietojen antamiseen liittyvät veronkorotus- ja rangaistusuhat, olisi A:n velvoittaminen tietojen antamiseen tarkoittanut itsekriminointisuojan rikkomista. KKO:n johtopäätöksenä oli, että ”tässä

²³⁶ Lahti 2012, s. 105.

²³⁷ Plosila 2018, s. 256—257.

tilanteessa sitä, että A on antanut verotarkastuksessa vääriä tietoja, ei voida pitää rangaistavana. A ei siten ole syytekohtassa 8 syyllistynyt törkeään veropetokseen” (perustelukappale 19).

Ratkaisun perusteluiden kohdan 12 mukaan arvioitaessa sitä, ovatko esitutkinta ja verotarkastus koskeneet samoja seikkoja, ratkaisevaa on esitutkinnan kohteena olevat rikoksesta epäillyn toimet. Esitutkinnan edetessä tekojen rikosoikeudellinen arviointi ja tutkinnan suunta tarkentuvat ja kohdentuvat. Itsekriminointisuojaan ulottuvuutta tulee arvioida rikoksesta epäillyn näkökulmasta ja juuri siinä tilanteessa, jossa häneltä tietoja vaaditaan. Esitutkinnan laajuus ja keskeneräisyys vaikuttavat siihen, millaisten tietojen antamisen epäilty on tuolloin perustellusti voinut katsoa vaarantavan puolustautumismahdollisuuksiaan. Korkein oikeus totesi tässä tapauksessa olleen sekä esitutkinnassa että verotarkastusmenettelyssä kysymys samojen henkilöiden ja heidän yhtiöidensä tekemiin rahasuorituksiin, kirjanpitoaineiston tositteisiin ja verotukseen liittyneistä epäselvyyksistä. Verotarkastuksessa A:lta vaadituissa tiedoissa oli siten ollut kyse samoista seikoista kuin samanaikaisesti vireillä olleessa esitutkinnassa. Esitutkinta ja verotarkastus olivat koskeneet samaa A:n menettelyä.²³⁸ Itsekriminointisuojaan ulottuvuuden näkökulmasta tarkasteltuna annettu ratkaisu vahvistaa entistään KKO:n ratkaisussaan 2009:80 omaksumaa linjaa, jonka mukaisesti itsekriminointisuoja voi tietyin edellytyksin ulottaa vaikutuksensa myös rikosasian käsittelyn ulkopuolelle.²³⁹

Ratkaisusta KKO 2011:46 voi päätellä, että rikosprosessissa rikoksesta epäillylle tai syytetyille itsekriminointisuojaan kuuluvat oikeudet ulottuvat samanlaisina myös rikosprosessin rinnakkaiseen menettelyyn, kuten hallinnolliseen menettelyyn. Tuntuu loogiselta, että rinnakkaisessa menettelyssä, joka koskee samaa asiaa, epäillyn tai syytetyin asemassa olevalla henkilöllä on samat oikeudet kummassakin menettelyssä. Jos syytetyllä ei ole totuudessapysymisvelvollisuutta rikosprosessissa, mutta on samanaikaisessa muussa menettelyssä, vie se herkästi pohjan pois rikosprosessissa mahdollisesti käytettävältä ”valehteluoikeudelta”. Käytännössä tällaiset samanaikaiset esitutkinta- ja verotarkastustilanteet ovat kuitenkin varsin harvinaisia.

²³⁸ Plosila 2011, s. 247.

²³⁹ Vuorenperä 2011a, s. 586—587.

