

## Tax Increase and the Implementation of Criminal Responsibility

Keywords: ne bis in idem, punitive tax, tax fraud, res judicata

**Minna Immonen**

---

### *English Abstract*

*Each year tax avoidance causes significant losses to society in the form of lost revenue. The society has to prevent tax evasion by the means of general prevention. The current Finnish legislation does not prevent the simultaneous imposition of a tax increase and a criminal sanction for the same act. This practice has now been proven to be problematic concerning human rights and interpretation of the Convention on Human Rights.*

*Regardless of its internal legal system, Finland has to obey the obligations of the European Convention on Human Rights. Finland also has to follow the rulings of the European Court of Human Rights (ECHR) and the European Union Court of Justice (ECJ) and respect and comply with their interpretation, if necessary, by altering its own laws. The ECHR's autonomous interpretation of the notions of the Convention overrules any national legislation and its legal concepts.*

*The ECHR has outlined the concept of criminal prosecution, punitive nature of tax increase, the ne bis in idem principle and the criteria for applying the definition of an inhibitory effect based on the finality of a solution. Last year the Finnish Supreme Court followed the interpretation of the ECHR in three solutions.*

*The prosecutor can not prosecute for tax avoidance when the tax increase, which the tax authority has imposed, has come into force. The first sanction that comes into force remains so, while the second sanction must be revoked. The accused no longer knows which sanction to expect, as in similar cases one can receive a tax increase and the other a criminal sanction, just depending on procedural schedules.*

*The solutions of the ECJ are not well established. The solutions of the ECHR provide guidance, however, only at a minimum level. Instead, the EU and national legislation and legal practice can create higher level of protection. In this article there is a proposition for a new act, which would guarantee a better legal protection. Under this new law, tax increases would be dealt in the same procedure with the prosecution of tax fraud, assuming both cases are based on the same facts. This would safeguard the criminal responsibility in an equal and predictable way, while implementing the principle of human rights and supporting the general prevention simultaneously.*

### **Full article in Finnish**

## **Veronkorotus ja rikosvastuun toteuttaminen**

Asiasanat: ne bis in idem, veronkorotus, veropetos, oikeusvoima

### **1 Johdanto**

#### **1.1 Taustaa**

Suomen voimassa olevan lainsäädännön mukaan veroviranomainen voi määrätä verovelvolliselle veronkorotuksen, jos tämä ei ole täyttänyt oikein velvollisuuksiaan (laki verotusmenettelystä 1558/1995, myöh. VML, 32 §).<sup>1</sup> Tämän lisäksi veroviranomaisten velvollisuutena on eräin poikkeuksin tehdä veropetoksesta rikosilmoitus (rikoslaki 39/1889, myöh. RL, 29 luku) tunnusmerkistön toteutuessa. Verovelvollinen joutuu näin ollen samasta asiasta kahden eri menettelyn – sekä hallinnollisen että rikosprosessuaalisen – kohteeksi.

Hän saattaa joutua maksamaan menettelystään hyvinkin tuntuvan veronkorotuksen ja saada samasta asiasta rikostuomion. Veronkorotusta ei ole pidetty sellaisena asiana, jossa olisi kyse jonkun henkilön oikeuksista tai velvollisuuksista, saati rikosasiaan verrattavasta asiasta, jolloin tulisi ottaa

---

1 Verohallinnon yhtenäistämishoje 31.12.2009. Ks. veronkorotuksen ja veropetosten yhteensovittamisen aikaisemmasta käytännöstä; Mali – Valkonen – Rautakoski 1981, VM 36/1997 ja Turun yliopiston julkisoikeuden laitos 1979. Ks. erilaisista tavoista suhtautua veron välttämiseen: Commission of the European Communities 1994 sekä de Mones ym. 2010.

huomioon oikeusturvavaatimukset. Veronkorotus voidaan kuitenkin ottaa huomioon rikosoikeudenkäynnissä rangaistuksen lieventämisperusteena sanktiokumulaation välttämiseksi (RL 6 luvun 7 §).<sup>2</sup>

Suomessa noudatettu käytäntö on nyttemmin osoittautunut ongelmalliseksi perus- ja ihmisoikeusmyönteisen tulkinnan kannalta.<sup>3</sup> Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen (EIT) uudemmassa oikeuskäytännössä veronkorotusta on voitu joissain tapauksissa pitää rikosoikeudellisena rangaistuksena, jolloin rikosprosessuaaliset oikeusturvavaatimukset tulisi ottaa huomioon.<sup>4</sup> Oikeusturvavaatimukset on Suomen perustuslaissa turvattu säädöksellä vähimmäisoikeudesta oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin (PL 21 §). Säännös sisältää myös ihmisoikeussopimuksen määräykset. Euroopan ihmisoikeussopimuksen (SopS 18–19/1990, myöh. EIS) 7 lisäpöytäkirjan 4 artiklassa kielletään syyttäminen ja tuomitseminen kahdesti samasta teosta.<sup>5</sup> Tämä on niin sanottu *ne bis in idem* -kielto.<sup>6</sup>

## 1.2 Metodi

Veron välttämisen sanktioimista koskevalla rikosoikeudellisella normistolla on kosketuspinta taloudellisten vaihdantasuhteiden kanssa. Verorikokset saavat sisältönsä verolaeista, verolait taloudellisista suhteista. Modernissa talousrikosoikeustutkimuksessa joudutaan kohtaamaan rikosoikeusjärjestelmän, perusoikeuksien ja taloudellisten vaihdantasuhteiden jännitteinen kenttä.<sup>7</sup> Rikosoikeusteorian kautta rikosoikeudellisella tutkimuksella on

2 Ks. myös HE 66/1988, s. 54.

3 KKO 2010:82, 2010:46 ja 2010:45 sekä KHO 2011:41, Rovaniemen HO 2010:59, I-SHO 2010:11, THO 2010:2 sekä Helsingin HaO 5.5.2010 10/0543/1, 30.6.2010 10/0819/1, 25.11.2010 10/1584/1 ja 17.1.2011 11/0049/4. Korkeimman oikeuden tapauksia on kommentoinut Vuorenpää, ks. Vuorenpää 2011, s. 156–164; Vuorenpää 2010a, s. 368–397 sekä Vuorenpää 2010b, s. 1113–1120.

4 Näin esimerkiksi Jussila v. Suomi ja Ruotsalainen v. Suomi.

5 Suomi ratifioi EIS:n 4.5.1990. Sopimus astui voimaan 10.5.1990.

6 *Ne bis in idem* -periaatteen sisältö on jaettu perinteisesti kahteen eri merkitykseen. Ensimmäkin ketään ei saa syyttää kahta kertaa samasta asiasta. *Nemo debet bis vexari pro una et eadem causa*. Toiseksi ketään ei tule rangaista kahdesti samasta asiasta. *Nemo debet bis puniri pro uno delicto*. Ks. Vervaele 2005, s. 100 ja EIS 7 lisäpöytäkirjan 4 artikla. Ks. käsitteen jaottelusta myös Helenius – Hellsten 2010.

7 Tapani 2002, s. 939.

kytökset oikeusteoriaan sekä oikeus-, yhteiskunta- ja moraalifilosofiaan.<sup>8</sup> Etsittäessä ratkaisua laaja-alaiseen rikosoikeudelliseen ongelmaan joudutaan tässä artikkelissa hakemaan vastausta useamman metodin avulla.

Rikosoikeudellinen tutkimus on laajentunut yhteiskuntatieteiden suuntaan, mikä liittyy ennen kaikkea rikosoikeuden erityispiirteisiin ja yhteiskunnallisiin tarpeisiin. Rikollisuus on ratkaisua ja toimenpiteitä vaativa yhteiskunnallinen ongelma, johon on pysyvä käytännöllinen pakko tuottaa oikeudellisia ratkaisuja. Tämä tehtävä ei ratkea puhtaasti lainopillisin keinoin.<sup>9</sup> Rangaistusteoriaa käytetään osaltaan systematisoitaessa ongelmaympäristöä uudelleen ja haettaessa ratkaisua ongelmaan. Ratkaisu perustuu kriminaalipolitiikan tavoitteiden toteuttamiseen.<sup>10</sup>

Artikkelissa otetaan kantaa rikosoikeudenkäytön perusteisiin samalla, kun haetaan oikeusturvavaatimukset huomioon ottavaan rikosvastuun toteuttamiseen. Oikeus oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin on perusoikeus, joka saa tosiasiallisen sisältönsä ihmisoikeussopimuksista ja niiden tulkintakäytännöstä. Rikosprosessuaalisten perusoikeuksien ja oikeusperiaatteiden taustalla on jännite rikoksesta epäillyn oikeuksien ja rikosvastuun toteuttamisedellytysten välillä. Tulisi löytää tasapainotila, jossa yksilön oikeudet turvataan mahdollisimman laajasti, mutta jossa rikosvastuu on samalla käytännössä toteutettavissa yleisprevention ylläpitävällä tavalla.<sup>11</sup> Tämä on artikkelia koskevan ongelman haasteellisin tehtävä, jossa artikkelia koskevan aiheen tutkimus lähestyy *de lege ferenda* -tutkimusta. *De lege ferenda* -tutkimuksessa lähestymistapa on ongelmakeskeinen, ja siinä kartoitetaan,

8 Lappi-Seppälä 1997, s. 192–193. Rikosoikeustieteen eri tutkimusaloilla on oma spesifi tehtävänsä; rikoslainoppi ja rikosprosessioikeus ovat normitiedettä, kriminologia empiirinen tiede ja kriminalistiikka käytännön rikostutkintaa palvelevaa tutkimusta. Kriminaalipolitiikka yhdistetään tavallisesti rikollisuuden torjuntatoimien kehittelyyn. Rikoslainopin ohella voidaan erottaa rikosoikeuden käytön ja käsitteistön perusteisiin kohdistuva teoreettinen ja -filosofinen tutkimus joissa tarkasteltavia kysymyksiä ovat muun muassa rangaistusteoria, kriminalisointiperiaatteet sekä rikosoikeudellisen käsitteen- ja systeeminmuodostuksen filosofiset ja teoreettiset perusteet. Kriminalisointiperiaatteista lisää Melander 2008.

9 Lappi-Seppälä 1997, s. 191.

10 ”Kriminaalipolitiikan tehtävänä on selvittää, miten rikos- ja rikosprosessioikeus pitäisi järjestää ottaen huomioon sekä tehokkuus-, oikeudenmukaisuus- että perus- ja ihmis-oikeus näkökohdat.” Tästä lisää Vuorenpää 2007, s. 17–27. Rangaistusteoria on teoria rikosoikeudenkäytön perusteista. Tästä lisää Lappi-Seppälä 1997, s. 203–204.

11 Koponen 2004, s. 54–55. Yleispreventiosta ks. Vuorenpää 2007, s. 21–24.

systematisoidaan sekä oikeutetaan tarkoituksenmukaisia keinoja ratkaista epäkohta lainsäädännöllistä tietä.<sup>12</sup>

Tässä artikkelissa esitetään vaihtoehtoisena mallina säädettäväksi uusi laki, jossa samoihin tosiseikkoihin perustuvat veron välttämisestä seuraavat veronkorotukset käsiteltäisiin samassa menettelyssä veropetossyytteen kanssa. Uudistuksen päämääränä olisi pyrkiä saattamaan Suomen oikeustila Euroopan ihmisoikeussopimuksen 7 lisäpöytäkirjan 4 artiklan mukaiseksi. Riittävän oikeusturvan takaamiseksi näin turvattaisiin myös verovelvollisten yhdenvertaisuus lain edessä sekä rangaistusten ennakoitavuus. Uusi järjestelmä toteuttaisi rikosvastuun yleisprevention yksilön oikeusturvaa vaarantamatta ihmisoikeussopimuksen määräyksiä ja tarkoitusta kunnioittaen. Artikkelissa ehdotettu malli poikkeaa olennaisesti valtiovarainministeriön työryhmän esityksestä veronkorotuksen ja rikosoikeudellisen seuraamuksen yhteensovittamisesta. Esitys annettiin 22.6.2011.<sup>13</sup>

### 1.3 Kaksoisrangaistavuuden kielto eli *ne bis in idem* -periaate

*Ne bis in idem* -periaatteen sisältö on jaettu perinteisesti kahteen eri merkitykseen. Ensinnäkin ketään ei tule syyttää kahta kertaa samasta asiasta. Toiseksi ketään ei tule rangaista kahdesti samasta asiasta.<sup>14</sup> Yhdysvalloissa periaatetta kutsutaan nimellä *double jeopardy* ja sitä pidetään yhtenä *common law* -maiden vanhimmista periaatteista. Periaatteen eurooppalaisen sisällön kehittymisestä on nähty merkkejä jo antiikin Kreikan ja Rooman oikeudessa, joista se siirtyi kanoniseen oikeuteen sekä *civil* ja *common law*'iin.<sup>15</sup> Kanonistit löysivät säännön Rooman oikeudesta, *Corpus iuris canonici*n teksteistä, ja pitivät sitä Jumalan sääntönä siitä, miten rikosprosessi järjestään. Säännön avulla ratkaistiin dramaattiset kollision kirkon ja valtion rangaistuskäytännön välillä. Kirkko ei saanut rangaista samasta teosta uudestaan, jos kuningas oli jo määrännyt rangaistuksen. Sääntö ei perustunut

12 Linna 1987, s. 9.

13 Valtiovarainministeriö 31/2011, veronkorotuksen ja rikosoikeudellisen seuraamuksen yhteensovittaminen. Työryhmä on esittänyt EIS:n kahdesti samassa asiassa syyttämisen ja tuomitsemisen kiellon (*ne bis in idem* -kielto) edellyttämät muutokset vero- ja tulilainsäädäntöön.

14 Helenius 2007, s. 24. EIS 7 lisäpöytäkirja artikla 4. ”*Nemo debet bis vexari pro una et eadem causa. Nemo debet bis puniri pro uno delicto*”. Ks. Vervaele 2005, s. 100.

