

## 1. Tutkimuksen teema, tutkimuskysymykset ja metodi

*Mikko Laapas* tarkastelee väitöskirjassaan itsekriminointisuojaa vero-oikeudessa ja rakentaa tarkastelunsa kahden, ainakin jossain määrin keskenään jännitteisessä suhteessa olevan elementin varaan, joita elementtejä ovat verotusmenettelyn tehokkuus sekä verovelvollisen perus- ja ihmisoikeudet. Tarkastelukulma on onnistunut. Jos itsekriminointisuoja vedetään verotusmenettelyn puolella äärimmäisen tiukaksi, verotuksen toimittaminen muodostuu pahimmillaan jopa mahdottomaksi, ja jos toisaalta verotuksen tehokkuutta pyritään kaikin keinoin edistämään, perus- ja ihmisoikeuksiin kuuluvasta verovelvollisen itsekriminointisuojusta pitää koko lailla luopua.

Tutkimus jakaantuu kahdeksaan pääjaksoon. Johdannon ja johtopäätösten lisäksi tutkimuksessa on kuusi varsinaista käsittelyjaksoa, joissa avataan itsekriminointisuoja perus- ja ihmisoikeutena (jakso 2), arvioidaan verotusmenettelyä ja tutkimuksen veroprosessuaalisia lähtökohtia (jakso 3), tarkastellaan verotukseen liittyvää sanktiojärjestelmää (jakso 4), mietitään kriteerejä, joiden perusteella itsekriminointisuojan antaminen voi laajeta rikosprosessin ulkopuolelle (jakso 5), käsitellään itsekriminointisuojan tärkeimpiä soveltamistilanteita verotusmenettelyssä (jakso 6) ja annetaan ratkaisusuosituksia itsekriminointisuojan ja vero-oikeuden välisen jännitteen lieventämiseksi (jakso 7). Tutkimuksen rakenne on perusteltu.

Tarkemmiksi tutkimuskysymyksikseen Laapas määrittelee seuraavat:

- 1) Milloin verovelvollisen kohtaama rikosoikeudellisen syytteen uhka on siinä määrin ilmeinen, että itsekriminointisuoja sovelletaan verotusmenettelyssä, joka itsessään on hallinnollinen menettely?
- 2) Voidaanko itsekriminointisuoja soveltaa verotusmenettelyssä siksi, että rikosoikeudellisen rangaistuksen sijaan verovelvollista uhkaa rikosoikeudelliseen rangaistukseen rinnastuva veronkorotus (ns. hallinnollinen

\* Virallisten vastaväittäjien, professori *Mikko Vuorenpään* ja professori *Juha Lindgrenin* Helsingin yliopiston oikeustieteelliselle tiedekunnalle antama, 21.9.2022 päivätty yhteinen lausunto.

rikosprosessi)? Toisin sanoen: voiko hallinnollinen verotusmenettely itsessään muuttua itsekriminointisuojan näkökulmasta rikosoikeudelliseen prosessiin rinnastuvaksi (verotusmenettelyn sisäinen itsekriminointisuoja)?

- 3) Kuinka verotusmenettelyssä voidaan itsekriminointisuoja huomioon ottaen yhtäältä turvata verovelvollisen asianmukainen oikeusturva ja toisaalta veroviranomaisen sekä tehokas verotusmenettely? Mitä mahdollisia lainsäädäntömuutoksia nämä voivat edellyttää?

Laapas pyrkii siten tutkimuksessaan löytämään optimaalisen painopisteen verotusmenettelyn tehokkuuden ja verovelvollisen perus- ja ihmisoikeuksiin kuuluvan itsekriminointisuojan välillä. Laapaksen tutkimusteemaa voidaan epäilemättä pitää onnistuneena ja ajankohtaisena. Itsekriminointisuoja aiheuttaa käytännön oikeuselämässä jatkuvasti ongelmia sekä rikosprosessin sisällä että sellaisissa hallinnollisissa menettelyissä, joissa määrätään seuraamuksia, ja vaikka Laapas rajaakin työnsä verotusmenettelyssä määrättäviin seuraamuksiin, tutkimuksesta saa tulkinta-apua myös muita hallinnollisia sanktioita määrättäessä.