5. PÄÄTÄNTÖ

Perustuslain 21 § pitää sisällään lainsäätäjälle suunnatun turvaamisvelvoitteen, jonka mukaisesti itsekriminointisuojaan toteutuminen on turvattava lailla. Tästä huolimatta lainsäädännössämme ei ole yleistä rikosprosessin ulkopuolisiin menettelyihin ulottuvaa itsekriminointisuojaan tai hyödyntämiskieltoa koskevaa säännöstä. Verotusmenettelyssä itsekriminointisuojaan toteutumista ei ole kaikilta osin kattavasti turvattu, vaikka esimerkiksi esitutkintalaikiin sisältyy itsekriminointisäännös ja ulosottokaari sisältää ns. palomuurisäännöksen, joka kieltää ulosottomenettelyssä saatujen tietojen hyödyntämisen.²⁴⁰ Lisäksi useat ihmisoikeussopimuksissa säännellyt prosessuaaliset perusoikeudet jäävät toteutumatta veronkorotusmenettelyssä. Esimerkiksi siltä osin kuin ihmisoikeussopimuksissa ja PL 21 §:ssä säädetään jokaiselle kuuluvasta oikeudesta oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin, ei verotarkastusmenettelyn voida katsoa täyttävän oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin kuuluvia osatekijöitä – ainakaan erityisen hyvin. Käytännössä voidaan katsoa, että ainoa oikeus, joka Verohallinnon hyvää verotarkastustapaa koskevassa ohjeessa verovelvolliselle annetaan, on oikeus tulla kuulluksi.²⁴¹

Vaikkei merkittävässä kansallisen tason itsekriminointisuojaan koskevissa tapauksissa olekaan ollut kyse rikosprosessin ulkopuolisessa menettelyssä annettujen tietojen tosiasiallisesta hyödyntämisestä, ei tällaista mahdollisuutta voida kuitenkaan täysin sulkea pois. Tämä johtuu tehokkaiden oikeussuojatakeiden puuttumisesta sen estämiseksi, että hallinnollisessa menettelyssä annettuja tietoja ei voitaisi käyttää todisteena rikosprosessissa. Vastaavasti tämän on katsottu riittävän ihmisoikeusloukkauksen toteamiseen EIT:n ratkaisukäytännössä. KKO:n itsekriminointisuojaan koskeva tulkintakäytäntö nykytilassaan vastaa Euroopan ihmisoikeussopimuksesta johtuvia velvoitteita ja EIT:n tulkintakäytäntöä. Kuitenkin perusoikeusnäkökulmasta tarkasteltuna itsekriminointisuojaan toteutumisen turvaamiseen liittyy kuitenkin edelleen ongelmia.²⁴² Yksi huomattava aukko onkin juuri verotarkastusten ja verotarkastuskertomusten hyödyntäminen myöhemmin realisoituvassa rikosasiassa. Suomessa ei varsinaisesti ole estettä käyttää verotarkastuksessa kerättyä aineistoa myöhemmässä rikosprosessissa. Itsekriminointisuoja on kuitenkin keskeinen epäillyn ja syytetyn

²⁴⁰ Pentikäinen 2012, s. 248.

²⁴¹ Vuorenpää 2011b, s. 507.

²⁴² Pentikäinen 2012, s. 242.

oikeussuojan tae, joka EIT:n oikeuskäytännön mukaan voi tulla sovellettavaksi ajallisesti jo ennen kuin henkilöä epäillään mistään rikoksesta tai ennen esitutinnan alkamista. EIT:n oikeuskäytännön mukaan itsekriminointisuoja kannalta olennaista ei myöskään ole se, mikä tiedonantovelvollisuuden tarkoitus on ollut tai onko velvoitteen kohde ollut muodollisesti jo epäillyn asemassa, jos hän on voinut tietoja antamalla arvioida joutuvansa syytteen vaaraan.²⁴³ Verotarkastusta ei tulisi myöskään käyttää keinona saada näyttöä muista talousrikoksista.²⁴⁴