15 Lööf 2007, s. 309–310. Periaate lisättiin EIS:een vasta vuonna 1984. Tästä lisää myös Bartsch 2004.

ihmisoikeuksien kunnioittamiseen, mutta sitä on pidetty jälkeensä yhtenä ihmisoikeuksien suojan alkuna. *Double jeopardy* klassisessa kanonisessa oikeudessa perustui siis yhteiskunnan oikeudenmukaiseen järjestämiseen.<sup>16</sup> Kanonisen oikeuden vaikutuksesta, erityisesti *absolutio ab instantia*<sup>17</sup> -järjestyksessä, sääntö sai vähemmän merkitystä keskiajan alussa. Kanonistit laativat säännön soveltamisesta lukuisia poikkeuksia ja rajoituksia.<sup>18</sup> Valistuksen aikana uusi ymmärrys kansalaisten vapauksia ja oikeuksia kohtaan herätti periaatteen uudelleen henkiin.<sup>19</sup>

Sekä Euroopan ihmisoikeussopimuksen (EIS 7 lisäpöytäkirja 4 artikla) että YK:n kansalaisoikeuksia ja poliittisia oikeuksia koskevan yleissopimuksen (SopS 7/1976, KP-sopimus, 14 artiklan 7 kohta) mukaan syytetyllä on oikeus olla tulematta syytetyksi ja tuomituksi toistamiseen saman teon perusteella. Periaate sisältyy myös Amerikan ihmisoikeussopimukseen<sup>20</sup>. Euroopan unionin alueella *ne bis in idem* -periaate sisältyy Schengen-yleissopimukseen (SopS 23/2001, CISA, 54 artikla), joka suojaaa jo rangaistuksen kärsinyttä tai saanutta uudelta käsittelyltä. Periaate ilmenee myös Euroopan unionin perusoikeuskirjassa (2000/C 364/01, 50 artikla). Siitä riippumatta tuomitaanko vai vapautetaanko syytetty, hänen on saatava tietää, että juttua ei voida ottaa uudelleen käsiteltäväksi. Se on yksi niistä oikeuksista, joista ei maailmanlaajuisesti ole sallittu poikettavan edes sota-aikana, mikä on ollut selvä osoitus periaatteen tärkeydestä oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeena.<sup>21</sup>

## 2 Veropetos ja veronkorotus sekä eurooppaoikeudellinen oikeuskäytäntö

### 2.1 Suomen lainsäädäntö ja käytäntö

Suomen voimassa oleva lainsäädäntö ei estä määräämästä samanaikaisesti veronkorotusta ja langettamasta rikosoikeudellista rangaistusta veropetok-

16 Helmholz 1996, s. 306. Ks. myös s. 287. ” – St. Jerome’s reading of a verse from the Book of Nahum (1:9) Non enim judicat Deus bis in icipsum. God does not judge twice in the same matter.”

17 ”*Absolutio ab instantia*” tarkoittaa ”vapauttaminen toistaiseksi”.

18 Helmholz 1996, s. 306. Ks. myös s. 287.

19 Träskman 2005, s. 862.

20 American Convention on Human Rights. 8.4 artikla.

21 Bartsch 2004, s. 1164.

sesta samasta teosta. Verotus perustuu verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuteen. Jos verovelvollinen ei täytä ilmoittamisvelvollisuuttaan, hänelle voidaan määrätä veronkorotus (VML 32 §)<sup>22</sup>. Veronkorotuksen määräämisen perusteista ja suuruudesta säädetään eri verolaeissa.<sup>23</sup> Veronkorotuksen määrääminen ei edellytä, että verovelvollinen on tahallaan laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa.<sup>24</sup> Suomessa verovelvollisen ilmoitusvelvollisuuden tai muun tiedonantovelvoitteen laiminlyöntien vuoksi määrättävä veronkorotus on porrastettu menettelyn moitittavuuden ja/tai merkityksen perusteella. Hallituksen esityksen perusteluissa viitattiin myös EIS:n kantaa ajatuksella, jonka mukaan veronkorotus on verovelvollisen laiminlyönnistä johtuva rikosoikeudellista sanktiota lähenevä seuraus eikä veron sivusuorite.<sup>25</sup>

Rikoslain 29 luvun mukaan veropetoksesta rangaistaan silloin, kun verotusta varten annetussa ilmoituksessa on annettu vääriä tietoja tai salattu veron määräämiseen vaikuttava seikka. Veropetoksesta voidaan tuomita vain silloin, kun ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönti on ollut tahallista. Lievästä veropetoksesta voidaan jättää rikosilmoitus tekemättä, syyte ajamatta tai rangaistus tuomitsematta, jos veronkorotus harkitaan riittäväksi seuraamukseksi.<sup>26</sup>

Veronkorotusta ei ole pidetty rikosseuraamuksena vaan hallinnollisena sanktiona, jonka tarkoituksena on ollut verotusmenettelyn turvaaminen. Rikosseuraamusta on voitu lieventää ottamalla veronkorotus huomioon tekijälle rikoksesta johtuneena muuna seuraamuksena, jos samasta teosta on tullut määrättäväksi sekä veronkorotus että rikosseuraamus (RL 6 luvun 7 §).<sup>27</sup>

22 VML 32 § 1079/2005.

23 AjoneuvoVL 45 §, ALL 182 §, AutoVL 59, KoiraVL 8 §, PerVL 36.2 §, PML 10 §, RataVL 11 §, TulliL 31 §, ValmVL 32 §, VSVL 8 §. Ks. myös Andersson 2000, s. 84, 87, 98, 134, 167, 179 ja 193.

24 Siitari-Vanne 2005, s. 521.

25 HE 187/2005.

26 HE 66/1988. Ks. verorikoksista myös Sahavirta 2007, s. 188–220.

27 Ks. myös HE 66/1988, s. 54.

## 2.2 Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen ja EU-tuomioistuimen vaikutus

Kansallisilla tuomioistuimilla on oikeus ja tietyin ehdoin myös velvollisuus tehdä Euroopan unionin tuomioistuimelle (EUT) ennakkoratkaisupyyntö asiassa, joka koskee EU-oikeuden tulkintaa kansallisessa soveltamiskontekstissa. EIT:lla on oikeudellinen toimivalta käsitellä yksilövalitukset, joissa joku väittää jonkin EIS:n allekirjoittajavaltion loukanneen hänen EIS:n ja EIT:n oikeuskäytännössä tarkemmin määritellyjä ihmisoikeuksiaan. Kumpikaan näistä tuomioistuimista ei kykene yksinään ja sitovalla tavalla määrittämään yksittäisen oikeusjutun myös täytäntöönpantavissa olevaa oikeudellista lopputulosta, vaan tähän tarvitaan kansallisten tuomioistuinten ja muiden viranomaisten yhteistyötä.<sup>28</sup>

Ihmisoikeustuomioistuin ei voi muuttaa tai kumota kansallisia lainkäyttöpäätöksiä. Se ei ole korkeimpien oikeuksien yläpuolella oleva valitusinstanssi, vaan pikemmin eräänlainen kantelualue. EIT:n ainoana tehtävänä on ihmisoikeussopimuksen noudattamisen kontrollointi, toisin kuin EU-tuomioistuimella, jonka tuomioilla on selkeä kansainvälisoikeudellisesti sitova asema ja vahva ennakkopäätösarvo unionin jäsenmaissa. Ihmisoikeustuomioistuimen tuomiot koskevat ainoastaan eri sopimusvaltioiden yksittäisiä väitettyjä sopimusrikkomuksia. Silloinkin kun sopimusrikkomus on todettu ja ihmisoikeustuomioistuimen tuomiot ovat velvoittavimmillaan, kansallinen tuomioistuin on lähtökohtaisesti sivussa täytäntöönpanosta – hyvityksen suorittamisesta tai sopimusvaltion harkitsemasta lainmuutoksesta. Ihmisoikeustuomioistuimen tuomio ei siis muuta tai kumoa suomalaisen tuomioistuinpäätöksen *res judicata*<sup>29</sup> -vaikutusta, vaan tarvittaessa joudutaan harkitsemaan ylimääräisten muutoksenhakekeinojen käyttämistä, ylimääräistä muutoksenhakua koskevan lainsäädännön arviointikriteereiden ja kunkin tapauksen erityispiirteiden pohjalta.<sup>30</sup>

28 Siltala 2003, s. 247–254.

29 *Res judicata* eli oikeusvoima merkitsee lainvoiman saaneen tuomion sitovuutta tulevaisuuteen nähden. Lainvoimaisella tuomiolla ratkaistua asiaa ei voida enää saattaa uudelleen tuomioistuimen tutkittavaksi. Ks. tästä Lappalainen 2007, s. 627.

30 Ks. lisää aiheesta Halila 2000, s. 112–114.



EIS:n kansallisessa tulkinnassa ylimpänä ohjeena on, että Suomi on sisäisestä lainsäädännöstään riippumatta sopimuksesta johtuvien veloitteiden sitoma. Tuomioistuimet ja viranomaiset joutuvat antamaan keskeisen merkityksen EIT:n käytännölle, jotta tämä valtion velvoite toteutuisi.<sup>31</sup> Tuomioistuinten asema on olennaisesti vahvistunut kotimaisessa oikeudellis-poliittisessa järjestelmässä parin viimeisen vuosikymmenen aikana, ennen muuta kotimaisen perus- ja ihmisoikeuskulttuurin muutokseen ja Euroopan integraatioon liittyvistä syistä. Kotimaisten tuomioistuinten toiminnan ohella valtiosääntöisesti huomionarvoista on ollut erityisesti EIT:n ja EUT:n toiminta, jonka vaikutukset ulottuvat suoraan ylikansalliselta tasolta aina Suomen oikeusjärjestykseen ja yksilön oikeusaseman valtiosääntöperusteisiin asti.<sup>32</sup> Siksi myös Suomen on seurattava EIT:n ja EUT:n ratkaisuja sekä kunnioitettava ja noudatettava niiden tulkintaa muuttaen tarvittaessa omaa lainsäädäntöään.

### 2.3 EIS:n soveltaminen ja tulkinta

EIS 1 artiklan mukaan sopimukseen sitoutuneet valtiot takaavat sopimuksen I osassa määritellyt oikeudet jokaiselle lainkäyttövaltaansa kuulualle, niin luonnollisille kuin oikeushenkilöillekin. Lisäksi sopimusta sovelletaan kaikkiin tahoihin, joita kohtaan sopimusvaltio voi käyttää lainkäyttövaltaansa, jolloin ei edellytetä esimerkiksi sopimusvaltion kansalaisuutta. Kaikki sopimusvaltiossa käytävät oikeudenkäynnit kuuluvat EIS 1 artiklan mukaan myös EIS 6 artiklan henkilölliseen soveltamispiiriin.<sup>33</sup> EIS 6 artikla sisältää määräykset oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin vaatimuksista. Lähtökohtaisesti EIS 6 artiklaa sovelletaan oikeudenkäynnin aikana – sen vireille tulosta aina lainvoimaisen tuomion antamiseen asti. Lisäksi EIS 6 artikla soveltuu rikoksesta syytettyyn ja oikeudenkäynteihin, joissa on kyse yksityisluonteisista oikeuksista tai velvollisuuksista. Toisin sanoen se soveltuu niin rikos-, riita- kuin hallintoprosesseihinkin. Prosessilajilla ei siis ole

31 Viljanen 1998, s. 268. Tästä laajemmin Pellonpää 2005, 2006 ja 2009.

32 Ojanen 2010, s. 95. Ks. myös s. 104. Vielä pari vuosikymmentä sitten oikeus oli tiukan kansallista ja syntyi ja kehittyi lähinnä kansallisen lainsäätäjän toiminnan tuloksena. Ks. lisäksi Lavapuro 2010, s. 78. ”Suomen tuomioistuinten merkitys oikeusnormien pätevyyttä ja perustuslain sisältöä koskevassa päätöksenteossa on selvästi kasvanut paitsi perustuslakiin tehtyjen institutionaalisten uudistusten myös EIT:n ja EUT:n vahvan oikeudellisen aseman tuloksena.”

33 Ervo 2007, s. 1. Ks. myös Pellonpää 2005 yleisesti ihmisoikeussopimuksen soveltamisperiaatteista, passim.

merkitystä asiallisen soveltamisalan kannalta. Se, milloin on kyse rikossyyteestä, ratkaistaan autonomisesti eli sopimuksen kontekstissa.

Tulkitessaan Euroopan ihmisoikeussopimusta EIT:n lähtökohtana on, että ihmisoikeussopimus on kansainvälinen yleissopimus, jonka tulkinnassa on otettava huomioon kansainvälisoikeudellisten sopimusten tulkinnassa yleisesti noudatettavat periaatteet. Näitä ovat tulkinta vilpittömässä mielessä ja antamalla valtiosopimuksessa käytetyille sanonnoille niille kuuluvassa yhteydessä niiden tavallinen merkitys valtiosopimuksen tarkoituksen ja päämäärän valossa.<sup>34</sup> Ihmisoikeussopimuksessa ei määritellä mitään erityistä ihmisoikeudellista käsitesisältöä käytetyille oikeudellisille käsitteille, vaan niille on annettava ihmisoikeussopimuksen tulkintaan perustuva autonominen käsitesisältö tarkoituksen ja päämäärän mukaan. *Autonomisen tulkinnan periaatteen* taustalla on EIT:n halu määritellä itse sopimusmääräysten soveltamisalan laajuus, eikä jättää sitä sopimusvaltioiden tahdon varaan. *Autonominen tulkinta* tulee kyseeseen lähinnä silloin, kun sanamuodon mukainen tulkinta johtaisi ristiriitaan sopimuksen tarkoituksen ja päämäärän kanssa, tai kun se olisi suorastaan mahdoton siksi, että käsitteillä on eri maiden oikeudellisissa kielissä eri merkitys. Lähtökohtaisesti EIT noudattaa omaa aikaisempaa tulkintakäytäntöään.<sup>35</sup>

EIT:n ratkaisukäytännössä rikoksen käsitettä on tulkittu autonomisesti.<sup>36</sup> EIT:n *autonominen tulkinta* rikossyyte-käsitteestä antaa yleissopimuksen käsitteille sitovan yhteisen materiaalsen sisällön, joka ei ole riippuvainen sopimusvaltioiden kansallisesta lainsäädännöstä tai oikeudellisesta käsitteistöä.<sup>37</sup>

34 Spolander 2007, s. 95. “ – nämä periaatteet on kodifioitu tärkeimmiltä osin valtiosopimusoikeutta koskevassa Wienin yleissopimuksessa 31(1)”. SosS 33/1980. Spolander viittasi tapaukseen *Golder v. the United Kingdom* (21.2.1975).

35 Spolander 2007, s. 96–100. Näin myös Pellonpää 2005, s. 210–215. Tuomioistuimien seuraa omaa aikaisempaa oikeuskäytäntöään, josta poikkeamiseksi on pystyttävä osoittamaan perusteltuja syitä. Kun tulkinnan muutoksia tapahtuu, seuraa ihmisoikeussopimuksen tulkinnalle tyypillinen dynaamisuus ja evolutiivisuus, jota ilman tuomioistuin voisi muodostua kehityksen esteeksi.