Metodiltaan Laapaksen tutkimus on lainopillinen.

Laapaksen tutkimus antaa aiheen jatkotarkasteluun etenkin neljässä kysymyksessä, joita ovat:

- 1) Itsekriminointisuojan ja valehtelemisen välinen suhde
- 2) Itsekriminointisuojan antamisen alkamishetki
- 3) Niin sanottujen Engel-kriteerien tulkinta, toisin sanoen millä edellytyksillä hallinnollista menettelyä on pidettävä siinä mielessä rikosprosessuaalisena, että menettelyssä kuultavalle henkilölle pitäisi antaa itsekriminointisuoja
- 4) Itsekriminointisuojan laajentuminen verotusmenettelyyn ja keskeiset soveltamistilanteet.

## 2. Itsekriminointisuojan suhde valehtelemiseen

Itsekriminointisuojan ja valehteluoikeuden välistä suhdetta käsitellään tutkimuksessa laajasti. Varsinainen pääjakso sanotusta kysymyksestä on sivuilla 68–85, mutta teemaan palataan läpi koko kirjan, muun muassa sivuilla 58, 182–183 ja 209–219. Ei lienekään väärin lausua, että kysymys siitä, pitääkö itsekriminoin-

tisuoja sisällään vain vaitiolo-oikeuden vai kuuluuko sanottuun suojaan myös oikeus valehdella, on yksi tutkimuksen kantavista teemoista.

Laapas tiedostaa tutkimuksessaan toki sen, että varsinaisessa rikosprosessissa epäillyn itsekriminointisuoja pitää sisällään sekä vaitiolo-oikeuden että oikeuden valehdella. Tästä huolimatta Laapas on valmis jopa rikosasian epäiltyjen kohdalla vähintäänkin varovasti ajattelemaan, että pelkkä oikeus vaitioloon olisi itsekriminointisuojan kannalta riittävä (s. 73–85). Ja tämän vuoksi Laapas ymmärrettävästi päätyy vastaavaan tulkintaan keskeisen tutkimuskysymyksensä suhteen, eli hän katsoo, että myös verotusmenettelyssä on riittävää, jos verovelvollisella on vaitiolo-oikeus silloin, kun itsekriminointisuoja ulottaa vaikutuksensa sanottuun menettelyyn (ks. esim. s. 228).

Laapaksen näkemys antaa aiheen muutamiin vastakysymyksiin, joista ehkäpä keskeisin on se, että jos epäillyllä olisi vain vaitiolo-oikeus (ei siis valehtelu-oikeutta), miten rikoksesta epäillyn pitäisi vastata, kun häneltä kysytään, oletko tehnyt teon. Mikäli epäilty on tehnyt rikoksen, josta häntä epäillään, pelkkä vaitiolo-oikeus ei tässä tilanteessa jätä paljon liikkumavaraa, vaan epäilty on tosiasiaa pakotettu joko suoraan tai epäsuorasti tunnustamaan rikoksen.<sup>1</sup> Tätä ongelmaa Laapas ei ole tutkimuksessaan nostanut lainkaan esille. Se tosin voidaan myöntää, että nyt sanottu problematiikka ei sinänsä kuulu tutkimuksen keskeisimpään ytimeen.

Laapas käsittelee muun muassa sivuilla 209–219 hyvin kiinnostavaa ja ajankohtaista ongelmaa siitä, milloin rikosprosessiin liittyvä itsekriminointisuoja ulottaa vaikutuksen rikosprosessin ulkopuolelle. Suomessa nyt sanottu ongelma ajankohtaistui korkeimman oikeuden täysistuntoratkaisussa KKO 2009:80.

