

Itsekriminointisuoja vero-oikeudessa

Lakimies
7–8/2022
s. 1410–1414

Itsekriminointisuoja prosessisääntönä

Ennen varsinaisiin vero-oikeudellisiin sovellutuksiin paneutumista lienee alkuun paikallaan puhua itsekriminointisuojan käsitteestä ja siitä, mitä se oikeastaan tarkoittaa. Itsekriminointisuoja on oikeudellinen käsite, joka ei yksittäisenä terminä ole suuren yleisön keskuudessa välttämättä kovin tunnettu. Monelle tutumpia voivat olla sen sijaan etenkin amerikkalaisessa populaarikulttuurissa esiin nousevat niin sanotut Miranda-oikeudet ja oikeus vaitioloon (*”you have the right to remain silent”*).

Suomalaisessa oikeuskirjallisuudessa itsekriminointisuoja määritellään monesti niin, että se tarkoittaa rikoksesta epäillyn tai syytetyn oikeutta olla myötävaikuttamatta oman syyllisyytensä selvittämiseen. Tällöin herää kuitenkin kysymys siitä, mitä myötävaikuttamisella tarkoitetaan. Hieman yleistäen asia voidaan hahmottaa niin, että epäillyn ei tarvitse suorittaa aktiivisia toimia, vaan hän voi jättäytyä passiiviseksi.

Passiivisuuden osalta keskeistä on se, että rikoksesta epäillyllä on oikeus vaitioloon. Halutessaan hänen ei tarvitse vastata kysymyksiin tai muutoinkaan edesauttaa asian selvittämistä. Sen sijaan rikoksesta epäillyllä on esimerkiksi velvollisuus alistua pakkokeinojen käytön kohteeksi. Tämä tarkoittaa muun ohella koti- tai laite-etsinnän sallimista. Samoin epäillyn hallusta voidaan pakkokeinoin hankkia reaalityökaluja, esimerkiksi kirjanpitoaineistoa.

Asia hahmotetaan pääpiirteittäin näin sekä Suomen kansallisessa oikeudessa että yleisestikin Euroopassa. Suomessa, kuten yleiseurooppalaisestikin, tulkintojen kehitykseen ovat vaikuttaneet monella tavalla Euroopan ihmisoikeussopimus ja sitä koskeva Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytäntö. Lisäksi Suomessa on kansallisella tasolla katsottu tarkoituksenmukaiseksi, että rikosasioissa epäillyllä ei ole totuusvelvollisuutta.

Tässä vaiheessa yleensä etenkin pragmaatikot voivat havahtua. Itsekriminointisuojan saatetaan nähdä haittaavan rikosvastuun toteuttamista. Jos ajatellaan esimerkiksi epäillyn oikeutta pysyä vaiti: eikö rikoksesta epäilty olisi periaatteessa – mahdollisen asianomistajan lisäksi – ainutlaatuinen tietolähde rikosasiaa selvitetessä? Eikö totuuteen pyrkiminen ole jo arvo itsessään?

* Mikko Laapas, OTT, VT, KTM. *Lectio praecursoria* Helsingin yliopiston oikeustieteellisessä tiedekunnassa 9.9.2022 pidetyssä väitöstilaisuudessa, jossa kirjoittaja puolusti väitöskirjaansa Itsekriminointisuoja vero-oikeudessa – erityisesti tehokkaan verotusmenettelyn sekä perus- ja ihmisoikeuksien näkökulmasta.

Aineellisen totuuden selvittäminen on ehdottomasti tärkeä tavoite, mutta se ei ole rikosprosessissa ainut tavoiteltava päämäärä. Totuutta ei voida oikeusvaltiossa selvittää keinolla millä hyvänsä. Tämän vuoksi joudutaan hakemaan tasapainoa erilaisten intressien välillä.

Itsekriminointisuojan merkityksen ymmärtämistä ainakin omalla kohdallani helpottaa ajatus siitä, että sillä ei ole lopulta kovinkaan suurta itseisarvoa. Se kuitenkin turvaa olennaisella tavalla syyttömysolettamaa ja palvelee rikosprosessin näyttötaakkasäännöksiä.