36 Tulkintaperiaatteista lisää Spolander 2007, s. 95–105. Ks. myös Ervo 2007, s. 11–14.

37 Knuts 2006, s. 833–834. Ks. rikossyyte käsitteen tulkinnasta myös Virolainen–Pölonen 2004, s. 291.

## 2.4 Veronkorotuksen rikosoikeudellinen luonne

Rikossyytteen olemassaoloa on harkittava ottamalla huomioon EIT:n oikeuskäytännöllään vahvistamat ns. Engel -kriteerit (EIT:n tuomio *Engel ym. v. Alankomaat*). Ratkaisun perusteella EIT loi kriteerit, joiden perusteella erotettiin kurinpidollinen ja hallinnollinen toimenpide rikosoikeudellisesta toimenpiteestä.<sup>38</sup> Ensimmäinen kriteeri koskee sitä, kuinka menettely luokitellaan kansallisessa lainsäädännössä. Toinen kriteeri koskee syytteen tai rikkomuksen luonnetta ja kolmas kriteeri seuraamuksen luonnetta ja ankaruutta. Näiden kriteerien oli tarkoitus olla vaihtoehtoisia, mutta kiperissä tapauksissa niitä voidaan tarkastella myös kokonaisuutena.<sup>39</sup>

Lähtökohtana pidetään sitä, että kansallisessa oikeudessa rikosoikeudelliseksi luokitellulla normilla on rikosoikeudellinen luonne myös EIS:n tarkoittamassa mielessä, jolloin erillistä *autonomista tulkintaa* ei tarvita.<sup>40</sup> Toisen kriteerin mukaisen rikkomuksen todellista luonnetta arvioitaessa on tarkasteltava sekä normissa kuvailtua tekoa että normin rikkomisesta säädettyä seuraamusta. Tuomioistuimien tarkastelee, onko laaditun säännöksen ensisijaisena tarkoituksena rankaiseminen ja ennaltaehkäiseminen eli pelotevaikutus, jota pidetään tunnusomaisena ominaisuutena rikosoikeudellisille seuraamuksille, vai onko tarkoituksena ainoastaan ennaltaehkäisevä tai vaihtoehtoinen ja korjaava päämäärä, jota ei määrätä tekijän syyllisyyteen otetun kannan perusteella.<sup>41</sup> Kolmannen kriteerin mukaisella seuraamuksen luonteella ja ankaruudella viitataan tietyn seuraamuksen luonteeseen ja sen määrälliseen laajuuteen.<sup>42</sup> Ratkaisevana ei ole pidetty määrättyä sanktiota

38 Helenius 2010, s. 767.

39 Knuts 2006, s. 833–834. Ks. myös Virolainen – Pölonen 2004, s. 291.

40 Helenius 2010, s. 767. Ks. myös Hellsten 2010, s. 5.

41 Helenius 2010, s. 768. Ks. myös Knuts 2006, s. 834 ja Siitari-Vanne 2005, s. 536.

42 Helenius 2010, s. 768.

vaan seuraamuksen rangaistusmaksimia. Rahallisilla seuraamuksilla ei ole kuitenkaan tiettyä yksiselitteistä rangaistusmaksimia.<sup>43</sup>

Hallinnollisen veronkorotusmenettelyn rikosoikeudellinen luonne ratkeaa Hellstenin mukaan toisen ja kolmannen Engel-kriteerin avulla. Tarkastelun tulisi kohdistua toisen kriteerin mukaisesti toisaalta veronkorotussäännöksessä kuvailtuun tekoon, toisaalta sen rikkomisesta säädettyyn seuraamukseen. Olisi arvioitava, onko säännöksen ensisijaisena tarkoituksena rikosoikeudellisen seuraamuksen tapaan rankaiseminen ja ennaltaehkäisy.<sup>44</sup> Keskeisin EIT:n ratkaisu veronkorotusmenettelyn arvioinnista rikosoikeudelliseksi menettelyksi on *Bendenoun v. Ranska*, jonka jälkeen 6 artiklan soveltuvuus on todettu lukuisissa eri tapauksissa.<sup>45</sup>

EIT katsoi veronkorotusten merkinneen rangaistusta neljän kriteerin kokonaisuutensa jälkeen: 1) veronkorotussäännös koski kaikkia kansalaisia veronmaksajan ominaisuudessa eikä vain tiettyä rajattua ryhmää, 2) veronkorotusta ei ollut tarkoitettu taloudellisen vahingon korvaukseksi vaan ensisijassa yleisestäväksi sanktioksi, 3) veronkorotus määrättiin yleisen normin perusteella, joka oli yleisestävä ja rankaisullinen, ja 4) kyse oli huomattavasta summasta, joka saatettiin muuntaa vankeudeksi.<sup>46</sup> Näihin tulkintakriteereihin vedottiin myös Suomea koskeissa tapauksissa *Jussila v. Suomi* ja *Ruotsalainen v. Suomi*.

43 Helenius 2010, s. 768–769. Helenius viittaa tapaukseen *Jussila v. Suomi*. EIT ei kiinnittänyt kovinkaan suurta merkitystä rahallisen seuraamuksen vähäisyyteen. Heleniuksen mukaan on vaikea arvioida pelkästään rahallisen määrän perusteella, täytyykö kolmas Engel-kriteeri vai ei. Helenius huomautti vielä, että EIT antoi vuonna 2007 kaksi ratkaisua Norjaa vastaan, joissa se nimenomaisesti poikkesi aiemmasta tulkintakäytännöstään ja kehitti Engel-kriteerien lisäksi joukon uusia kriteereitä, joiden perusteella olisi tullut arvioida, onko kyseessä nimenomaan 7 lisäpöytäkirjan 4 artiklassa tarkoitettu rikosoikeudenkäynti. Tulkinta oli suppeampi kuin aiemmin. Vuoden 2009 alusta alkaen EIT palasi kuitenkin Heleniuksen mukaan takaisin laajempaan tulkintakäytäntönsä ja soveltaa nykyään nimenomaan Engel-kriteereitä tulkitessaan 7 lisäpöytäkirjan 4 artiklaa. Helenius viitasi tapauksiin EIT Mjelde v. Norja ja Storbråten v. Norja sekä uudemmasta oikeuskäytännöstä muun muassa *Zolotukhin v. Venäjä* ja *Ruotsalainen v. Suomi*.

44 Hellsten 2010, s. 5.

45 Koponen 2004, s. 63. Ks. myös tapaus *Gradinger v. Itävalta*, hakemus nro 13963/90 23.10.1995 k. 61 ja 65–66.

46 *Bendenoun v. Ranska*, s. 14 k. 28 ja s. 19–22 k. 44–53. Tapauksessa EIT viittaa myös ratkaisuun *Engel ym v. Alankomaat* sekä *Özürk v. Saksa*. Tuomion johdosta Ranskassa tehtiin merkittäviä veronkorotuslainsäädännön uudistuksia, joiden johdosta pääsääntöisesti kaikki veronkorotukset nyttemmin käsitetään ja käsitellään rikossyyteinä. Ks. myös Virolainen – Pölonen 2004, s. 330.

## 2.5 *Ne bis in idem* -periaatteen soveltuvuus tapaukseen

Olennaista kaksoisrangaistuksen tilanteessa on arvioida, perustuvatko erilaiset sanktion langettamiseen tähtäävät prosessit olennaisilta osin samoihin tekomentteihin. Jos perustuvat, jälkimmäinen eli toinen samoihin tekomentteihin perustuva prosessi on mahdollista nähdä EIS 7 lisäpöytäkirjan 4 artiklan vastaisena. Eri valtiot yksilöivät rikokset eri tavoin, eikä EIT:n käytännön mukaan oikeutta kaksoisrangaistavuuden kiellon suojaan tulisi rajoittaa subjektiivisen ja objektiivisen tunnusmerkistön erittelyllä. Tämä huomioitiin tapauksessa *Zolotukhin v. Venäjä*, jossa käsite ”sama asia” tarkennettiin koskemaan samoja tosiasioita välittämättä siitä, miten laissa teko kuvattiin. Siten artiklan noudattamista harkittaessa on tutkittava konkreettisia tosiseikkoja, jotka koskevat samaa syytettyä ja liittyvät erottamattomasti toisiinsa ajan ja tilan suhteen.<sup>47</sup> Tapauksessa EIT loi kriteerit *ne bis in idem* -periaatteen soveltamisedellytyksiä arvioitaessa sille, onko kysymys lainvoimaisen tuomion jälkeen samojen tosiasioiden perusteella käynnistettävästä prosessista.<sup>48</sup> EIT julisti siten tuomiossaan myös sen, että artiklan tarkoitus on estää rikosprosessin uudelleen käsittely, kun päätös on tullut lopulliseksi.

EIT linjasi näin ratkaisukäytännössään kriteerit tulkinnalle rikossyyte-käsitteestä, veronkorotuksen rankaisullisesta luonteesta, *ne bis in idem* -periaatteen soveltamisesta sekä estävän vaikutuksen määrittelystä ratkaisun lopullisuuteen perustuvana. Näiden tulkintaohjeiden mukaisesti kansallisten tuomioistuinten on käsiteltävä *ne bis in idem* -periaatetta kansallisesta lainsäädännöstä ja oikeudellisesta käsitteistöstä riippumatta. EIT sovelsi edellä esitettyjä kriteereitä tapauksessa *Ruotsalainen v. Suomi* ja katsoi, että periaate soveltuu.

Tapaus *Ruotsalainen v. Suomi* koski kysymystä, rangaistiinko diesel-öljyä lievemmin verotettua polttoainetta dieselautoonsa tankannutta henkilöä kahdesti, kun hän sai teostaan sakan ja häneltä perittiin ennakoilmoituksen puuttumisen vuoksi polttoainemaksu kolminkertaisena. EIT:n mukaan valittaja oli lainvoimaisesti tuomittu rangaistumääräysmenettelyssä jota, ottaen huomioon kotimaisen oikeuden luonnehdinnat, oli pidettävä rikosoikeudenkäyntinä 7 lisäpöytäkirjan 4 artiklan mielessä. Päätös oli saanut lainvoiman, joten artikla soveltuu.<sup>49</sup>

47 *Zolotukhin v. Venäjä*, k. 58–69.

48 *Zolotukhin v. Venäjä*, k. 78–84.

49 *Ruotsalainen v. Suomi*, k. 1–4.

Rangaistusmääräysmenettelyn jälkeen valittajalle oli määrätty polttoainemaksu hallintomenettelyssä. Maksua ei ollut pidetty rikosseuraamuksena, vaan se oli luettu verotuksen alaan. Tämä ei kuitenkaan ollut ratkaisevaa, vaan teon todellinen luonne oli paljon merkittävämpi. Polttoainemaksulain kyseiset säännökset koskivat kaikkia kansalaisia. Maksu oli peritty kolminkertaisena, joten tätä oli pidettävä rangaistuksena, jolla pyrittiin estämään uusia rikoksia, mikä on tyypillisesti rikosseuraamusten tavoite. EIT viittasi Zolotukhin -tapauksessa antamaansa tuomioon ja totesi, että 7 lisäpöytäkirjan 4 artiklan kieltoa voitiin soveltaa vain, jos syytteet tai oikeudenkäynnit perustuivat samoihin tai olennaisesti samoihin tosiseikkoihin eli konkreettisiin tosiasiallisiin seikkoihin, jotka koskivat samaa vastaajaa ja liittyivät toisiinsa erottamattomasti ajan ja tilan suhteen. Valittajan saama rangaistusmääräys oli perustettu siihen, että hän oli menetellyt ”muutoin petollisesti” estääkseen veron määräämisen. Olennaisena pidettiin myös sitä, että hän oli tehnyt tankkauksen itse. Maksu oli määrätty kolminkertaisena ennakkoilmoituksen puuttumisen vuoksi. Maksun periminen ei edellyttänyt tahallisuutta polttoaineen käyttäjässä. EIT katsoi, että kummankin menettelyn kohteena olleet tosiseikat eivät juuri eronneet toisistaan, vaikkakin rangaistusmääräys edellytti tahallisuutta. Siten tosiseikkoja oli pidettävä olennaisesti samoina sovellettavan artiklan kannalta.<sup>50</sup>

Zolotukhin-tapaus nosti esiin monia tärkeitä eurooppaoikeutta sivuavia kysymyksiä sekä paljasti EIT:n ja kansallisen tason välisiä jännitteitä. Zolotukhin-tapaus sivuaa EU-oikeutta sekä EU:n ja EIS:n välistä vuorovaikutussuhdetta. EIT haki muun ohessa johtoa Schengenin soveltamissopimuksen 54 artiklasta päätyessään katsomaan, että asian ”samuus” määräytyy tosiasioiden, ei oikeudellisten tunnusmerkistöjen, perusteella. EIT on nojautunut viime vuosina EU-oikeudellisiin lähteisiin, useimmiten tällöin EIS:n tarjoamaa suojaa laajentaen. EIT:n erilaisista tulkinnoista huolimatta sen ratkaisu Zolotukhin-tapauksessa on selventänyt epäselvää oikeustilaa. Ratkaisu on saanut viranomaiset paneutumaan asiaan oikeustilan parantamiseksi kansallisissa oikeusjärjestyksissään. Toisin sanoen tuomio on antanut aiheen lainsäädäntötoimiin, joita valmisteltaessa ei ole syytä sulkea pois mahdollisuutta, että *ne bis in idem* -säännön soveltamisala EIT:n uusien tapausten kautta täsmentyy laajemmaksi kuin mistä ylimpien tuomioistuintemme ratkaisussa on lähdetty.<sup>51</sup>

50 Ruotsalainen v. Suomi, k. 27 ja 42–48.

51 Pellonpää – Gullans 2011, s. 427 ja 429–430.

## 2.6 EUT:n tulkinta *ne bis in idem* -periaatteesta

EUT selvensi oikeuskäytännössään *ne bis in idem* -sääntöä EU-oikeudessa tapauksissa *Gözütok ja Brügge* (C-469/03), *Miraglia* (C-469/03), *Van Esbroeck*<sup>52</sup> (C-436/04) sekä *Hof van Cassatie* (C-367/05).