Samanaikaisesti kun A oli asetettu henkilökohtaiseen konkurssiin ja hänet oli määrätty vannomaan pesäluettelo, A oli ollut syytteessä velallisen epärehellisyysrikoksista. A oli pesäluettelo vannotessaan jättänyt ilmoittamatta osan omaisuudestaan katsoen, että hänellä oli oikeus olla myötävaikuttamatta oman syyllisyytensä selvittämiseen. A oli tuomittu Korkeimman oikeuden ratkaisulla KKO 2009:27 vankeusrangaistukseen törkeästä velallisen petoksesta, koska hän oli jättänyt pesäluettelo vannotessaan omaisuuttaan ilmoittamatta.

A vaati tuomion purkamista, koska siinä oli rikottu Euroopan neuvoston ihmisoi-  
keussopimuksen 6 artiklan turvaamaa itsekriminointisuoja. Korkein oikeus katsoi, että konkurssissa annettaviksi vaaditut tiedot olivat sellaisessa yhteydessä samanaikaisesti vireillä olleeseen rikosaasiaan, että Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen asiaa koskeva oikeuskäytäntö huomioon ottaen A:lla oli pesäluettelo vannotessaan ollut oikeus olla ilmoittamatta omaisuuttaan siltä osin kuin hänet oli tuomittu ran-

1. Tarkoitamme siis sitä, että vaitiolo tällaisessa tilanteessa tulkittaneen suoraan tunnustamiseksi ja jos valehtelu-oikeutta ei ole, niin vastatessaan kysymykseen, epäillyn on pakko puhua totta ja myöntää rikos.

gaistukseen törkeästä velallisen petoksesta. Päätöksestä ilmenevin perustein tuomio, jossa omaksuttu tulkinta itsekriminointisuojaan sisällöstä oli ristiriidassa Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan kanssa, purettiin ja syyte hylättiin.

Ratkaisun KKO 2009:80 jälkeen korkein oikeus on antanut samasta kysymyksestä kolme uudempaa ratkaisua eli ratkaisut KKO 2011:46, 2015:6 ja 2017:78. Kaikissa sanotuissa ratkaisuissa on siis kysymys itsekriminointisuojaan antamisesta rikosprosessin ulkopuolella ja etenkin siitä, pitääkö itsekriminointisuoja rikosprosessin ulkopuolella sisällään vaitiolo-oikeuden ohella myös oikeuden valehdella. Ratkaisussa 2011:46 korkein oikeus katsoi valehtelu-oikeuden kuuluvan itsekriminointisuojaan piiriin myös rikosprosessin ulkopuolisessa menettelyssä, mikäli sanotun menettelyn aikana on vireillä varsinainen rikosprosessi, jolla on liittynyt rikosprosessin ulkopuoliseen menettelyyn. Sen sijaan ratkaisuissa 2015:6 ja 2017:78 tulkinta oli toinen ja korkein oikeus katsoi, että pelkkä vaitiolo-oikeus riittää ja että rikosprosessin ulkopuolisessa menettelyssä ei ole oikeutta valehdella.

Laapas asettuu tutkimuksessaan mainitunlaisten rinnakkaisten menettelyjen tilanteessa ainakin lähtökohtaisesti tukemaan (s. 209–219) ratkaisuista KKO 2015:6 ja KKO 2017:78 ilmenevää linjausta, jonka mukaan itsekriminointisuoja edellyttää vain vaitiolo-oikeutta. Tämä herättää yhden keskeisen kysymyksen, jota väitöstutkimuksessa olisi voinut arvioida hieman perusteellisemmin. Kysymys on se, että jos (ja kun) epäillyllä on valehtelu-oikeus rikosprosessin sisällä, millä perusteella itsekriminointisuojaan sisältö olisi erilainen rikosprosessin ulkopuolella.

Kysymystä mietittäessä erityisesti Rovaniemen hovioikeuden näkemys asiassa, josta korkein oikeus antoi ratkaisun KKO 2017:78, on huomionarvoinen.