Rikosprosessissa näyttötaakka on kantajalla eli (useimmiten) syyttäjällä. Olisi näyttötaakka-asetelman kannalta ongelmallista, mikäli rikoksesta syytetty voitaisiin velvoittaa selvittämään asiaa ja esittämään syyttäjän puolesta syytettyä tukevaa todistelua.

Syyttömysolettama – jota itsekriminointisuoja siis turvaa – puolestaan on erityisen tärkeä länsimaisten oikeusvaltioiden traditioon pohjautuva periaate, joka osaltaan ehkäisee myös rikosprosessin väärinkäyttöä. Historiasta voidaan hakea esimerkkejä valtioista, joissa rikosoikeudellisia syytteitä on käytetty esimerkiksi poliittisten vastustajien nujertamiseen, eikä ilmiö ole nykypäivänäkään kadonnut. Syytteistä vapautuminen olisi vaikeaa, mikäli näyttötaakka voitaisiin asettaa puolustukselle ja syytetyn tulisi näyttää toteen se, ettei ole syyllistynyt väitettyyn tekoon tai laiminlyöntiin. Negatiivisia oikeustositseikkoja – eli sitä, että jotain ei ole tapahtunut – on usein vaikeaa, jollei mahdotonta näyttää suorasti toteen.

Itsekriminointisuojan vaikutus vero-oikeudessa

Edellä kuvattu itsekriminointisuoja ja sitä koskeva soveltamiskäytäntö ovat keskeinen osa rikosprosessia. Verotusmenettely puolestaan on hallintomenettely, jossa sovelletaan lähtökohtaisesti rikosasioista poikkeavia prosessiperiaatteita. Verotusmenettelyssä vallitsee verovelvollisen laaja oma-aloitteinen ilmoittamisvelvollisuus. Useissa tilanteissa on myös niin, että sen tahon, jolla on paremmat edellytykset näytön hankkimiseen, on myös esitettävä näyttöä. Selvitysvelvollisuuden jako ja näyttötaakkasäännökset ovat joustavimmat kuin rikosasioissa. Rikos- ja veroprosessin periaatteelliset erot eivät sinänsä aiheuta lainkäytöllisiä ongelmia niin kauan kuin periaatteet eivät tule sovellettaviksi samassa prosessissa. Itsekriminointisuojan onkin pitkään mielletty kuuluvaksi vain rikosprosessiin. Se on kuitenkin selvästi saanut merkitystä myös vero-oikeudessa, ja itsekriminointisuojan soveltamisalaa koskevat kysymykset ovat hivuttautuneet myös osaksi verotusmenettelyä.

Tämä on osa vero-oikeuden ja yleisestikin oikeusjärjestyksen konstitutionaalisoitumisen pidempiaikaista kehitystä. Lisäksi ilmiön taustalla ovat erityisesti Euroopan ihmisoikeussopimuksen autonomisen tulkinnan periaatteet, jotka eivät noudattele kansallisia oikeudenalarajoja.

Rikosoikeudelliset periaatteet ovat toki jo aiemminkin vaikuttaneet vero-oikeuden sisäiseen sanktiojärjestelmään eli käytännössä veronkorotusten määräämiseen. Suomessa perustuslakivaliokunta on rinnastanut veronkorotukset rikosoikeudelliseen rangaistukseen. Monelta osin epäselväksi tosin on jäänyt se, kuinka tähän rinnastukseen pitäisi suhtautua itsekriminointisuojan soveltamisen kannalta.

Joka tapauksessa vaikuttaa siltä, että vero-oikeudellisia menettelysäännöksiä ja nykyisenkaltaista sanktiojärjestelmää on mahdoton sovittaa yhteen rikosoikeudellisen itsekriminointisuojan täysimääräisen ideaalimallin kanssa – eikä se ei olisi tarkoituksenmukaistakaan. Käytännössä joko vero-oikeuden menettelysäännöstö tai itsekriminointisuoja joutuu joustamaan. Väitöstutkimuksessani olen pyrkinyt hakemaan tasapainoa näiden prosessien välille.