Oikeuskirjallisuudessa on ehdotettu, että itsekriminointisuoja toteutuminen rikosprosessin ulkopuolisissa menettelyissä asetetun tietojenantovelvollisuuden osalta voitaisiin toteuttaa säätämällä laissa tai vakiinnuttamalla oikeuskäytännössä tehokkaat oikeussuojatakeet tätä kautta saatujen tietojen poissulkemiseksi oikeudenkäyntiaineistosta.²⁴⁵ Vuorenpään näkemyksen mukaan itsekriminointisuoja antamista edeltäviä tilanteita ei pääse syntymään, mikäli riittävän tehokkaat oikeussuojatakeet estävät sanktiouhkaisessa kuulemisessa annettujen lausumien myöhemmän hyödyntämisen henkilöä vastaan aloitetussa rikosprosessissa. Vuorenpää näkee myös, että KKO:n vuoden 2009 jälkeen antamaa, EIT:n tulkintakäytännön kanssa samansuuntaista tulkintakäytäntöä itsekriminointisuoja osalta olisi mahdollista pitää sellaisena palomuurina, joka estäisi rikosprosessin ulkopuolella annetun sanktiouhkaisen lausuman hyödyntämisen myöhemmässä rikosasian oikeudenkäynnissä, jolloin hallinnollisessa taikka muussa rikosprosessin ulkopuolisessa menettelyssä ei olisi enää syytä kieltäytyä antamasta tietoja vedoten vaaraan niiden hyödyntämisestä myöhemmässä rikosoikeudenkäynnissä.²⁴⁶

Myös Verohallinto puoltaa näkemystä siitä, ettei oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin kuulu todistelu, jota epäillyn asemassa oleva henkilö on pakotettu antamaan muussa viranomaismenettelyssä. Tämän varmistaminen vaatii lainsäädäntötoimia. Itsekriminointisuoja voitaisiin Verohallinnon vuonna 2013 antaman näkemyksen mukaan toteuttaa niin, että muussa viranomaismenettelyssä pakon tai rangaistuksen uhka ei ole sallittua, jolloin henkilöllä ei ole myöskään velvollisuutta myötävaikuttamiseen vaitiolo-oikeuden perusteella. Toisena toimintakeinona väläytetään palomuurin mahdollisuutta, jolloin muussa

²⁴³ Plosila 2011, s. 256.

²⁴⁴ Äimä 2011, s. 182.

²⁴⁵ Virolainen – Pölönen 2004, s. 320.

²⁴⁶ Vuorenpää 2011a, s. 590–591.

viranomaismenettelyssä voidaan pakottaa myötävaikuttamiseen, mutta tietoja ei saa luovuttaa vireillä olevaan esitutkintaan tai ettei tietoja saa ottaa todisteluna huomioon rikosprosessissa hyödyntämiskielton mukaisesti. Itsekriminointisuojaan edellytykset on mahdollista todeta suoraan viranomaismenettelyssä, kun taas todistelun hyödyntämiskieltoa koskeva ratkaisu voisi tulla merkittävästi viivästyneenä ja vasta mahdollisesti useiden oikeusasteiden käsittelyn jälkeen.²⁴⁷

Ongelmia liittyy myös itsekriminointisuojaan alkamisajankohtaan. Koska itsekriminointisuojaan alkamisajankohta on vakiintuneesti sidottu esitutkinnan alkamisajankohtaan, olisi lakiin syytä ottaa säännökset koskien esitutkinnan tarkkaa alkamisajankohtaa.²⁴⁸ *Mantila* esittää itsekriminointisuojaan alkamisajankohtaan liittyvän ongelman ratkaisuksi itsekriminointisuojaan aikaistamista nykyisestä käytännöstä. Tällöin välttäisiin tilanteita, joissa verovelvolliselle asetettu tietojenantovelvollisuus selvästi loukkaa itsekriminointisuojaan. Mikäli syytetty on verotarkastuksessa pysynyt totuudessa, tulisi hallintoprosessuaalisen ratkaisun näyttöarvoa laskea myöhemmissä rikosprosessissa riippumatta siitä, olisivatko verotarkastuksessa annetut ja ratkaisun perustana olevat tiedot rikosprosessissa hyödyntämiskelpoisia.²⁴⁹

Tapanilan mukaan yksi itsekriminointisuojaan toteuttamisen näkökulmasta perusteltu toimenpide olisi hyödyntämiskielto sääntöjen säätäminen oikeustilan selkiyttämiseksi. *Tapanila* pitää perusteltuna, että itsekriminointisuojaan perustuva todisteen hyödyntämiskielto otettaisiin OK 17 luvun säännökseksi. Samassa yhteydessä syytetyn itsekriminointisuojaan liittyvät säännökset, kuten esimerkiksi OK 17:24, voisi tämentää koskemaan todistajan ohella *expressis verbis* myös syytettyä.²⁵⁰