*Hovioikeus katsoi, ettei A:lta ollut voitu edellyttää takaisinsaantioikeudenkäyntien yhteydessä, että hän silloin kertoisi tapahtumienkuluista eri tavalla kuin hän oli puolustukseensa kertonut törkeää velallisen epärehellisyyttä koskevassa esitutkinnassa. Siviiliasian yhteydessä annetun totuudenvastaisen kertomuksen katsominen rangaistavaksi loukkaisi olennaisesti syylliseksi epäillyn oikeutta olla myötävaikuttamatta oman syyllisyytensä selvittämiseen samaan aikaan vireillä olleeseen rikosepäilyyn liittyen. A:n väärin tietojen antamista ei sen vuoksi nyt kysymyksessä olleessa tilanteessa ollut syytä arvioida toisin kuin hänen oikeuttaan vaieta tai jättää tietoaan antamatta. Itsekriminointisuoja ulottui nyt kysymyksessä olleeseen menettelyyn. A:n syytteessä kuvattua menettelyä ei siten voitu pitää rangaistavana ja syytteet oli hylättävä.*

Ja samaten tutkimuksessa olisi ollut mahdollista kritisoida ratkaisun KKO 2015:6 perustelukohdassa 27 esitettyjä perusteluja sille, että rinnakkaisissa menettelyissä

itsekriminointisuoja pitää sisällään vain vaitiolo-oikeuden. Sanottu perustelu-kohta kuuluu seuraavasti:

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

Eli kursivoimassamme perustelukohdassa korkein oikeushan tuntuu sanovan, että verotus- tai konkurssimenettelyssä ei olisi tarkoituksena selvittää totuutta asiassa, mitä näkemystä voidaan pitää vähintäänkin erikoisena.<sup>2</sup>

### 3. Itsekriminointisuojan antamisen alkamishetki

Laapaksen tutkimuksessa itsekriminointisuojan antamisen alkamishetkeen liittyvät ongelmat ajankohtaistuvat kahdessa tilanteessa. Ensinnäkin itsekriminointisuojan alkamishetkeä verotusmenettelyssä voidaan tarkastella rinnakkaisten menettelyjen tilanteessa, ja toisaalta suojan alkamishetki saattaa hyvinkin aiheuttaa ongelmia puhtaassa verotusmenettelyssä eli silloin, kun verotusmenettelyn kanssa ei ole samanaikaisesti vireillä verotusmenettelyyn liittyvää rikosprosessia.

Arvioimme ensin verotusmenettelyä rinnakkaisten menettelyjen tilanteessa, jolloin lähtökohdan tarkastelulle muodostaa oikeudenkäymiskaaren 17:25.2, jossa säädetään seuraavasti:

”Tuomioistuin ei saa rikosasiassa hyödyntää 18 §:ssä säädetyn vaitiolo-oikeuden vastaisesti hankittua todistetta. Hyödyntämiskiello koskee myös todistetta, joka on hankittu muussa menettelyssä kuin esitutkinnassa tai rikosasian oikeudenkäynnissä henkilöltä pakkokeinon käyttämisen uhalla tai muutoin vastoin hänen tahtoaan, jos hän oli tällöin epäiltyinä tai vastaajana rikoksesta taikka esitutkinta tai oikeudenkäynti oli vireillä rikoksesta, josta häntä syytetään, ja jos todisteen hankkiminen rikosasiassa olisi ollut vastoin 18 §:ää. Jos kuitenkin henkilö on muussa menettelyssä kuin

2. Hyvä tieteellinen tapa edellyttää sen mainitsemista, että vastaväittäjästä professori Mikko Vuorenpää on kirjoittanut oikeustieteellisen asiantuntijalausunnan asiassa, jonka korkein oikeus ratkaisi päätöksellä KKO 2015:6.

rikosasian käsittelyssä tai siihen rinnastuvassa menettelyssä antanut lakisääteisen velvollisuutensa täyttämisen yhteydessä totuudenvastaisen lausuman taikka väärän tai sisällöltään totuuden vastaisen asiakirjan taikka väärän tai väärennetyn esineen, sitä saadaan hyödyntää todisteena velvollisuuden vastaista menettelyä koskevassa rikosasiassa.”