Ennen tämän tasapainon hakemista on syytä ottaa huomioon, että itsekriminointisuoja ei verotusmenettelyssä suinkaan aktualisoidu kaikissa yksittäistapauksissa, vaan tilanteet liittyvät tiettyihin rikos- ja veroprosessin rajapinta-kohtiin. Itsekriminointisuoja ei ole tarpeen soveltaa niin sanotussa puhtaassa verotusmenettelyssä eli silloin, kun verotus toimitetaan asianmukaisesti ilman epäilyä verotukseen liittyvästä laiminlyönnistä tai muusta verovilpistä.

Lähtökohtaisesti veroilmoituksen antamisen tehosteeksi voidaan myös asettaa sanktion uhka ja käyttää rangaistusvastuun luovia olettamia. Muunlainen tulkinta käytännössä tekisi tyhjäksi koko oma-aloitteiseen ilmoittamisvelvollisuuteen perustuvan verotusmenettelyn. Itsekriminointisuoja ei ole tarpeen tehdä turhaa rasitetta verotuksen toimittamiselle. Maltillisen sanktiouhan käyttö ja vastuuolettamat eivät ole vero-oikeudessa ongelmallisia niin kauan kuin tietoja vaaditaan verotuksen toimittamiseksi. Tämä on siis se lähtökohta, josta itsekriminointisuojan soveltamisalaa tulee lähteä pohtimaan.

Edellä mainittuun pääsääntöön voidaan kuitenkin joutua tekemään poikkeuksia. Selvästi hankalammiksi nimittäin muodostuvat tilanteet, joissa verotusmenettelyssä tietoja vaadittaessa on olemassa riittävä liityntäkohta käynnissä olevaan rikosprosessiin. Selkein tilanne on silloin, kun verotusmenettely – eli esimerkiksi verotarkastus – on vireillä rinnakkain samaan asiaan liittyvän esitutkinnan kanssa. Tällöin itsekriminointisuoja tulee vallitsevan oikeuskäytännön mukaan soveltaa myös verotusmenettelyssä. Olisi nimittäin ongelmallista, mikäli esitutkintaviranomaisen sijaan verotarkastaja voisi hankkia syyttäjälle rikosasiassa hyödynnettäväksi aineistoa verotusmenettelyn menettelysääntöjä hyväksikäyttäen. Itsekriminointisuojan on tällöin mahdollistettava verovelvolliselle oikeus vaitioloon. Sen sijaan itsekriminointisuojan ei voida katsoa kategorisesti antavan oikeutta väärin tietojen antamiseen, sillä verotusmenettelyssä

sovellettavat prosessisäännöt voivat supistaa itsekriminointisuojaan soveltamisalaa verrattuna rikosprosessiin.

Huomattavasti tulkinnallisempia ovat ne tilanteet, joissa esitutkinta ei ole vielä vireillä, mutta verovelvollista kohtaan on olemassa kuitenkin selvä rikossyytteen uhka – eli on olemassa uhka esitutkinnan aloittamisesta. Tällöin on mahdollista, että itsekriminointisuoja tulisi soveltaa jo silloin, kun tosiasiallinen rikosepäily muodostuu – riippumatta siitä, mikä viranomaisen asiaa selvittää. Näin voidaan ajatella erityisesti, jos on syytä odottaa, että hankittava selvitys päättyy rikosasiassa hyödynnettäväksi.

Omat ongelmansa liittyvät myös niihin tilanteisiin, joissa verovelvollinen ilmoittamis- tai selvittämisvelvollisuutensa täyttämällä joutuisi ilmiantamaan itsensä jostain aiemmasta rikoksesta tai vaikuttaisi hänelle itselleen epäedullisella tavalla veronkorotuksen määräämiseen.

Ratkaisusuosituksia itsekriminointisuojaan ja vero-oikeuden välisen jännitteen lieventämiseksi

Lainkäyttöllisten tulkintasuositusten lisäksi tuon väitöstutkimuksessani esiin lakimuutoksiin liittyviä ratkaisuehdotuksia, joilla voitaisiin lieventää itsekriminointisuojaan ja vero-oikeuden välisen jännitteen ongelmakohtia. Mainitsen niistä tässä keskeisimmät.