Ennen kuin oikeudenkäymiskaareen saadaan säädettyä tehokas hyödyntämiskieltopykälä itsekriminointisuoja tilanteita varten, toteutuu itsekriminointisuoja ainoastaan yksittäistapauksittain ja jälkikäteen. Huomiota tähän on kiinnittänyt myös korkeimman oikeuden presidentti *Koskelo* korkeimman oikeuden puolesta antamassaan lausunnossa konkurssityöryhmän

²⁴⁷ OMML 30/2013, s. 200.

²⁴⁸ *Mantila* 2020, s. 150.

²⁴⁹ *Mantila* 2020, s. 152.

²⁵⁰ *Tapanila* 2010, s. 584.

mietintöön vuonna 2010. Koskelo toi selvästi esiin, että vallitseva tilanne on tuomioistuinten kannalta kestävä ja jopa perustuslainvastainen.²⁵¹

Rikosasioissa hyödyntämiskieltoa koskevan pohdinnan ratkaisumalliksi esitetty perusoikeusmyönteinen intressipunninta²⁵² voisi antaa suuntaviivoja myös hallintoprosessiin niihin tilanteisiin, joissa hyödyntämiskieltoa ja itsekriminointisuojaan laajuutta joudutaan pohtimaan. Selonotto toiminta on jo alun alkaen perusoikeuksien sitomaa: vastakkain ovat ainakin ratkaisujen ennakoitavuus, järjestelmän tehokkuus ja totuuden selvittäminen, asianosaisen (syytetyn) oikeuksien turvaaminen ja suhteessa kaikkiin edellisiin myös hyödyntämiskielto- ratkaisun oikeasuhtaisuus.²⁵³

Edelleen tulisi ratkaista se ongelmakohta, voiko verovelvollinen vetoamalla itsekriminointisuojaan jättää ilmoittamatta tuloja, joilla on liittynyt häntä vastaan vireillä olevaan rikosoikeudenkäyntiin. EIS 6 artiklan mukaisten takeiden täyttäminen edellyttää sen ratkaisemista, kohdistuuko itsekriminointisuoja vain veronkorotuksen määräämiseen vaikuttaviin seikkoihin vai sekä toimitettavaan verotukseen että siihen liittyvään veronkorotukseen. Itsekriminointisuojaansa vedoten verovelvollinen voi olla vastaamatta veroviranomaisen lähettämään kuulemiskirjeeseen, mutta jos verovelvollinen ei täytä lakisääteistä ilmoitusvelvollisuuttaan, syyllistyy hän veropetokseen.²⁵⁴

Valtionvarainministeriön verotuksen oikeusturvatyöryhmä on myös ottanut kantaa veroprosessissa usein epätasaisesti jakautuvaan todistustaakkaan. Työryhmä asetettiin vuonna 1997 selvittämään yritysten verotusmenettelyssä mahdollisesti esiintyviä ongelmia ja epäkohtia. Useat verovelvollistahot olivat kiinnittäneet työryhmän huomiota siihen, että käytännössä veroprosessi säilytetään hyvin pitkälle verovelvollisen vastuulle.²⁵⁵ Tosiasioiden jäädessä epäselviksi verovelvollinen joutuu eriarvoiseen asemaan muiden yrittäjien kanssa, jolloin tasa-arvon periaate verotuksessa ei toteudu.²⁵⁶ Ongelmia syntyy siitä, kun verotarkastuksen ja verotarkastuskertomuksen kuulemisen yhteydessä annettuja tietoja käytetään yrittäjää vastaan samaa asiaa koskevassa hallinto- ja rikosprosessissa. Jotta yrittäjä voisi nauttia

²⁵¹ Korkein oikeus 2010.

²⁵² Pölönen 2003, s. 219 ss.