Tältä osin itsekriminointisuojaan antamisen alkamishetki tiivistyy siteeratusta lainkohdassa kursiivilla kirjoittamaamme kohtaan, tarkkaan ottaen siihen, että itsekriminointisuojaan alkaminen on rinnakkaisissa menettelyissä kytketty esitutkinnan alkamishetkeen. Tämä puolestaan on pulmallista siitä syystä, että esitutkintalaissa (tai muussakaan esitutkintaa koskevassa normeerauksessa) esitutkintaviranomaisia ei velvoiteta kirjaamaan esitutkinnan alkamishetkeä mihinkään asiakirjaan tai rekisteriin. Voidaan näin ollen pitää varsin epätydyttävänä asiantilana, että itsekriminointisuojaan alkaminen rinnakkaisten menettelyjen tilanteessa on lainsäädännössämme kytketty ajankohtaan, jota ei tarvitse kirjata mihinkään. Nyt sanotut ongelmat ilmenevät mainiosti myös Laapaksen tutkimuksesta (ks. esim. sivu 228), eikä itsekriminointisuojaan alkamishetken tarkastelu Laapaksen väitöskirjassa rinnakkaisten menettelyjen tilanteessa anna aihetta huomautuksiin.

Sen sijaan vähäisiä huomautuksia voidaan esittää siltä osin kuin Laapas arvioi itsekriminointisuojaan antamista verotusmenettelyssä ilman menettelyyn liittyvän rikosprosessin vireillä oloa. Nyt kysymyksessä on siis asetelma, jossa mitään verotusmenettelyyn liittyvää rikosprosessia ei vielä ole vireillä, mutta mikäli verovelvollinen verotusmenettelyssä puhuu totta, voidaan pitää ilmeisenä, että esitutkintakynnys ylittyy. Tältä osin Laapas siis kysyy, pitäisikö verovelvollisen myös tässä asetelmassa saada itsekriminointisuoja ja olla siten oikeutettu ainakin vaihteloon verotarkastuksessa. Laapaksen vastaus kysymykseen on vähintäänkin varovaisen myönteinen (s. 224–233).

Laapaksen täten ainakin varovaisesti kannattamasta samanaikaisuusvaatimuksesta (ks. s. 183) (toisin sanoen verotusmenettelyn ajallisesta yhteydestä rikosprosessiin) luopumisesta seuraa kuitenkin jatkokysymyksenä se, voiko kyseisestä vaatimuksesta luopumisesta aiheutua vaikeuksia verotusmenettelyn toimittamiselle. Käytännössä samanaikaisuusvaatimuksesta luopumisen takia voisi syntyä mahdollisia vaikeuksia siksi, että verovelvollinen voisi ikään kuin omasta päästään luoda keinotekoisia itsekriminointitilanteita kieltäytymällä vastaamasta verottajan esittämiin kysymyksiin todeten, että vastatessaan hän joutuisi rikinnoimaan itseään. Ja koska samaan aikaan ei olisi vireillä verotusmenettelyyn liittyvää rikosprosessia, verovelvollisen tekemän väitteen paikkansapitävyyden kontrollointi olisi erittäin hankalaa, ellei suorastaan mahdotonta.

Väitöstilaisuudessa Laapas puolustautui tältä osin asianmukaisesti osoittaen, että verotusmenettely ei suinkaan estyisi, vaikka verovelvollinen loisi sanotun kaltaisia keinotekoisia itsekriminointitilanteita, sillä menettelyssä on aina saata-

villa myös muuta kuin verovelvollisen itsensä antamaa selvitystä. Väitöskirjassa olisi siitä huolimatta ollut perusteltua pohtia nykyistä tarkemmin myös sitä, miten verotusmenettelyssä voidaan reagoida siihen, että verovelvollinen pyrkii kehittämään sanotun kaltaisia, tekaistuja itsekriminointitilanteita.