Tapauksessa *Gözütok ja Brügge* EUT:n mukaan ensinnäkin käsite lopullinen ratkaisu ei välttämättä tarvitse tuomioistuimen päätöstä, vaan riittää, että asia ratkaistaan kansallisen oikeusjärjestyksen mukaisesti.<sup>53</sup> Toiseksi EIT:n mukaan on välttämätöntä, että jäsenvaltiot luottavat vastavuoroisesti toistensa rikosoikeudelliseen systeemiin ja tunnustavat toisen valtion ratkaisun, vaikka se olisi erilainen kuin heidän omansa olisi ollut.<sup>54</sup> Kolmanneksi EUT korosti päätöksessään objektivisuus- ja tehokkuusperiaatetta vapauden, turvallisuuden ja oikeuden alueella, jossa vapaa ihmisten liikkuvuus oli taattava ja suojattava.<sup>55</sup>

*Miraglia* -tapauksessa EUT kehitti tulkintaansa lopullisen ratkaisun estävästä vaikutuksesta. EUT julisti, että *ne bis in idem* ei sovellu tiettyihin jäsenvaltion oikeudellisiin päätöksiin, jotka ovat lopullisia. Ensinnäkin, kun ne ovat tulleet lopullisiksi ennen kuin julkinen syyttäjä on päättänyt, ettei se nosta syytettä. Toiseksi, kun tämä syyttäjän päätös perustuu pelkästään siihen, että rikosoikeudellinen käsittely on jo aloitettu toisessa jäsenvaltiossa samaa syytettyä kohtaan samoista teoista. Kolmanneksi, kun pääasia ei ole arvioitu mitenkään.<sup>56</sup>

*Van Esbroeck* -tapauksessa EUT päätti kahdesta avainkysymyksestä: ”*ratione temporis*” ja ”*idem*”. Ensimmäinen kysymys koski rikosprosessia sopimusvaltiossa teoista, joista henkilö oli jo tuomittu yhdessä sopimusvaltiossa. *Ne bis in idem* -kielto soveltuu, vaikka CISA ei ollut voimassa myöhemmässä valtiossa sinä aikana, kun henkilö ensimmäisen kerran tuomittiin. Sopimus tuli kuitenkin voimaan sinä aikana, kun asiaa arvioitiin myöhemmässä sopimusvaltiossa toistamiseen.<sup>57</sup> Toisen kysymyksen osalta EUT vahvisti tulkintansa vertaamalla käsitettä ”*idem*” eri sanamuotoihin toisten kansainvälisten instrumenttien vastaavaan, joka pikemminkin vastaa oikeudellista kuvausta teosta ”*act*” kuten EIS:n termi ”*offence*” on käytetty.<sup>58</sup> Koska unionilla ei ole harmonisoitua rikoslakia, kriteerin määrittäminen oikeudellisella kuvauksella teosta tai suojatusta oikeudellisesta oikeushyvästä loisi monia esteitä vapaalle liikkuvuudelle Schengen alueella, joten ainoa relevantti kriteeri *ne bis in idem* -periaatteen käytölle on materiaalsen teon kuvaus todellisine olosuhteineen, jotka ovat yhteydessä toisiinsa.<sup>59</sup>

52 Ks. *ne bis in idem* -periaatteen kehityksestä EU:ssa, Fletcher 2003.

53 *Gözütok ja Brügge*, k. 28 ja 31.

54 *Gözütok ja Brügge*, k. 32.

55 *Gözütok ja Brügge*, k. 35.

56 *Miraglia* k. 35.

57 *Van Esbroeck* k. 43. *Ratione temporis*-valitus voidaan jättää sopimuksen kanssa ajallisesti yhteensopimattomana tutkittavaksi ottamatta. Pellonpää 2005, s 134.

58 *Van Esbroeck* k. 28.

59 *Van Esbroeck* k. 35 ja 36.

Tapauksessa *Hof van Cassatie v. Belgia* EUT tulkitsi 54 artiklaa siten, että soveltamisen kannalta merkityksellisenä kriteerinä on tapahtuneiden tekojen identtisyyttä koskeva kriteeri, jolla tarkoitetaan sitä, että kyse on joukosta toisiinsa erottamattomasti liittyviä tekoja, riippumatta näiden tekojen oikeudellisesta luonnehdinnasta tai suojatusta oikeushyvästä. EUT:n mukaan suojaa sovelletaan, vaikka aiempaa tuomiota ei ole voitu panna täytäntöön.<sup>60</sup>

Lisäksi EUT:n tulkinnan mukaan periaatetta sovelletaan sellaiseen lainvoimaiseen ratkaisuun, jolla syytymenettely päätetään. Ratkaisun on oltava kansallisen oikeuden mukaan lainvoimainen ja sitova sekä johdettava tässä valtiossa periaatteen mukaiseen suojaan. Näin EUT:n tulkinta poikkeaa EIT:n tulkinnasta, jonka mukaan ratkaisu on lopullinen, kun siihen ei voida hakea muutosta säännönmukaisin muutoksenhakukeinoin.<sup>61</sup>

### 3 Ratkaisujen vaikutus Suomen oikeusjärjestykseen

#### 3.1 Korkeimman oikeuden ja korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut ja tulkinta

Suomen korkein oikeus antoi vuonna 2010 kolme ennakkopäätöstä, joissa otettiin kantaa *ne bis in idem* -kiellon merkitykseen veroasioissa.<sup>62</sup> Niissä kaikissa todettiin veronkorotuksen määrääminen EIS 7 lisäpöytäkirjan 4 artiklan soveltamisen kannalta rikosasiaksi ja veronkorotusten määräämisessä katsottiin olleen kysymys samasta asiasta kuin törkeää veropetosta koskevassa syytessä<sup>63</sup>. Korkein oikeus totesi perusteluissaan *ne bis in idem* -kiellon tarkoituksesta, että kielto koskee peräkkäisiä menettelyitä ja suojaa yksilöä sitä vastaan, että asian tultua kertaalleen käsitellyksi ja lopullisesti ratkaisuksi häntä vastaan ryhdyttäisiin saman teon vuoksi uuteen menettelyyn. KKO:n mukaan kielto koski tilannetta, jossa ensimmäinen ratkaisu on lopullinen ennen jälkimmäisen menettelyn alkamista. Lopulliseen ratkaisuun ei voitaisi tässä suhteessa rinnastaa vireillä olevaa tai muuten lopullista ratkaisua vailla olevaa asiaa<sup>64</sup>.

60 C-297/07, Bourquain.

61 Koponen 2011. Ks. myös EUT:n ratkaisu Turansky (C-491/07, Turansky).

62 KKO 2010:82; KKO 2010:46 ja KKO 2010:45.

63 KKO 2010:46, k. 14; KKO 2010:45, k. 13 ja KKO 2010:82, k. 13.

64 KKO 2010:46, k. 43–45 ja KKO 2010:45 k. 42–44.



Korkein oikeus noudatti EIT:n tulkintalinjaa, mutta EUT:n ratkaisulinja ei sen sijaan ole vakiintunut.<sup>65</sup> Suomen kansallisten tuomioistuinten on noudatettava ensisijassa EUT:n ratkaisuja ja niidenkin tulisi olla sopusoinnussa EIT:n ratkaisujen kanssa. EIT:n ratkaisuohjeet takaavat kuitenkin vain vähimmäissuojan. EU- sekä kansallinen lainsäädäntö ja -käytäntö voivat luoda tätä paremman suojan.<sup>66</sup>

KHO tulkitsi ratkaisussaan 20.4.2011, ettei ole estettä sille, että veroasian käsittelyä jatketaan, vaikka sama asia on vireillä myös rikosoikeudellisessa menettelyssä. KHO:ssa perusteltiin ratkaisua siten, ettei tuossa toisessa menettelyssä ollut vielä annettu lopullista ratkaisua. Lisäksi se vetosi ratkaisussaan KKO:n perusteluihin, joissa todettiin, että estevaikutus liittyy rikosasiaa koskevan menettelyn lopullisuuteen, eikä kansallisella lainkäyttöratkaisulla tulisi tehdä sellaista laajentavaa tulkintaa, jonka mukaan veronkorotuksesta annettuun lopulliseen ratkaisuun rinnastettaisiin vireillä oleva tai muuten lopullista ratkaisua vailla oleva asia.<sup>67</sup> KHO perusteli ratkaisuun myös sillä, että oikeustila on edelleen EIT:n vaihtelevan tulkintakäytännön vuoksi epäselvä. Kun kysymys on myös oikeusjärjestyksen perusrakenteiden sivuuttamisesta ja rikkomus on EIT:n käytännön valossa tulkinnanvarainen, nämä seikat puoltaisivat sitä, ettei kansallisia veronkorotussäännöksiä sivuuteta.<sup>68</sup>

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että veronkorotusten määräämisessä oli kysymys Euroopan ihmisoikeussopimuksen 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklassa tarkoitetusta rikosasiasta ja että veropetosasiassa ja veronkorotusten määräämisessä oli kysymys olennaisesti samasta asiasta. Koska sanotun artiklan mukaista *ne bis in idem* -kieltoa sovelletaan silloin, kun ensimmäinen ratkaisu on lopullinen ennen jälkimmäisen menettelyn alkamista, mutta ei rinnakkain vireillä olevissa menettelyissä, kieltä ei ollut esteenä veronkorotusten määräämiselle käräjäoikeuden tuomion lainvoimaiseksi tulon jälkeen. Korkein hallinto-oikeus kumosi hallinto-oikeuden päätöksen veronkorotusten osalta ja palautti asian hallinto-oikeudelle ensi asteena käsiteltäväksi A:n veronkorotusten määriä koskevien vaatimusten tutkimista varten.<sup>69</sup>

65 Westmeier – Thwaites 2006, s. 574. Ks. myös Commission Staff Working Document 2005, s. 57.

66 Ojanen 2010, s. 20, 51, 140–145 ja 174.

67 KHO 2011:41, k.2.6.

68 KHO 2011:41, k. 2.3.

69 KHO 2011:41, s. 1.

### 3.2 *Lis pendens* -vaikutuksen arviointia

Suomen oikeusjärjestelmässä haastehakemuksen jättämisellä tai vaatimuksen esittämisellä syntyvä jutun vireilläolo eli *lis pendens* -vaikutus tarkoittaa, ettei samaa asiaa saa oikeudenkäynnin kestäessä saattaa toisen oikeudenkäynnin kohteeksi. Jos aikaisemman ja myöhemmän prosessimenettelyn kohteet ovat samat, myöhemmin vireille pantu juttu on jätettävä *ex officio* tutkittavaksi ottamatta, vaikka aikaisempi oikeudenkäynti olisi vielä vireillä. *Lis pendens* ilmaisee ajatuksen myös *ne bis in idem* -periaatteesta. *Res judicata* ja *lis pendens* -vaikutuksen rajat ovat samat: syyte teosta, joka ei kuulu negatiivisen oikeusvoimavaikutuksen piiriin, voidaan nostaa *lis pendens* -vaikutuksen sitä estämättä.<sup>70</sup>

Veronkorotuksen vireilletulon ajankohtaa ei ole määritelty laissa. Veronkorotusta koskevan tutkimisen voitaneen katsoa alkavan viimeistään, kun verovelvollinen vastaanottaa viranomaisen lähettämän kuulemiskirjeen tai kun hän muuten saa tiedon siitä, että hänelle on varattu tilaisuus tulla kuulluksi asiassa.<sup>71</sup> Alkamisajankohtana voitaneen pitää myös verotarkastuskertomuksen tai muuntyyppisen sanktiomenettelyn aloittamista koskevaa tiedoksiantamista.<sup>72</sup> Suurin osa jälkiverotuksista tulee vireille kirjanpitovelvollisten elinkeinoharjoittajien tai yritysten verotarkastuksien seurauksena tai tarkkailuilmoituksen, kantelun tai verotusvuotta seuraavien verovuosien verotuksen toimittamisen yhteydessä havaittujen seikkojen vuoksi.<sup>73</sup>

### 3.3 Yhdenvertaisuus- ja ennakoitavuusperiaatteen huomioon ottaminen

Rikoslain kieltojen ja käskyjen tehosteena on rikossäännöksestä ilmenevä rangaistusuhka. Rangaistusjärjestelmän kivijalkana ovat yhdenvertaisuus- ja suhteellisuusperiaatteet.<sup>74</sup> Yhdenvertaisuusperiaate edellyttää samanlaisten tapausten samanlaista kohtelua ja erilaisten tapausten erilaista kohtelua. Näin kyetään takaamaan rangaistuskäytännön yhtenäisyys.<sup>75</sup> Yhdenvertai-

70 Frände 2007, s. 404–406.

71 Hellsten 2010, s. 536.

72 Siitari-Vanne 2005, s. 177.

73 Savolainen – Teperi 2000, s. 56.

74 Tapani – Tolvanen 2006, s. 8–9.

75 Tapani – Tolvanen 2006, s. 14–15.

suusperiaate ilmaistaan sekä perustuslain (731/1999, myöh. PL) 6 §:ssä että RL 6 luvun 3 §:ssä. Suhteellisuusperiaate vaatii rangaistuksen määräämistä niin, että se on oikeudenmukaisessa suhteessa rikoksen vahingollisuuteen, vaarallisuuteen, teon vaikuttamiin sekä rikoksesta ilmenevään muuhun tekijän syyllisyyteen (RL 6 luvun 4 §). Verovelvollisen tulisi saada tietää, mikä seuraamus häntä uhkaa silloin, jos hän ei täytä velvollisuuksiaan oikein. Laillisuusperiaatteeseen kuuluvien vaatimusten keskeisin sisältö on, että tekijällä on tekohekellä mahdollisuus tietää kielletyn menettelyn rajat ja pidättäytyä rikkomasta näitä rajoja. Ennakoitavuus koskee sekä rangaistus-säännösten täsmällisyyttä että oikeuskäytännön ennustettavuutta.<sup>76</sup> PL 6 §:n säännös tasapuolisuudesta sisältää oikeudellisen yhdenvertaisuuden ja tosiasiallisen tasa-arvoisuuden, yhdenvertaisuusperiaatteen. Säännökseen sisältyy mielivallan kieltö ja vaatimus samanlaisesta kohtelusta samanlaisissa tapauksissa sekä yleensäkin vaatimus ratkaisutoiminnan johdon-mukaisuudesta. Nykyinen tulkinta ei täytä sanottuja vaatimuksia. Uusi laki on siis välttämätön yksilön oikeusturvan kannalta.

## 4 *Ne bis in idem* -periaatteen kansainvälinen kehitys

### 4.1 *Ne bis in idem* -periaate ja veronkorotus eri maissa

Seuraavassa tarkastellaan lyhyesti vertailun vuoksi *ne bis in idem* -periaatteen huomioimista eräissä maissa sekä sen järjestämistä niiden oikeusjärjestyksessä. Tarkastelun kohteeksi on otettu Pohjoismaiden lisäksi muutamia keskeisiä Euroopan maita.