²⁵³ Riekkinen 2014, s. 186.

²⁵⁴ Äimä 2011, s. 183.

²⁵⁵ Verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio 36/97, s. 49.

²⁵⁶ Mariapori 2017, s. 289.

ihmisoikeussopimuksen mukaisesta syyttömyysolettamasta, tulisi ratkaista se kysymys, missä vaiheessa rikosprosessin katsotaan EIS:n mukaan alkavan verotarkastuksen yhteydessä. Lisäongelmia tuottaa se, että asioita tutkitaan sekä verotusmenettelyssä että rikosprosessissa.²⁵⁷ Verohallinnon ja verotarkastustoiminnan julkiseen arvosteluun liittyen elinkeinoelämän järjestöt olivat keränneet myös yksittäisiä esimerkkejä Verohallinnon menettelyn epäoikeudenmukaisuudesta. Verotarkastustoimintaan kohdistetussa kritiikissä tuotiin esiin esimerkiksi seuraavia asioita: näyttövelvollisuus on siirretty verovelvolliselle; verotarkastajat esittävät näytön sijasta omia oletuksiaan; kuulemismenettelyllä ei ole merkitystä, koska vastineessa esitettyä ei huomioida vaan maksuunpanot toimitetaan tarkastajien esitysten mukaan; ennakkopäätöksille, oikeuskirjallisuudelle ja ohjeille ei anneta merkitystä tai niihin vedotaan vain valikoiden; taannehtivat tulkintojen muutokset; tulkintatilanteissa verot maksuunpannaan ja verovelvollisen on haettava muutosta.²⁵⁸

Selvää kuitenkin on se, että lainvalmistelussa tulisi ratkaista, pitäisikö syntyneeseen tilanteeseen puuttua lainsäädännön kautta. Yhtenä vaihtoehtona Vuorenpää on esittänyt ajatuksen siitä, että Suomessa luovuttaisiin täysin mahdollisuudesta määrätä sanktioluonteisia veronkorotuksia. Näin toimimalla ristiriitaongelmia ei voisi syntyä, koska verojen määräämistä ei voida pitää rikosoikeudellisenä seuraamuksena, eikä ainoastaan verotuksen toimittamiseen tähtäävää verotarkastusta voida täten pitää rikosprosessina. Kuitenkaan sanktioluonteisista veronkorotuksista luopuminen ei välttämättä poistaisi kaikkia verotarkastuksen toimitamiseen liittyviä ongelmia, sillä verotarkastuskertomusta voitaisiin silti käyttää todisteena myöhemmässä veropetosoikeudenkäynnissä. Tämä tuottaa haasteita verovelvollisen oikeudellisen aseman kannalta.²⁵⁹

Odottaessamme tarkentuvaa ohjeistusta on huomioitava, että itsekriminointisuojusta säätäminen laissa on erittäin haasteellista, kuten lakivaliokuntakin on todennut. Syynä tähän on se, että itsekriminointisuojarahjauksen ulottuvuuden ja sisällön määrittää viime kädessä EIT:n ja KKO:n oikeuskäytäntö. Tulkinnanvaraiset ja osin ristiriitaiset ratkaisut kielivät siitä, että lainsäätäjän ja lainkäyttäjän on haasteellista muodostaa itsekriminointisuojan sisällöstä yleisiä ja riittävän täsmällisiä ohjeisohjeita. Huomioitavaa on myös se, että EIT:n

²⁵⁷ Mariapori 2017, s. 260.

²⁵⁸ Verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio 36/97, s. 49.