#### 4. Engel-kriteerit hallintomenettelyn sanktioluonnetta osoittavana normistona

Euroopan ihmisoikeustuomioistuin (EIT) määrittelee oikeudellisten menettelyjen rikosoikeudellisen luonteen niin sanottujen Engel-kriteerien (Engel ym. vs. Alankomaat, 8.6.1976) perusteella. Näitä kriteerejä ovat:

1. menettelyyn sovellettavan normin luonnehdinta kansallisen oikeuden mukaan,
2. menettelyyn sovellettavan normin todellinen luonne eli teon laatu erityisesti siitä tuomittavan seuraamuksen laatuun verrattaessa, sekä
3. menettelystä määrättävän seuraamuksen luonne ja ankaruus.

Sanotut kriteerit (etenkin kohdat 2 ja 3) ovat erittäin tulkinnanvaraisia.<sup>3</sup> Tästä huolimatta Laapaksen tutkimuksessa ei ole juurikaan avattu kriteerien sisältöä tai tulkintaa. Tätä voidaan pitää pienoisena puutteena etenkin, kun otetaan huomioon, että yksi kirjoittajan keskeisimmistä tutkimuskysymyksistä on se, voidaanko itsekriminointisuoja antaa sellaisessa verotusmenettelyssä, jolla ei ole suoraan liityntää rikosprosessiin, ja tähän kysymykseen vastaaminen perustuu käytännössä kokonaan Engel-kriteerien tulkintaan. Nyt sanottua arviotamme tutkimuksessa olevasta puutteesta tosin lieventää, mutta ei täysin määräisesti muuta, se, että nykykäytännössä EIT pitää ilmeisenä, että veronkorotusta on Engel-kriteerien perusteella pidettävä rikosoikeudellisena sanktiona.

3. Ks. esim. Mikko Vuorenpää, Veronkorotus ja ne bis in idem -kielto, s. 283–296 teoksessa Matti Urpilainen – Veikko Vahtera (toim.), Minne menet vero-oikeus? Juhlajulkaisu Raimo Immoselle. Turku 2013, s. 284–286.

## 5. Itsekriminointisuojaajan laajentuminen verotusmenettelyyn ja keskeiset soveltamistilanteet

Laapas tarkastelee tutkimuksessaan itsekriminointisuojaajan suhteessa verotusmenettelyyn, joka on jäänyt Suomessa valitettavan vähälle huomiolle akateemisessa tutkimuksessa. Siten Laapaksen tutkimuksen voidaan katsoa tuovan kaivatun lisän vero-oikeudelliseen kirjallisuuteen. Verotuksen tehokkuuden tarkastelua otsikkotasolla voidaan pitää onnistuneena valintana. Näin toimien tutkija luo tutkimukseen relevantin jännitteen, sillä verotuksen tehokkuuden yhteydessä esiin nousee usein juuri veronkorotusten ja muiden hallinnollisten sanktioiden tarpeellisuus sekä ankaruus.

Välillisesti hyvän verojärjestelmän kriteereistä ovat esillä myös muun muassa yhdenvertaisuus verotuksessa sekä verotuksen ennakoitavuus. Yhdenvertaisuus nousee tarkasteluun, kun Laapas toteaa verotuksen fiskaalisen tavoitteen ohella sen luonteen jakonormina. Toisaalta keskustelussa on tällöin yleisellä tasolla verorasituksen jakautuminen, ja erityiskysymyksenä voidaan esittää, onko mahdollista, että nimenomainen tilannekohtainen verovelvollisuus siirtyy/siirretään toiselle verovelvolliselle, jos edellä tarkasteltu valehtelu-oikeus sallitaan verotusmenettelyssä.