Suomalainen käsitys *ne bis in idem* -periaatteesta ilmenee oikeuskirjallisuudessa negatiivisen oikeusvoiman käsitteen alla. Toisin kuin eräissä muissa maissa suomalaisessa lainsäädännössä ei oikeusvoimaa ole kirjoitettu lakiin. Vuoden 1734 oikeudenkäymiskaaressa sen voitiin katsoa nimellisesti perustuvan tuomion oikeusvoimaa koskevaan 28 luvun 1 §:n säännökseen. Säännös kumottiin lailla vuonna 2003.<sup>77</sup> Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen kesäkuussa vuonna 2009 ratkaisema tapaus, *Ruotsalainen v. Suomi*, toi esiin tämän kaksoisrangaistavuuden ongelman Suomen soveltamassa käytännös-

<sup>76</sup> Koponen 2004, s. 36–39.

<sup>77</sup> Ks. Wrede 1894, s. 249 ja 146; L 15.5.2003/360; Tirkkonen 1948, s. 406; Jokela 2004, s. 444 sekä Lahti 2004.

sä. Suomen oikeuskäytännössä ei aiemmin katsottu periaatteen soveltuvan hallintoprosessiin, johon veronkorotuksen määrääminen kuuluu.<sup>78</sup>

Ruotsin lainsäädännössä tunnustetaan oikeusvoiman olemassaolo.<sup>79</sup> Ruotsin korkein oikeus ratkaisi maaliskuussa vuonna 2010 kaksi tapausta, jotka käsittelivät kysymystä *ne bis in idem* -periaatteesta ja veronkorotusta veropetosyytteen estävänä tekijänä. Se totesi molempien tapausten osalta, että EIT:n hajanaisen tulkintakäytännön vuoksi ei ole saatavissa selvää tukea sille, ettei ruotsalaista järjestelmää hallintoprosessioikeudellisesta ja rikosprosessioikeudellisesta sanktiojärjestelmästä voitaisi hyväksyä. Veronkorotuksen määrääminen ei näin ollen muodosta estettä henkilön tuomitsemiselle veropetoksesta.<sup>80</sup> Ruotsalainen oikeusneuvos Johan Munck esittää artikkelissaan, että veroviranomainen voisi ilmoittaa veronkorotuksen lisättäväksi syytteeseen liitettäväksi, jolloin ne käsiteltäisiin samassa oikeuskäsittelyssä.<sup>81</sup> Samaan ratkaisuun päätyi artikkelissaan Teresa Simon Almedal. Hän ehdotti artikkelissaan yhdeksi vaihtoehdoksi noudattaa Norjan mallia.<sup>82</sup> Norjan mallin mukaan veroviranomainen valitsee veronkorotuksen ja poliisille ilmoittamisen välillä. Jos valitaan rikosoikeudellinen tie ja seuraamuksena olisi sakkoa, veronkorotus sisällytettäisiin sakkoon. Vankeustuomion osalta sanktio yhdistettäisiin taloudelliseen sanktioon.<sup>83</sup> Norjassa on vuonna 2010 kumottu kahteen eri menettelyyn johtanut seuraamusjärjestelmä ja siirrytty uuteen, ainoastaan yhteen seuraamukseen johtavaan järjestelmään EIT:n tulkintakäytännön vuoksi.<sup>84</sup>

Tanskassa ei ole mahdollisuutta valittaa verotuspäätöksestä tuomioistuimeen, vaan veroasiassa ensi asteen muutoksenhaku tapahtuu kunnallisiin lautakuntiin, joiden päätöksestä voi hakea muutosta valtakunnalliselta tuomioistuinmaiselta muutoksenhakuelimeltä. Tanska on joutunut harkitsemaan uutta lainsäädäntöä, vaikka se ei mielellään luovu edullisesta, nopeasta

78 Ks. Wrede 1894, s. 249 ja 146; Tirkkonen 1948, s. 406 ja Jokela 2004, s. 444.

79 Rättegångsbalk 17 kap. 11 § ”Dom äge, sedan tid för talan utgått, rättskraft, såvitt därigenom avgjorts den sak, varom talan väckts”

80 HD B 5498-09 ja HD B 2509-09.

81 Munck 2010, s. 751–753.

82 Simon Almedal 2010, s. 570. Ks. myös Helenius 2010, s. 765: ”Norjan seuraamusjärjestelmä uudistettiin vuoden 2010 alusta alkaen. Uuden järjestelmän lähtökohtana on, että sama teko ei saisi johtaa sekä hallinnolliseen veronkorotusmenettelyyn että rikostutkintaan.”

83 SOU 2009:58, s. 566.

84 Helenius 2010, s. 765 ja Hellsten 2010, s. 3.

ja kirjallisesta menettelystään. EIT ei hyväksy Tanskan nykyistä ratkaisulinjaa, sillä EIT:n mukaan on oltava mahdollisuus hakea muutosta toimivaltai-  
sesta tuomioistuimesta.<sup>85</sup>

Ranskan perustuslakiin periaate kirjattiin jo vuonna 1791 luomaan oikeus-  
turvaa maahan. Samoin periaate ilmenee seuraavien EU-maiden perustusla-  
eissa eri muodoissaan: Tšekin tasavalta, Saksa, Viro, Kypros, Liettua, Malta,  
Portugali, Slovenia ja Slovakian tasavalta.<sup>86</sup>

Alankomaissa periaate on kirjattu rikoslakiin vuonna 1886. Lain mukaan ei  
ole estettä syytteen nostamiseen asiassa, josta on jo annettu hallinnollinen  
sanktio, ellei sitä ole erikseen estetty. Alankomaat ei ole ratifoinut EIS 7  
lisäpöytäkirjaa<sup>87</sup>. Lisäksi Alankomaat on tehnyt varauksen vastaavaan KP  
-sopimuksen 14 artiklan 7 kohdan soveltamiseen siten, ettei se sovel-  
la sopimusta niiltä osin, kuin se ylittää tämän kansallisen rikoslain 68 artiklan  
asettamat velvoitteet. Alankomaiden hallitus pelkäsi hallinnollisten sankti-  
oiden laajentavaa tulkintaa kohti rikossyytettä eikä halunnut ratifioida so-  
pimusta.<sup>88</sup>

Pohjoismaiden ulkopuolella käytetään erilaisia hallinnollisia sanktioita ja  
sovintoja rikosprosessin korvikkeena huomattavan laajasti ja ne voivat toi-  
mia aidosti rikosprosessin korvikkeena.<sup>89</sup> Jotkut valtiot ovat ymmärtäneet,  
että EIS:n artiklalla voi tulla olemaan autonominen luonne ja ovat tehneet  
varauksen sopimukseen liittyessään rajoittamalla *ne bis in idem*-säännön so-  
veltamisen ainoastaan rangaistuksiin, jotka luokitellaan rikosoikeudellisiksi  
sen kansallisen oikeuden mukaan. Tällaisia varauksen tehneitä valtioita ovat  
esimerkiksi Ranska, Italia, Tanska ja Itävalta.

---

85 Siitari–Vanne 2005, s. 266–272.

86 Committee on Citizens' Freedoms and Rights: Charter of Fundamental Rights of  
the European Union, Article 50 – [www.europarl.europa.eu/comparl/libe/elsj/charter/  
art50/default\\_en.htm](http://www.europarl.europa.eu/comparl/libe/elsj/charter/art50/default_en.htm), vierailupäivä 27.10.2011.

87 Council of Europe: Protocol No. 7 to the Convention for the Protection of Human  
Rights and Fundamental Freedoms, Dates of signature and ratification. CETS No.:  
117 – <http://conventions.coe.int/> (Treaties -> You know the CETS number or the  
abridged title of the treaty -> CETS 117), vierailupäivä 27.10.2011.

88 Klip – Van der Wilt 2004, s. 1091.

89 Koponen 2004, s. 65 ja 365.

## 4.2 Euroopan unionin vaikutus periaatteen soveltamiseen ja tulkintaan

*Ne bis in idem* -periaate esiintyy useassa Suomea sitovassa uudessa kansainvälisessä ja eurooppalaisessa sopimuksessa.<sup>90</sup> Oikeusministeriö käsitteli Kreikan tasavallan ehdotusta puitepäätökseksi *ne bis in idem* -periaatteen soveltamisesta vuonna 2003. Käsittely keskeytettiin toistaiseksi heinäkuussa vuonna 2004.<sup>91</sup> Komission vihreä kirja *ne bis in idem* -periaatteesta annettiin joulukuussa 2005. Komissio hahmotti vihreässä kirjassa eri mahdollisuuksia ottaa käyttöön järjestelmä, joka helpottaisi tarkoituksenmukaisimman oikeuspaikan valintaa syytetoimien yhteydessä. Rikosoikeudellista toimivaltaa on viime vuosina laajennettu monissa valtioissa. Tämä on aiheuttanut sen, että EU:ssa joudutaan yhä useammin tilanteisiin, joissa useammalla kuin yhdellä jäsenvaltiolla on rikosoikeudellinen lainkäyttövalta ja siten oikeus nostaa syyte saman teon osalta (positiivinen toimivaltaristiriita). *Ne bis in idem* -periaate kieltää vihreän kirjan mukaan ainoastaan syytetoimien aloittamisen uudelleen sellaisesta asiasta, josta on jo annettu lainvoimainen päätös. Kun ei ole olemassa järjestelmää, jonka perusteella kukin rikosasia osoitettaisiin käsiteltäväksi tarkoituksenmukaisimmassa oikeuspaikassa, *ne bis in idem* -periaatteen soveltaminen voi johtaa satunnaiseen tai jopa mielivaltaiseen ratkaisuun, kun etusijan saa se jäsenvaltio, jonka tuomioistuin ensimmäisenä pystyy antamaan asiassa lainvoimaisen päätöksen.<sup>92</sup> Tämä voi johtaa *forum shopping* -tapauksiin tai sopimattomiin keinoihin nopeuttaa juttujen käsittelyä.<sup>93</sup>

Vireilläolovaikutus on EU:ssa edelleen kyseenalainen. Oikeuskirjallisuudessa on nähty rikosoikeudella sellainen yhteys siviili- ja kauppaoikeuteen, että vastavuoroisen tunnustamisen periaate jäsenvaltioiden välillä yhdessä *lis pendens* -vaikutuksen kanssa varmistaisi, että juttu tuodaan vain kerran oikeuteen. Vaikka rikosoikeudella ja siviilioikeudella on perusteelliset eronsa,

90 Ks. *ne bis in idem* -periaatteen ilmentymisestä eri sopimuksissa, edellä jaksossa 1.3.

91 OM 7/2011, s. 171; U 2/2003 sekä LaVL 1/2003. Ehdotus perustuu Tampereella pidetyssä Eurooppaneuvostossa hyväksytyihin päätelmiin vastavuoroisen tunnustamisen periaatteen täytäntöönpanemiseksi rikosasioissa sekä niin sanottuun Wienin toimintasuunnitelmaan parhaista tavoista panna täytäntöön Amsterdamin sopimuksen määräykset vapauteen, turvallisuuteen ja oikeuteen perustuvan alueen toteuttamisesta. Hankkeeseen liittyy Kreikan tasavallan ehdotus puitepäätökseksi ja komission vihreä kirja. Ks. U 2/2003 sekä KOM(2005) 696.

92 KOM(2005) 696, s. 3.

93 Wasmeier – Thwaites 2006, s. 576.

tämä oikeutetusti nostaa esiin kysymyksen, tulisiko vapauden, turvallisuuden ja oikeuden alueella monenkertaiset prosessit rajoittaa jo ennen kuin lopullinen tuomio olisi annettu.<sup>94</sup> Vihreän kirjan mukaan toimivaltaisten viranomaisten olisi saatava tieto toistensa lainkäyttövallan piirissä vireillä olevista menettelyistä ja niihin liittyvistä päätöksistä. Niillä olisi myös oltava mahdollisuus vaihtaa tätä koskevia tietoja. Sen jälkeen, kun jonkin jäsenvaltion syyttäjäviranomaiset olisivat saaneet tiedon toisissa jäsenvaltioissa vireillä olevista syytetoimista, niiden olisi voitava pidättäytyä syytetoimien aloittamisesta tai keskeyttää jo aloitetut toimet pelkästään sillä perusteella, että samasta asiasta on jo nostettu syyte toisessa jäsenvaltiossa.<sup>95</sup> Näin *ne bis in idem* -periaatteelle vahvistettaisiin myös *lis pendens*- eli vireilläolovaikutus.

EU-vero-oikeudessa välittömän verotuksen osalta unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö on vasta kehittymässä. EU:ssa viranomaisten yhteistoimintaa säättää virka-apudirektiivin 8b. 1 artikla. Kansainvälisissä tilanteissa veron asianmukainen perintä edellyttää eri valtioiden veroviranomaisen välistä yhteistyötä ja ennen kaikkea tietojenvaihtoa. Valtioiden veroviranomaiset voivat sopia, että ne suorittavat kukin omalla alueellaan yhden tai useamman verovelvollisen verotuksellisen tilanteen samanaikaisia tarkastuksia ja vaihtavat näin saatuja tietoja, jos niillä on asiassa yhteinen tai toisiaan täydentävä intressi.<sup>96</sup>

Ruotsalainen Haaparannan käräjäoikeus pyysi kesällä 2011 EU-tuomioistuimen ennakkoratkaisua kaksoisrangaistavuudesta. Ruotsin korkeimman oikeuden mukaan kyse ei ole unionin oikeuden tulkinnasta vaan Ruotsin vero- ja rikoslaista. Ruotsin korkein oikeus hylkäsi pyynnön hankkia ennakkoratkaisua sekä valitusluvan korkeimpaan oikeuteen.<sup>97</sup>

94 Wasmeier – Thwaites 2006, s. 576–577. Ks. myös neuvoston asetus tuomioistuimen toimivallasta sekä tuomioiden tunnustamisesta ja täytäntöönpanosta siviili- ja kauppaoikeuden alalla 22.12.2000 (44/2011/EY, Bryssel I) 27 artikla.