²⁵⁹ Vuorenpää 2011b, s. 510.

oikeuskäytännön myötä periaatteen sisältö täsmentyy edelleen ja voi tulevaisuudessa ulottaa vaikutuksensa myös uusille alueille, joista ei vielä ole ennakkotapauksia tai lainsäädäntöä.²⁶⁰

Toistaiseksi voi vain arvailla, mihin kaikkiin käytännön tilanteisiin asiassa DB v. Consob alkuvuonna 2021 annettu tuomio tulee vaikuttamaan. Viranomaisten tuleekin pohtia ohjeistustaan ja käytäntöjään nykytilaa vastaavaksi, esimerkiksi verotusmenettelyn osalta. Ohjeessaan ”Rikosoikeudenkäynnissä sovellettava itsekriminointisuoja ja sen vaikutus verotusmenettelyssä” Verohallinto toteaa, että itsekriminointisuoja koskevia säännöksiä ja periaatteita sovelletaan vain rikosprosessissa, ja että itsekriminointisuoja voi tulla hallinnollisessa menettelyssä huomioitavaksi ainoastaan silloin, kun samoja seikkoja selvitetään siinä samaan aikaan rikosprosessin, kuten esitutinnan kanssa.²⁶¹ Ohje ei kuitenkaan millään lailla huomioi sitä, että EIS:n näkökulmasta verotusmenettely on hallinnollista menettelyä vain silloin, kun siinä ei määrätä veronkorotusta, myöhästymismaksua tai muuta vastaavaa hallinnollista sanktiota. Käytännössä veron määräämistilanteissa maksuunpannaan yleensä aina jokin hallinnollinen sanktio, jolloin ainakin tietyissä tilanteissa, kun kyse ei ole vain ilmoitusvelvollisuuden täyttämisestä, myös EIS 6 artikla ja sitä myötä vaikenemisoikeus ja itsekriminointisuoja tulisi ottaa huomioon. Kuten asiassa DB v. Consob, ei Suomessa ole verotusmenettelyn ja esitutinnan välissä ns. palomuuria, joka estäisi verotusmenettelyä varten luovutettujen tietojen edelleen luovuttamisen esitutkintaviranomaisille. Tästä voikin vetää päätelmän, olisiko tuomion kohdalla 44, jossa annettiin ymmärtää, että pelkkä tietojen mahdollinen hyödyntäminen rikosprosessissa oikeuttaa vaikenemaan, laajempikin vaikutus verotusmenettelyssä. Aiheellinen kysymys on myös se, kuinka tulisi suhtautua tilanteeseen, jossa on tiedossa, että vastaaminen johtaisi suurempaan hallinnolliseen sanktioon kuin vastaamatta jättäminen.²⁶²

Vallitseva tilanne ja edellä esitetyt puheenvuorot antavat ajattelemisen aihetta. On selvää, että lainsäädäntö ja oikeustila vaativat selvennystä rangaistusluonteisten hallinnollisten prosessien osalta. Itsekriminointisuojan alkamisajankohtaa pohtiessa tuntuisi luontevalta sitoa alkamisajankohta siihen hetkeen, jolloin verovelvollisella on perustellusti uhka joutua EIS 6 artiklan tulkinnan mukaisen syytteen vaaraan. Tällöin VML 26 §:n mukainen

²⁶⁰ LaVM 12/2012 vp, s. 3.

²⁶¹ Verohallinto 2016a, kohta 2. Yleistä itsekriminointisuojusta ja sen huomioon ottamisesta verotusmenettelyssä.

²⁶² Nieminen 2021a, s.14.

selvitysvelvollisuutta ja todistustaakkaa koskeva jako joutuisi väistymään vahvemman itsekriminointisuojaan tieltä. Oikeustilan selkeyttämisen kannalta perusteltua olisikin kirjata itsekriminointisuoja suoraan verotusmenettelylakiin. Jos taas palomuurisääntely koettaisiin sopivaksi verotusmenettelyyn, selvää ja käytännössä toimivaksikin todettua on, että esimerkkiä voisi ottaa konkurssi- tai ulosottomenettelyyn implementoiduista malleista olla myötävaikuttamatta oman syyllisyytensä selvittämiseen. Joka tapauksessa ottaen huomioon etenkin tuore DB v. Consob -tapaus, tulisi lainsäädäntöä tarkistaa vastaamaan EIT:n näkemyksiä mukailevaksi, ennen kuin Suomi on jälleen kerran yhtenä esimerkkinä ennakkotapauksen roolissa – huonossa valossa.