Lainsäädäntötoimet ovat tarpeellisia, sillä uudistuksia ei voida toteuttaa yksinomaan lainkäyttöllisin toimenpitein. Vastaava tilanne oli aikanaan havaittavissa kaksoisrangaistavuuden kiellon (eli *ne bis in idem* -problematiikan) kohdalla. Lainsäädäntöuudistuksissa tulee myös ottaa huomioon se, että itsekriminointisuojaan ei pidä vaikeuttaa tehokkaan verotusmenettelyn toteuttamista. Tämän vuoksi veroviranomaisen riittävistä toimivaltuuksista on huolehdittava verovelvollisen oikeusturvasta huolehtimisen vastapainona.

Johtopäätöksinä lainsäädännöllisten muutosten osalta esitän ensinnäkin, että itsekriminointisuojaan soveltamisesta ja siitä ilmoittamisesta tulisi selvyuden vuoksi säätää verotusmenettelylaissa. Tämä johtuu jo niistä perustuslaillisista velvoitteista, joiden mukaan sekä verovelvollisen että rikoksesta epäillyn oikeusturvan tulee perustua lakiin. Itsekriminointisuojaan sisältävä Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artikla on Suomessa suoraan sovellettavaa oikeutta, mutta yksityiskohtainen ja verovelvollista paremmin informoiva kansallinen lainsäädäntö on tarpeen. Nykyisellään itsekriminointisuoja ja siitä informoiminen on jäänyt pitkälti oikeuskäytännön ja Verohallinnon ohjeiden varaan. Oikeustila ei ole tässä mielessä tyydyttävä, sillä rikoksesta epäillyn ja myös verovelvollisen tulisi voida ymmärtää oman oikeussuojansa sisältö jo lain sanamuodosta. Samalla

viranomaisten velvollisuuksien tulisi olla myös kansalliseen lakiin sidottuja, mikä tehostaa viranomaisten toimien valvontaa.

Toisekseen erityisesti verotarkastusten tulisi vielä jopa nykyistä enemmän painottua verovelvollisen lausumien sijaan reaalityodisteista saatavaan selvitykseen. Reaalityodisteet ovat toki nykyisinkin verotarkastuksissa keskeisessä asemassa. Reaalityodisteiden hankkimiseksi ja tehokkaan verotusmenettelyn turvaamiseksi Verohallinnon toimivaltuuksia tulee harkita lisättäväksi. Tällöin kyseeseen tulevat ennen kaikkea Verohallinnolle annettavat tietyt pakkokeinovaltuudet.

Kolmanneksi itsensä ilmiantamisen ja niin sanotun tyhjän veroilmoituksen ongelmaan on mahdollista saada helpotusta toistaiseksi voimassa olevan tehokkaan katumisen erityislainsäädännön avulla. Nykyisellään verotuksessa tietoja ilmoittamatta jättäneellä verovelvollisella ei ole käytössään keinoja korjata menettelyään tai aloittaa esimerkiksi juoksevan tulon ilmoittamista ensimmäisen laiminlyönnin jälkeen ilman rikosoikeudellista itsensä ilmiantamisen vaaraa. Samalla vero-oikeudessa sovellettava jatkuva ilmoittamisvelvollisuus käytännössä velvoittaa hänet oma-aloitteiseen ilmiantoon. Oma-aloitteisesta ilmoittamisvelvollisuudesta ei ole syytä luopua, mutta verovelvollisille voidaan luoda tehokkaan katumisen väylä, jonka avulla heillä on mahdollisuus korjata aikaisemmat virheet ja toteuttaa ilmoittamisvelvoitteen oma-aloitteisesti myös jatkossa. Rikosoikeudellisen yleisen tehokkaan katumisen soveltamisala on verotusmenettelyssä käytännössä niin kapea, että verovelvollisen oma-aloitteisia oikaisuja itsensä vahingoksi ei voida nykyisellään toteuttaa ilman konkreettista rikossyytteen uhkaa. Tämän vuoksi vero-oikeudessa sovellettava, erityislakiin perustuva tehokkaan katumisen malli on tarpeen.

Itsekriminointisuoja ja vero-oikeuden välistä jännitettä käsittelevä oikeuskäytäntö ei tällä hetkellä anna tyhjentäviä vastauksia kaikkiin tutkimuksen ongelma-kohtiin. Tuleva oikeuskäytäntö toivon mukaan antaa vastauksia tutkimuksessa käsiteltyihin teemoihin ja selkeyttää osaltaan oikeustilaa. Jatkotutkimuskin aiheesta on tervetullutta.