95 KOM 2005 696, s.4.

96 Helminen 2008, s. 251.

97 HD B 5302-10.

## 5 Uuden tulkintakäytännön vaikutusten arviointia

### 5.1 EIT:n ratkaisujen välittömät vaikutukset

*Ne bis in idem* -tapauksissa EIT:n tulkintakäytännön välittömänä vaikutuksena viranomaiset saattavat pyrkiä esitutkinta- ja syyteharkintavaiheiden nopeuttamiseen, jotta syytteet saataisiin nostettua ennen hallinnollisen sanktion lopulliseksi tulemista. Kiirehtiminen esitutkinnassa ja syyteharkinnassa johtaa helposti tarpeeseen lykätä pääkäsittelyä tai pahimmillaan palauttaa juttu kokonaan takaisin esitutkintaan. Epäillylle on taas edullista kannustaa kaikin tavoin viivyttämään esitutkintaa ja syyteharkintaa, jotta epäillylle määrätyt hallinnolliset sanktiot ehtisivät tulla lopullisiksi ennen syytteen nostamista, minkä takia asian käsittely tuomioistuimessa estyisi. Tällöin rikosasian epäilty hyötyy, jos hän onnistuu miten epäasiallisin keinoin tahasaa ja tarpeettomin lisätutkintapyynnöin hyvänsä viivyttämään esitutkintaa ja syyteharkintaa. Edellä mainituissa korkeimman oikeuden ratkaisuissa ei otettu kantaa tilanteeseen, jossa aiemmin määrätty hallinnollinen sanktio tulee lopulliseksi eli lainvoimaiseksi syyteasian tuomioistuin­käsittelyn aikana. Pahimmillaan seurauksena saattaa olla tulevaisuudessa hyvinkin monia *ne bis in idem* -kieltoon perustuvia tuomionpurkuhakemuksia korkeimpaan oikeuteen.<sup>98</sup> Näiden jännitteiden purkamiseksi on tarpeen vakauttaa oikeustila uudella lainsäädännöllä. Valtiovarainministeriö on reagoinut ongelmaan ja asettanut 1.4.2011 työryhmän valmistelemaan tarvittavia säännösmuutoksia veronkorotuksen ja rikosoikeudellisen seuraamuksen yhteensovittamiseksi.<sup>99</sup> Työryhmä laati muutosehdotuksensa hallituksen esityksen muotoon ja se julkaistiin 22.6.2011.<sup>100</sup> Uutta lainsäädäntöä asiassa ei ole kuitenkaan vielä annettu.

### 5.2 EIT:n ratkaisujen tulkinnalliset vaikutukset

EIT:n ratkaisukäytäntö on johtanut siihen, että rikoksesta epäillyn ja rikoksesta syytetyn käsitteet ovat lähentyneet toisiaan. Ihmisoikeustuomioistuimen *autonominen tulkinta* rikossyyte-käsitteestä antaa yleissopimuksen käsitteille sitovan yhteisen materiaalsen sisällön, joka ei ole riippuvainen

98 Ks. lisää aiheesta Andersson 2010, s. 460.

99 VM037:00/2011.

100 VM 31/2011.



sopimusvaltioiden kansallisesta lainsäädännöstä tai oikeudellisesta käsitteistöä. Useassa tilanteessa kansallisen rikosprosessilain mukaan rikoksesta epäiltyä tulee pitää samalla myös EIS:n tarkoittamana rikoksesta syytettynä henkilönä. Henkilöä pidetään syytettynä jo silloin, kun häneen kohdistettu rikosepäily on vaikuttanut hänen asemaansa tai toimivaltainen viranomaisen on virallisesti ilmoittanut hänelle hänen viakseen väitetystä rikollisesta teosta. Veronkorotuksen määrittämismenettelyssä tutkimisen voidaan katsoa alkaneen silloin, kun verovelvollinen on vastaanottanut veroviranomaisen lähettämän kuulemiskirjeen mahdolliseen veronkorotukseen liittyen tai muulla tavoin saanut tiedon siitä, että hänelle on varattu tilaisuus tulla kuulluksi asiassa.

Ihmisoikeussopimuksen *ne bis in idem* -kiellon alkuperäinen tarkoitus oli estää henkilöä joutumasta uudelleen epämiellyttävän kokemuksen kohteeksi. Näin ollen Suomen tulkinta siitä, että veropetoksesta rangaistusta määrättäessä voitaisiin veronkorotus huomioida alentavana seikkana, ei riitä kunnioittamaan periaatetta. Ennakkoratkaisujen luoman uuden tulkinnan mukaan, kun veroviranomainen määrää verovelvolliselle veronkorotuksen, syyttäjä ei voi enää nostaa syytettä veropetoksesta. Korkein oikeus tulkitsi EIT:n oikeuskäytäntöä siten, että tällainen estävä vaikutus syntyy vasta veronkorotusmääräyksen saadessa lainvoiman, toisin sanoen, kun siihen ei voi hakea enää muutosta tavanomaisin muutoksenhakukeinoin.

Jos veronkorotus ei ole saavuttanut oikeusvoimaa, voi syyttäjä nostaa samasta teosta nykytulkinnan mukaan syytteen veropetoksesta. Se kumpi ensin saavuttaa lainvoiman jää voimaan, kun taas toinen tuomio tai sanktio on purettava. Veronkorotus arvioidaan lievemmäksi rangaistukseksi kuin veropetos. Lisäksi se annetaan yleensä ennen rikossyytteen nostamista. Verovelvollisen intressissä rikossyytteestä välttyäkseen on pyrkiä varmistamaan, että veronkorotus saa ensin lainvoiman.

Tuloverotuksessa ja arvonlisäverotuksessa veronkorotus määrätään yleensä ennen rikosseuraamusta. Eräissä muissa verotusmuodoissa, kuten polttoainemaksua koskevissa asioissa, järjestys voi olla päinvastainen: rikosseuraa-

mus voi olla määrätty ennen hallinnollista seuraamusta. *Ne bis in idem* -periaate estää tällöin hallinnollisen seuraamuksen määräämisen, jos rikosseuraamus on ehtinyt tulla lopulliseksi ennen kuin hallinnollisen seuraamuksen määrääminen on tullut vireille.

Verovelvollisten rikkoessa velvoitteitaan ennakoitavuus vaarantuu, sillä henkilö ei tiedä mikä sanktio hänen teostaan seuraa. Seuraamus on riippuvainen siitä, kumpi sanktio saavuttaa ensin lainvoiman. Samalla vaarantuu myös verovelvollisten yhdenvertaisuus lain edessä, sillä toinen selviää samasta teosta veronkorotuksella toisen saadessa samasta teosta veropetoksesta rangaistuksen.

### 5.3 EIT:n ratkaisujen prosessuaaliset vaikutukset

Tällä hetkellä tilanteen ratkaisu perustuu viranomaisten aktiiviseen yhteistyöhön. Veroviranomaisen on informoitava syyttäjää harkinnassaan olevista veronkorotuksista ja syyttäjän syyteharkintaan tulevista veropetosasioista.<sup>101</sup> Se ei kuitenkaan ratkaise ongelmaa menettelyiden samanaikaisen käsittelyn estämiseksi. *Ne bis in idem* -periaatteen alkuperäinen tarkoitus oli estää henkilöä kokemasta käsittelyn aiheuttamaa ikävää kokemusta uudelleen, ja näin ollen myös vireilläolovaikutus tulisi ottaa huomioon. Ratkaisun lopullisuuden määrittäminen ei ole silloin oleellista, vaan jo toisen menettelyn vireilläolo estäisi toisen menettelyn aloittamisen. Tässä korostuu viranomaisten yhteistyön merkitys.

Nykyisen tulkinnan mukaan asioiden samanaikaiseen käsittelyyn ei ole eslettä, kun on kyse eri prosessilajien, hallinnollisen ja rikosprosessuaalisen asian käsittelystä. Jos ne olisivat saman prosessilajin asioita, jo asian vireilläolo sulkisi mahdollisuuden käsitellä samaan aikaan samaa asiaa. Korkein oikeus ei kuitenkaan halunnut viedä tulkintaa näin pitkälle. Silti EIT:n ratkaisu Ruotsalainen v. Suomi perusteella voitaisiin väittää, että tapauksessa mainituilla edellytyksillä ratkaisun negatiivinen oikeusvoimavaikutus ja näin ollen myös *lis pendens* -vaikutus ylittää rikos- ja hallintoprosessin välisen rajan.

---

<sup>101</sup> Verohallinnon ohje 31.3.2011, Apulaisvaltakunnansyyttäjän kirje 1.11.2010 sekä Valtakunnansyyttäjän ohje 1.11.2011.

## 6 Johtopäätökset

### 6.1 Voimassaolevat ratkaisuvaihtoehdot veron välttämiseen reagoitaessa

1) Voitaisiin jatkaa kahteen eri menettelyyn johtavaa käytäntöä ja odottaa uutta EIT:n ratkaisua. Uuden ratkaisun saaminen tosin voi kestää jopa kahdeksan vuotta.<sup>102</sup> Tuona aikana kertyisi valtava määrä ratkaisuja, jotka odotaisivat purkua, kun uusi tulkintapäätös annettaisiin.

2) Voitaisiin myös luottaa viranomaisten yhteistyöohjeisiin, mutta ratkaisujen suuresta määrästä johtuen voi viranomaisten tarkkaavaisuudesta huolimatta tulla ratkaisuja, joissa samasta asiasta on annettu kaksi sanktiota.

3) Vaihtoehtoisina reagointitapoina hallinnolliset sanktiot toteuttavat rikosoikeuden viimesijaisuutta *ultima ratio* -periaatteen vaatimusten mukaisesti, koska ne merkitsevät lievempää puuttumista yksilön toimintavapauteen. Hallinnollisilla sanktioilla voidaan myös päästä nopeampaan reagointiin ja parempaan kustannustehokkuuteen. Koska veron välttäminen aiheuttaa mittavia julkistaloudellisia menetyksiä ja yhteiskunnallisia haittavaikutuksia sekä liiketaloudellisesti epäterveen kilpailuasetelman tai loukkaa merkittävästi velkojien oikeuksia, on siihen pyrittävä puuttumaan myös rikosoikeudellisin keinoin. Järjestelmä olisi silti koettava yhdenvertaisuuden ja oikeasuhteisuuden täyttäväksi. Kriminaalipoliittiset preventiotavoitteet tulisi toteuttaa perusoikeuksia suojaavien periaatteiden kuten laillisuusperiaatteen puitteissa. Laillisuusperiaatteen tausta-arvoja ovat oikeusturva ja ennakoitavuus. Veron välttämisen dekriminalisointi kaksoisrangaistavuuden välttämiseksi ratkaisisi ainoastaan tilanteen ihmisoikeussopimuksen mukaiseksi, mutta pelkkä hallinnollinen sanktio veron välttämisestä todennäköisesti johtaisi yhä kasvavaan veronmenetyksiin.

4) Ongelmat vähenisivät huomattavasti jo sillä, että verottajalle annettaisiin enemmän valinnanvaraa päättää siitä, pitääkö asiassa määrätä veronkorotus. Tällä hetkellä voimassa olevan verotusmenettelylain 32.3 §:n mukaisissa tilanteissa veronkorotuksen määrääminen näyttäisi olevan pakollista. Suuri

---

102 Pauliine Koskelo puheessaan Valtiosääntöpäivillä 8.10.2010.

osa ongelmista poistuisi pelkästään ottamalla verolainsäädäntöön yleissäännös siitä, että verottajan ei pidä määrätä veronkorotusta silloin, kun se aikoo tehdä asiassa rikosilmoituksen. Tällaisen säännöksen seurauksena olisi se, että veropetokseen syyllistyneille ei jatkossa enää missään tilanteissa määrättäisi veronkorotuksia, mutta toisaalta tällainen lopputulos olisi *ne bis in idem* -kiellon nykytulkinnan mukainen.

Edellä esitetyn mukaan voimassa olevasta oikeudesta ei ole saatavissa ratkaisua, joka turvaisi yksilön oikeudet mahdollisimman laajasti samalla, kun toteutettaisiin rikosvastuu yleispreventiota ylläpitävällä tavalla. Artikkelissa päädytään esittämään, että laadittaisiin laki veronkorotusten käsittelemiseksi samassa menettelyssä samoihin toiseikkoihin perustuvan veropetosyytteen kanssa. Uudistuksen tarkoituksena olisi näin toteuttaa rikosvastuu yhdenvertaisuus- ja ennakoitavuusperiaatetta kunnioittaen ja saattaa Suomen oikeustila ihmisoikeussopimusten ja EU-oikeuden tasolle. Uudistuksen strategiset päämäärät liittyvät viranomaisten yhteistyön tehostamiseen. Näiden tavoitteiden toteuttamisen edellytyksenä on, että veroviranomaisella ja syyttäjälaitoksella on riittävästi voimavaroja ja keinoja yhteistyön luomiseen. Erityisesti on kiinnitettävä huomiota asioiden vireilletulo vaikutukseen. Jo asian vireilläolo estäisi ottamasta samaa asiaa toiseen käsittelyyn toisessa menettelyssä.

## **6.2 Valtiovarainministeriön työryhmän esitys seuraamusten yhteensovittamisesta**

Työryhmä esitti, että verohallinto voisi jättää veronkorotusta koskevan päätöksen tekemättä ja määrätä korotuksen erillisellä päätöksellä varsinaisen päätöksen tekemistä seuraavan kalenterivuoden loppuun mennessä, jollei verohallinto tee asiasta rikosilmoitusta. Jos tuomioistuimien antaisi syyksilukevan tuomion teosta tai laiminlyönnistä, josta tulisi määrättäväksi myös veronkorotus, korotus määrättäisiin samasta asiasta tuomion antamisen jälkeen tuomioon liittyvänä oheisseuraamuksena asiaa uudelleen tutkimatta. Toisin sanoen veronkorotus jäisi vireille ja lopullinen asiaratkaisu tehtäisiin vasta esitutkiminnan, syyteratkaisun tai rikostuomion antamisen jälkeen. Eril-

lisellä päätöksellä määrättävä veronkorotus määrättäisiin vasta, kun rikos-tuomio olisi lainvoimainen.<sup>103</sup>

Esityksessä ei otettu kantaa vireilläolovaikutuksen aiheuttamaan tulkinta-ongelmaan. EUT ei ole luonut vielä lopullista kantaansa vireilläolon vaikutuksesta kaksoisrangaistavuuden kiellon periaatetta tulkittaessa. Suomen on noudatettava EIT:n ja EUT:n ratkaisuja sekä kunnioitettava ja noudatettava niiden tulkintaa. Ensinnäkin olisi syytä varautua EIT:n muuttuvaan tulkintakäytäntöön ja ottaa huomioon tulkinnan laajentuminen kohti parempaa suojaa ja vireilläolovaikutuksen huomioimista *ne bis in idem* -periaatetta sovellettaessa. Toiseksi kansallisella tasolla ei tulisi säätää lakia, jonka tarjoama suoja on heikompi, kuin mitä EUT on oikeuskäytännössään linjannut. EUT:n tulkinnan mukaan periaatetta sovelletaan sellaisiinkin ratkaisuihin, joilla syytemenettely päätetään. Kolmanneksi EU:n yhtenä päämääränä on luoda kaikkia jäsenvaltioita sitova yhteinen tulkintakäytäntö yhdenmukaisen käytännön turvaamiseksi.