Laapaksen tutkimuksessa verotuksen ennakoitavuus nousee tarkasteluun hänen pohtiessaan verotusmenettelyä ja siihen liittyviä hallinnollisia sanktioita. Tutkimuksen kohteen asemointia aihepiiriin jäsentää hyvin sähköisen ilmoittamisen, verotuksen automaation, valvontakeinoista erityisesti verotarkastuksen sekä sivullisilmoittajien kasvavan roolin tarkastelu. Lisäksi tiedot verotuspäätöksistä, verotarkastuksista ja rikosilmoituksista sekä niiden lukumääristä auttavat kokonaiskuvan muodostamisessa. Laapas lähestyy verotusmenettelyä tiukasti nykytilanteesta käsin. Toisaalta verotusmenettely on kehittynyt vaihteittain pitkän ajan kuluessa ja erityisesti verotusmenettelylain (VML) tultua voimaan jo yli neljännesvuosisata sitten. VML:n säännökset ja niitä koskevat muutokset olisivat voineet tarjota taustaa tutkimukselle sekä mahdollistaneet esimerkiksi sääntelylle asetettujen tavoitteiden tarkemman tarkastelun.

Tieteellisessä tutkimuksessa oikeiden kysymysten asettaminen voi olla jopa vastauksia tärkeämpää. Laapaksen väitöstutkimuksessa aihepiiristä onnistutaan asettamaan varsinaisten tutkimuskysymysten lisäksi ja niitä tarkentaen keskeisiä kysymyksiä. Siten hänen voidaan todeta onnistuneen tehtävässään hyvin. Seuraavassa esitämme vielä muutamia asiaa koskevia huomioita nimenomaisesti verotusmenettelyn näkökulmasta.

Laapas määrittelee termin *verotusmenettelyn sisäinen itsekriminointisuojaaja* johdantoluvussa alaviitetasolla (s. 28, av. 41). Hänen mukaansa kysymys on siitä, missä laajuudessa itsekriminointisuojaaja tulisi soveltaa menettelyihin, joissa rikosoikeudellisen rangaistuksen sijaan on mahdollista määrätä asianosaiselle



veronkorotus tai muu vero-oikeudellinen sanktio. Kysymys on siinä määrin keskeinen, että sen esillepano olisi voinut olla näyttävämpikin. Tutkimuksessa kysymyksenasettelua käsitellään toki monipuolisesti pohtien, mikä on yksi tutkimuksen selkeä vahvuus. Muut vero-oikeudelliset sanktiot viittaavat esimerkiksi erilaisiin myöhästymis- ja laiminlyöntimaksuihin. Muut sanktiot tuovat tarkasteluun myös sivullisilmoittajat ja heidän tiedonantovelvollisuutensa. Laapas toteaa, että menettelyä voidaan tietyllä tavalla verrata todistajien kuulemiseen perinteisen rikosprosessin puolella. Hänen mukaansa sivullisen erityistä tiedonantovelvollisuutta koskeva säännös ei ole itsekriminointisuojaan kannalta ongelmaton.

Toisella tutkimuksessa määritellyllä (s. 36) ja käytetyllä termillä *tuplasanktio* viitataan tilanteeseen, jossa verovelvolliselle määrätään VML:n nojalla saman asiakokonaisuuden yhteydessä sekä prosessuaalinen että aineellinen veronkorotus. Laapas tarkastelee tuplasanktiota laajasti ja päätyy toteamaan, että se ei tällä hetkellä vaikuta olevan käytännön tasolla suuri ongelma, ja viittaa asiaa koskevaan Verohallinnon ohjeeseen (s. 270–271). Tätä johtopäätöstä olisi osaltaan edelleen tukenut huomio, jonka mukaan verovelvollinen voi vedota asiassaan VML 26.2 §:n luottamuksensuojasäännökseen, jos Verohallinto toimii oman ohjeensa vastaisesti.

Muita Laapaksen tutkimuksessaan tarkasteluun nostamia erityiskysymyksiä ovat esimerkiksi kansainvälistä verotusta koskevaa tietojenvaihtoa, laissa raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla (L 1559/2019) säädettyä raportointivelvollisuutta sekä yhteisöjä koskevat kysymykset. Nämä teemat yhdessä sivullisen tiedonantovelvollisuutta koskevien pohdintojen kanssa laajentavat aiemmin esillä ollutta itsekriminointisuoja ja verotusmenettelyä koskevaa keskustelua.