Työryhmän esityksen mukaan veronkorotuksen määrääminen olisi mahdollista, kun esitutkintaviranomainen lopettaa esitutkinnan tai jättää sen toimittamatta tai kun syyttäjä jättää syytteen nostamatta. Työryhmän mukaan edellä mainitut toimet eivät tule sillä tavoin lainvoimaisiksi ja lopullisiksi, ettei asiaa enää ihmisoikeussopimuksen vuoksi voitaisi käsitellä hallinnollisessa prosessissa.<sup>104</sup> Esityksessä on huomioitu vain EIT:n tulkinta asiassa, eikä otettu kantaa EUT:n tulkintaan ja periaatteisiin. Lisäksi työryhmän esityksen mukaan erillisellä päätöksellä veronkorotus määrättäisiin tuomion lainvoimaiseksi tulon jälkeen, mikä lykkäisi menettelyn päättymistä. Uudistus tulisi pyrkiä toteuttamaan siten, että huomioitaisiin myös menettelyn joutuisuusperiaate oikeusturvaperiaatteena.

### **6.3 Veronkorotusta koskevien oikeusturvavaatimusten yhteiskunnalliset vaikutukset**

Riittävän oikeusturvan aikaansaamiseksi järjestelmää tulisi muuttaa siten, että veronkorotus siirretään käsiteltäväksi rikosprosessissa samoihin toiseikkoihin perustuvan veropetosyytteen kanssa yhtä aikaa. Tämä takaisi

<sup>103</sup> VM 31/2011, s. 13, 27–28 ja 29.

<sup>104</sup> VM 31/2011, s. 27.

myös menettelyn joutuisuuden periaatteen toteutumisen. Joitakin tarkennuksia voi olla tarpeen tehdä veronkorotuksen vireilletulon määrittelyssä sekä vastuunjaossa veroviranomaisen ja syyttäjän toimialojen kesken. Kaikissa veroviranomaisissa tulisi olla kattava luettelo käsittelyyn tulevista ja käsittelyssä olevista veronkorotusasioista. Alueittain tulisi huolehtia siitä, että tiedotusvaatimukset syyttäjälle saavutetaan. Sen varmistamiseksi olisi laadittava yhtenäiset ohjeet koko viranomaistoiminnalle. Uusi järjestelmä antaisi nykyistä paremman mahdollisuuden toteuttaa yhdenvertaisuus- ja ennakoitavuusperiaatteet. Veroviranomaisten ja syyttäjien tulisi tehdä sopimus yhteistoiminnasta, tiedotusjärjestelmästä ja siitä, että yhteistoiminta järjestettäisiin maanlaajuisesti. Tietojärjestelmän tulisi kattaa yhteydet myös maailmanlaajuisiin verkkoihin. Uudistuksen yleinen ohjaus kuuluisi verohallinnolle. Lähtökohtana tulisi olla, että verorikosten johdosta valtion menettämä verotulo saadaan tehokkaasti palautetuksi.

Oikeusturvan parantamisella vaikutetaan ihmisten uskoon oikeudenmukaiseen oikeudenkäyttöön. On tärkeä voida luottaa siihen, että rikosvastuu toteutetaan siten kuin laissa säädetään. Lisäksi on tärkeää, että rangaistusvastuu toteutetaan niin kuin oikeudenmukaisuusvaatimus yhteiskunnassa käsitetään. Siten yhteiskunnan lakien kieltoja ja käskyjä noudatetaan paremmin ja rikoksiin syyllistyminen vähenee. Yhdenvertaisuuden ja ennakoitavuuden toteuttaminen ovat rikosoikeusjärjestelmän oikeudenmukaisuuden perusta. Jos yhteiskunnan rangaistusjärjestelmää ei koettaisi yhdenvertaiseksi, se voisi synnyttää katkeruutta niitä kohtaan, jotka pääsivät helpommalla samasta teosta, eikä lakeja enää haluttaisi noudattaa. Rangaistusvastuun toteuttamisella rikosoikeudellisin keinoin vaikutetaan asenteisiin, joiden mukaan jo muutenkin taloudelliseen riskiin tottuneet eivät varo uusia taloudellisia riskejä. Kaikki kuitenkin varovat rikosoikeudelliseen vastuuseen joutumista ja sen myötä maineensa menettämistä. Tavoitteena on siten myös edistää ihmisten myönteistä suhtautumista oikeusjärjestelmän toimivuuteen.

Oikeudenkäymiskaareen tulisi tehdä muutoksia, jotka johtuvat hallinnollisten sanktioiden lukemisesta eräissä tapauksissa rikosasioiksi. Samassa yhteydessä on mahdollista toteuttaa muita uudistuksen tavoitteiden toteuttamista edistäviä lainsäädäntömuutoksia. Verolaeissa tulisi määrittää, milloin veronkorotuspäätös tulee lopulliseksi ja voidaanko perustevalitusta pitää

varsinaisena muutoksenhakukeinona, joka jatkaisi lainvoimaiseksi tulon ajankohtaa huomattavasti. Lisäksi verolaeissa tulisi määritellä se, milloin veronkorotusta koskevan tutkimisen voidaan katsoa alkaneen.

#### 6.4 Veropetos, veronkorotus ja *ne bis in idem de lege ferenda*

Uudella lailla toteutettaisiin Euroopan ihmisoikeussopimuksessa määrätty yksilön oikeusturvavaatimukset. Oikeusturvavaatimukset on myös Suomen perustuslaissa turvattu säädöksellä vähimmäisoikeudesta oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin. Lisäksi tavoitteena on toteuttaa rangaistuskäytännön yhdenvertaisuus- ja ennakoitavuusperiaate rikosvastuun toteuttamisessa. Ehdotettua lakia sovellettaisiin veroviranomaisiin, jotka määräävät veronkorotuksen verovelvolliselle tämän jättäessä täyttämättä velvollisuutensa oikein ja näin välttyisi veron määräämiseltä. Lisäksi lakia sovellettaisiin ainoastaan veronkorotuksiin, joita EIT:n ratkaisukäytännön kannalta on pidettävä rikossyytteenä. Tällaisia ovat ainakin kaikkia kansalaisia koskevat, yleisestävänä sanktiona pidettävät, rankaisulliset sekä huomattavina pidettäviin korotuksiin johtavat veronkorotusmääräykset. Lisäksi teon tulee vastata teonkuvaukseltaan veropetosta. Lain soveltamisalan ulkopuolelle jäisivät lievät tekemuodot, jotka eivät sisällä veronvälttämistarkoitusta. Teko tulisi yksilöidä neljällä käsitteellä: teko, tekoaika, tekopaikka ja muut olosuhteet, jotka ovat yhteydessä tekoon. Nämä yhdessä erottavat rikollisen teon muista teoista. EIT:n ratkaisukäytännössä sama asia tarkennettiin koskemaan samoja tosiasioita välittämättä siitä, miten laissa teko kuvattiin.

Veroviranomaisen olisi siirrettävä käsittelyssään oleva veronkorotusasia välittömästi syyttäjälle syytteen nostamista varten, jos se havaitsee verovelvollisen syyllistyneen veropetokseen. Veronkorotusseuraamus käsiteltäisiin näin samassa menettelyssä veropetosyytteen kanssa. Ihmisoikeussopimuksen tarkoituksen mukaisesti henkilöä ei saa saattaa toistamiseen saman käsitelyn kohteeksi. Tarkoitus on estää ikävän kokemuksen kokeminen uudelleen. Veroviranomaisen tulisi siirtää asia syyttäjälle ennen kuin asia ehtii tulla vireille veroviranomaisessa. Vireille tulo tarkoittaa haastehakemuksen saapumista oikeuden kansliaan tai viranomaisen saadessa selvityksen asiaan ratkaisua varten millä tavalla tahansa, jonka perusteella asia tultaisiin ratkaisemaan asian esiselvityksen jälkeen. Vireille tulo edellyttää verovelvollisen

kuulemista asiasta mahdolliseen veronkorotukseen liittyen. Verotarkastus ei aiheuta veronkorotuksen vireille tuloa. Verovelvolliselle on ilmoitettava, että häntä kuullaan mahdolliseen veronkorotukseen liittyen ennen kuin asia tulee vireille.

Veroviranomaisen olisi tiedotettava syyttäjälle sen käsittelyssä olevista veronkorotuksista, jos ne saattaisivat tulla käsiteltäväksi myös rikosprosessissa. Veronkorotus siirrettäisiin tuolloin käsiteltäväksi samassa menettelyssä veropetosyytteen kanssa. Tällöin vältettäisiin kaksoisrangaistavuuden kiellon rikkominen. Vastaavasti syyttäjän olisi tiedotettava veroviranomaista sen havaitessa syyllistytyn veropetokseen, josta on saattanut seurata tai seuraa myös veronkorotus. Näin estettäisiin turhien purkupaineiden kasvu kahdenkertaisen rangaistuksen vuoksi. Lakiehdotuksen mukaisen yhteistoiminnan käynnistämisen yleinen ohjaus kuuluisi verohallinnolle, jota avustaisi tarvittaessa syyttäjälaitos. Tarkoituksena on, että veroviranomaiset ja syyttäjät toteuttaisivat järjestelyt ilman valtion yksityiskohtaista ohjausta. Tulisi laatia myös kattava tietojärjestelmä, joka kattaisi kaikki käsittelyssä olevat ja käsitellyt veronkorotukset sekä veropetosyytteet.

Näin veron välttämiseen syyllistynyt henkilö tietäisi ennakolta, mitä hänen teostaan seuraa. Kun hän on syyllistynyt veronvälttämiseen, joka täyttää myös veropetoksen tunnusmerkistön, hänelle tullaan määräämään rikosprosessissa rikosoikeudellisen rangaistuksen lisäksi myös veronkorotus. Ennakoitavuusperiaate toteutuu. Veroviranomaisen on siirrettävä asia syyttäjälle ennen kuin tekijää kuullaan asiasta eli ennen kuin asia tulee vireille. Asia ei tule vireille kahdessa eri menettelyssä ja turvataan, ettei henkilö joudu kahden eri menettelyn kohteeksi. Sanktio ja menettely ovat samat kaikille, jotka syyllistyvät samaan tekoon ja yhdenvertaisuusperiaatteen vaatimukset täytyvät. Samalla varmistetaan, ettei henkilölle anneta kahta eri sanktiota samasta teosta ja toteutetaan rikosvastuu joutuisasti riittävän ankaralla rangaistuksella, yleispreventiota ylläpitävällä tavalla.



## Lähteet

### Kirjallisuus

Andersson, Edward: Verotuksen korot, viivekorot, veronlisäykset ja veronkorotukset tarkasteltuina myös perustuslain ja ihmisoikeussopimuksen valossa. Verotus 5/2010. Kirjapaino Uusimaa. Porvoo 2010. s. 453–462. (Andersson 2010)

Andersson, Edward: Johdatus vero-oikeuteen. Kauppakaari. Lakimiesliiton kustannus. Helsinki 2000. (Andersson 2000)

Bartsch, Hans-Jürgen: Ne bis in idem: the European perspective. Teoksessa: International Review of Penal Law, s. 1163–1194. Editions eres 2004. France. (Bartsch 2004)

Ervo, Laura: Oikeudenkäynnin oikeudenmukaisuusvaatimus. Käsikirja lainkäyttäjille. WS-OYpro. Ws bookwell Oy. Juva 2007. (Ervo 2007)

Fletcher, Maria: Some Developments to the ne bis in idem Principle in the European Union: Criminal proceedings Against Hüseyin Gözütok and Klaus Brügge. The modern law review vol 66 no. 5 September 2003, s. 769–780. (Fletcher 2003)

Frände, Dan: Lis pendens s. 404–407. Oikeusvoima s. 627–633. Rikosprosessi s. 651–655 ja ne bis in idem s. 436–440. Teoksessa Lappalainen – Frände – Havansi - Koulu – Niemi-Kiesiläinen – Nylund –Rautio – Sihto – Virolainen: Prosessioikeus. WSOY Pro. Helsinki 2007. (Frände 2007)

Halila, Leena: Hallintolainkäyttömenettelyn oikeusturvatakeista. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja A-sarja N:o 224. Helsinki 2000. (Halila 2000)

Helenius, Dan: Ne bis in idem -kiellon rakenne ja ongelmakohtat viimeaikaisen oikeuskäytännön valossa. Defensor Legis 6/2010, s. 764–777. (Helenius 2010)

Helenius, Dan: Ne bis in idem -periaatteen toteutuminen EU:ssa. Haaste 4/2007, s. 24–25. Oikeusministeriön julkaisuja. Kirjapaino Uusimaa, Porvoo. (Helenius 2007)

Helenius, Dan – Hellsten, Kenneth: Ne bis in idem I gränslandet mellan skatte- och straffprocessen. Juristklubben Codex 70 år – Festskrift. Edita Prima Oy. Helsingfors 2010. s. 110–143. (Helenius – Hellsten 2010)

Hellsten, Kenneth: Ne bis in idem hallinnollisen veronkorotuksen ja rikosoikeudellisen rangaistuksen välisen suhteen problematiikka. Verotus 5/2010, s. 527–548. Kirjapaino Uusimaa. Porvoo 2010. (Hellsten 2010)

Helmholz R.H.: The spirit of classical canon law. The university of Georgia Press. Athens & London. LAW 1996. (Helmholz 1996)

Helminen, Marjaana: EU-vero-oikeus. Välitön verotus. Talentum Media Oy. Helsinki 2008. (Helminen 2008)

Jokela, Antti: Oikeudenkäynti III. Talentum Media Oy. Helsinki 2004. (Jokela 2004)

Klip, André – Van der Wilt, Harmen: The Netherlands non bis in idem. La Revue Internationale de Droit Pénal. Volume 73/2004, s. 1091–1137. Editions eres. France. (Klip – Van der Wilt 2004)

Knuts, Märten: Kvitt eller dubbelt? Ne bis in idem och de administrativa sanktionerna i värdepappersmarknadsrätten. *Defensor Legis* 5/2006, s. 831–851. (Knuts 2006)

Koponen, Pekka: Talousrikokset rikos- ja rikosprosessioikeuden yhtymäkohdassa. Erityisesti tahallisuuden ja syytesidonnaisuuden kannalta tarkasteltuna. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja A-sarja N:o 249. Helsinki 2004. (Koponen 2004)

Lahti, Raimo: Finland, Concurrent National and International Criminal Jurisdiction and the Principle of Ne bis in idem. *La Revue internationale de droit penal*. Volume 73/2004, s. 901–911. Editions eres. France. (Lahti 2004)

Lappalainen, Juha: Ulkomainen rikostuomio. Teoksessa Lappalainen – Frände – Havansi – Koulu – Niemi-Kiesiläinen – Nylund – Rautio – Sihto – Virolainen: *Prosessioikeus*, s. 633. WSOY Pro. Helsinki 2007. (Lappalainen 2007)

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

Lavapuro, Pekka: Perustuslakivaliokunta perustuslain vartijana. Teoksessa: Wiberg Matti: *Perustuslakiahaasteet*. Edita Prima Oy. Helsinki 2010. (Lavapuro 2010)

Linna Tuula: Ulosottorealisoinnista de lege ferenda. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja. A-sarja N:o 175. Vammalan Kirjapaino Oy. Helsinki 1987. (Linna 1987)

Löf, Robin: 54 CISA and the Principles of ne bis in idem. *European Journal of Crime, Criminal Law and Criminal Justice*, s. 309–334. Martinus Nijhoff Publishers 2007. (Löf 2007)

Mali, Erkki: Verorikosten hallinnolliset ja rikosoikeudelliset seuraamukset sekä valinta niiden kesken alituomarin näkökulmasta. Teoksessa: *Taloudellinen rikollisuus*, s. 150–160. Lakimiesliiton Koulutuskeskuksen julkaisuja n:o 32. Suomen lakimiesliiton kustannus Oy. Helsinki 1981. (Mali 1981)

de Mones, Sebastian – Durand, Pierre-Henri – Mandelbaum, Jean-Florent – Klein, Martin – Nieman, Alice – Manzitti, Andrea – Canalejo Lasarte, Guillermo – Marin Benitez, Gloria – Airs, Graham J.: Abuse of Tax Law across Europe. *EC Tax Review*. Volume 19 Issue 3, s. 12–137 Kluwer Law International 2010. (de Mones ym. 2010)

Melander, Sakari: Kriminalisointiteoria – rangaistavaksi säätämisen oikeudelliset rajoitukset. Suomalainen Lakimiesyhdistys. Vammalan kirjapaino. Helsinki 2008. (Melander 2008)

Munck, Johan: Skattetillägg och dubbelbestraffning. *Svensk Juristtidning* 8/2010, s. 747–752. Edita Västerås 2010. (Munck 2010)

Ojanen, Tuomas: EU-oikeuden perusteita. Edita Prima Oy. Helsinki 2010. (Ojanen 2010)

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

Pellonpää, Matti: Euroopan ihmisoikeussopimus. Talentum Media Oy. Helsinki 2005. (Pellonpää 2005)

Pellonpää, Matti: Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen ja EY:n tuomioistuimen vaikutuksista Suomen valtiosäännön kannalta. Teoksessa Kanninen, Heikki (toim.): *Puhuri käy –*

muuttuva suomalainen ja eurooppalainen valtiosääntömme. Heikki Karapuu 30.12.1944 – 15.6.2006, s. 103–127. (Pellonpää 2006)

Pellonpää, Matti: Euroopan ihmisoikeustuomioistuin ja kansallisen oikeuden kehitys – haittaa vai hyötyä? *Lakimies* 7–8/2009, s. 1125–1140. (Pellonpää 2009)

Rautakoski, Jarmo: Verorikosten hallinnolliset ja rikosoikeudelliset seuraamukset sekä valinta niiden kesken syyttäjän näkökulmasta. Teoksessa: *Taloudellinen rikollisuus*, s. 136–149. Lakimiesliiton Koulutuskeskuksen julkaisuja n:o 32. Suomen Lakimiesliiton Kustannus Oy. Helsinki 1981. (Rautakoski 1981)

Sahavirta, Ritva: Verorikokset. Teoksessa Lahti – Koponen: *Talousrikokset*. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja E-sarja N:o 16. Gummerus Kirjapaino Oy, Vaajakoski 2007. (Sahavirta 2007)

Savolainen, Vesa – Teperi, Väinö: *Jälkiverotus*. Kauppakaari Oyj. Helsinki 2000. (Savolainen – Teperi 2000)

Siitari-Vanne, Eija: Hallintolainkäyttölain tehostaminen. Tutkimus hallintolainkäytön organisaatio- ja prosessisäännösten kehittämistarpeista. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja. A-sarja N:o 265. Gummerus kirjapaino Oy. Jyväskylä 2005. (Siitari-Vanne 2005)

Siltala, Raimo: Oikeustieteen tieteenteoria. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja A-sarja N:o 234. Vammalan Kirjapaino Oy. Vammala 2003. (Siltala 2003)

Simon Almedal, Teresa: *Ne bis in idem – ett nytt rättsläge*. *Juridisk Tidskrift* 2010, s. 549–570. (Simon Almedal 2010)

Spolander, Mia Mari: Menettelyn joutuisuus oikeudenmukaisen rikosoikeudenkäynnin osatekijänä. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja A-sarja N:o 278. Helsinki 2007. (Spolander 2007)

Tapani, Jussi – Tolvanen, Matti: Rikosoikeus, rangaistuksen määrääminen ja täytäntöönpano. *Talentum Media Oy*. Helsinki 2006. (Tapani – Tolvanen 2006)

Tapani, Jussi: Rikosoikeudellinen laillisuusperiaate taloudellisten vaihdantasuhteiden purituksessa. *Defensor Legis* 6/2002, s. 939–965. (Tapani 2002)

Tirkkonen, Tauno: Suomen rikosprosessioikeus I. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja N:o 25. Helsinki 1948. (Tirkkonen 1948)

Valkonen, Esko: Verorikosten hallinnolliset ja rikosoikeudelliset seuraamukset ja valinta niiden kesken verottajan näkökulmasta. Teoksessa: *Taloudellinen rikollisuus*. Lakimiesliiton koulutuskeskuksen julkaisuja n:o 32. Suomen Lakimiesliiton Kustannus Oy. Helsinki 1981. s. 126–135. (Valkonen 1981)

Vervaele, John AE: The Transnational *Ne bis in idem* Principle in the EU. *Mutual Recognition and Equivalent Protection of Human Rights*. *Utrecht Law Review* Igitur. Volume I, Issue 2/2005, s. 100–119. (Vervaele 2005)

Viljanen, Jukka: Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen ratkaisujen hyödyntämien kansallisessa perusoikeustulkinnassa. Teoksessa: *Viljanen, Veli-Pekka – Lämsineva, Pekka: Perusoikeuspuheenvuoroja*, s. 255–275. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja. *Julkisoikeudellinen sarja A N:o 32*. Turku 1998. (Viljanen 1998)

Virolainen, Jyrki – Pölönen, Pasi: Rikosprosessin osalliset, Rikosprosessioikeus II. WSOY Helsinki 2004. (Virolainen – Pölönen 2004)

Vuorenpää, Mikko: KKO 2010:82 – Veronkorotus, veropetos ja kielto käsitellä samaa asiaa kahdesti 3. erä. Lakimies 1/2011, s. 156–164. (Vuorenpää 2011)

Vuorenpää, Mikko: KKO 2010:45 ja KKO 2010:46. Veronkorotuspäätöksen merkitys veropetosyytteelle. Teoksessa: KKO:n Ratkaisut kommentein II 2010, s. 368–397. Talentum Media Oy. Helsinki 2010. (Vuorenpää 2010a)

Vuorenpää, Mikko: KKO 2010:45 ja KKO 2010:46 – Veronkorotus, veropetos ja kielto käsitellä samaa asiaa kahdesti – osa 2. Lakimies 6/2010 s. 1113–1120. (Vuorenpää 2010b)

Vuorenpää, Mikko: Syyttäjän tehtävät. Erityisesti silmälläpitäen rikoslain yleisestävää vaikutusta. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja A-sarja N:o 277. Vammalan kirjapaino. Vammala 2007. (Vuorenpää 2007)

Wasmeier, Martin and Nadine, Thwaites: The Development of *Ne bis in idem* into a Transnational Fundamental Right in EU Law: Comments on Recent Developments. *European Law Review*. Volume 31 No. 4. August 2006, s. 565–578. (Wasmeier – Thwaites 2006)

Wrede, R.A.: Rättegångsbalken II. Anteckningar enligt professor R.A. Wredes föreläsningar öfver Rättegångsbalken. Gösta Sundmans Litografiska atelier. Helsinki 1894. (Wrede 1894)

### **Virallislähteet**

Apulaisvaltakunnansyyttäjä Jorma Kalskeen 1.11.2010 laatima julkinen kirje syyttäjille ja sidosryhmille *ne bis in idem* -kiellosta. (Apulaisvaltakunnansyyttäjän kirje 1.11.2010)

Commission of the European Communities: The System of Administrative and Penal Sanctions in the Member States of the European Communities. Volume 1 – National reports. Luxembourg 1994. (Commission of the European Communities 1994)

Commission Staff Working Document. Annex to the Green paper. On Conflicts of Jurisdiction and the Principle of *ne bis in idem* in Criminal Proceedings. COM 2005 696 final. s. 4–92. (Commission Staff Working Document 2005)

Hallituksen esitys eduskunnalle rikoslainsäädännön kokonaisuudistuksen ensimmäisen vaiheen käsitteväksi rikoslain ja eräiden muiden lakien muutoksista. (HE 66/1988)

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 16 §:n ja maatilatalouden tuloverolain 7 §:n muuttamisesta. (HE 187/2005)

Ehdotus puitepäätökseksi *ne bis in idem* -periaatteen soveltamisesta rikosasioissa. (U 2/2003)

KOM(2005) 696 lopullinen. Euroopan yhteisöjen komissio: Vihreä kirja. Toimivaltaristiriidoista ja *ne bis in idem* -periaatteen soveltamisesta rikosoikeudellisissa menettelyissä. SEK (2005) 1767. Bryssel 23.12.2005. (KOM(2005) 696)

Lakivaliokunnan lausunto. Valtioneuvoston kirjelmä ehdotuksesta neuvoston puitepäätökseksi (*ne bis in idem* -periaatteen soveltamisesta rikosasioissa). (LaVL 1/2003)

Oikeusministeriö: Oikeusministeriön säädöshankkeet 1.2.2011. Toiminta ja hallinto 7/2011. Helsinki 2011. (OM 7/2011)

Skatteförfarandet. Slutbetänkande av skatteförfarandetoedningen. Statens offentliga utredningar . Stockholm 2009. (SOU 2009:58)

Valtiovarainministeriö: Verotuksen oikeusturvayöryhmän muistio. Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 36/1997. Helsinki 1997. (VM 36/1997)

Valtiovarainministeriö: Veronkorotuksen ja rikosoikeudellisen seuraamuksen yhteensovittaminen. Valtiovarainministeriön julkaisuja 31/2011. (VM 31/2011)

Valtakunnansyyttäjänvirasto: Korkeimman oikeuden ennakkoratkaisut ne bis in idem -kiellon merkityksestä veropetosasioissa 1.11.2010. Dnro 15/34/10. (Valtakunnansyyttäjän ohje 1.11.2011)

Verohallinnon ohje 31.3.2011 Dnro 259/56/2011. (Verohallinnon ohje 31.3.2010)

Verohallinnon ohje 1.11.2010. Dnro 1027/56/2010. (Verohallinnon ohje 1.11.2011)

Verohallinnon yhtenäistämisohejet vuodelta 2009 toimitettavaa verotusta varten, Dnro 1204/32/2009, 31.12.2009. 6. veronkorotus. (Verohallinnon yhtenäistämisoheje 31.12.2009)

Veronkorotuksen ja rikosoikeudellisen seuraamuksen yhteensovittamisen selvitysryhmä. (VM037:00/2011)

### **Muu lähdeaineisto**

Koponen, Pekka: Ne bis in idem ja itsekriminointi – erityisesti talousrikoksissa. Lakimiesliiton koulutus 20.4.2011, koulutustila Metropoli, Helsinki. (Koponen 2011)

Turun Yliopiston julkisoikeuden laitos: Rikos- ja prosessioikeuden julkaisusarja A no 9. Taloudellinen rikollisuus. Turun yliopistossa 20–21.11.1978 pidetyn jatkokoulutustilaisuuden aineisto. Osat I ja II. Turku 1979. (Turun yliopiston julkisoikeuden laitos 1979)

Koskelo, Pauliina: Alustuspuheenvuoro valtiosääntöpäivillä 8.10.2010.

### **Oikeuskäytäntö**

#### *Korkein oikeus*

KKO 2010:82.

KKO 2010:46.

KKO 2010:45.

KHO 2011:41.

#### *Hovioikeudet*

Itä-Suomen HO 2010:11.

Rovaniemen HO 2010:59.

Turun HO 2010:2.

*Hallinto-oikeudet*

Helsingin HAO 17.01.2011 11/0049/4.

Helsingin HAO 25.11.2010 10/1584/1.

Helsingin HAO 30.06.2010 10/0819/1.

Helsingin HAO 05.05.2010 10/0543/1.

*Ruotsin korkein oikeus*

Högsta domstolen 9.3.2010 B 2509-09.

Högsta domstolen 9.3.2010 B 5498-09.

Högsta domstolen 29.6.2011 B 5302-10.

*Euroopan ihmisoikeustuomioistuin*

Engel ja muut v. Alankomaat, Series A nro 22, 8.6.1976.

Bendenoun v. Ranska, Series A nro 284, 24.2.1994.

Gradinger v. Itävalta, 13963/90, 23.10.1995.

Jussila v. Suomi, 73053/01, 23.11.2006.

Mjelde v. Norja, 11143/04, 1.2.2007.

Storbråten v. Norja, 12277/04, 1.2.2007.

Zolotukhin v. Venäjä, 14939/03, 10.2.2009.

Ruotsalainen v. Suomi, 13079/03, 16.6.2009.

*Euroopan unionin tuomioistuin*

Yhdistetyt asiat C-187/01 ja C-385/01, Gözütok ja Brügge, Kok. 2003, s. I-1345.

Asia C-469/03, Miraglia, Kok. 2005, s. I-2009.

Asia C-436/04, Van Esbroeck, Kok. 2006, s. I-2333.

Asia C-367/05, Hof van Cassatie, Kok. 2007, s. I-6619.

Asia C-297/07, Bourquain, Kok. 2008, s. I-9425.

Asia C-491/07, Turansky, Kok. 2008, s. I-11039.