Korkeimman hallinto-oikeuden julkaistun ratkaisukäytännön ja verotusmenettelyn näkökulmasta veronkorotuksia koskevia uusia linjauksia tai itsekriminointisuoja koskevia kysymyksiä on ollut esillä niukasti vuoden 2016 jälkeen. Vuonna 2018 säädetyt VML:n uudet veronkorotussäännökset ovat edelleen vähentäneet sanktioiden ankaruutta sekä syyllisyyesarvioinnin tarvetta. Korkein hallinto-oikeus linjasi 10.2.2016 antamissaan päätöksissä (kaksi vuosikirjaratkaisua, julkaistu lyhyt ratkaisuseloste, julkaisematon ratkaisu sekä seitsemän hylättyä muutosta hakeneiden verovelvollisten valituslupahakemusta) tuolloin voimassa olleiden veronkorotussäännösten soveltamisalaa suhteessa ilmoitusvelvollisuuteen<sup>4</sup>. Ratkaisu KHO 2016:100 sekä Verohallinnon 30.9.2016 antama ohje ”Rikosoikeudenkäynnissä sovellettava itsekriminointisuoja ja sen vaikutus verotusmenettelyssä” ilmentävät verotusmenettelyssä sovellettavaa tulkintaa, jota veronkorotusta koskevien säännösten muutoksen voidaan katsoa edelleen vahvistaneen.

4. Ks. esim. Juha Lindgren, Veronkorotusten ennustettavuus tuloverotuksessa. Verotus 3/2016, s. 234–248.

Ratkaisun KHO 2016:100,<sup>5</sup> jossa asian selvittämismenettelyyn liittyvä verovelvollisen väite Euroopan ihmisoikeussopimuksen mukaisen itsekriminointisuojaan loukkaamisesta hylättiin, perustelujen mukaan

”Veronkorotus määrätään sen perusteella, että verovelvollisen veroilmoitus on ollut sisällöltään väärä. Veronkorotusta ei siten määrätä verotuksen päättymisen jälkeen toimitetussa verotarkastuksessa annettujen tietojen virheellisyyden tai tietojen antamatta jättämisen perusteella.

Korkein hallinto-oikeus katsoo, että se seikka, että A:ta on verotarkastuksen yhteydessä ilman pakkokeinojen tai rangaistuksen uhkaa pyydetty antamaan asiasta selvitystä, ei ole vaarantanut hänen oikeuttaan oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin. Toimitettuja verotuksia ole siten tällä perusteella kumottava.”

Tuomioistuin totesi kuitenkin perusteluissaan myös seuraavaa:

”Kysymystä siitä, missä laajuudessa verotusmenettelyyn on sovellettava EIS 6 artiklassa määrättyjä oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin periaatteita, ei ole korkeimman hallinto-oikeuden näkemyksen mukaan EIT:n oikeuskäytännössä tyhjentävästi ratkaistu. Korkein hallinto-oikeus toteaa kuitenkin, että siinäkin tapauksessa, että EIS:n oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeet ulottuisivat kansallisen verotusmenettelyn selvitysvetollisuutta koskevaan säännöstöön, asiassa ei ole menetelty virheellisesti.”

Edellä mainitun Verotusmenettelyä ohjaavan ja toistaiseksi muuttamattoman Verohallinnon ohjeen (sallittu oikeuslähde) mukaan:

”Itsekriminointisuoja koskevia säännöksiä ja periaatteita sovelletaan vain rikossyytettä käsittelevässä rikosprosessissa. Itsekriminointisuojaan katsotaan alkavan siitä, kun esitutkintaviranomainen on tehnyt esitutkinnan aloittamispäätöksen. Merkitystä ei siis ole sillä, milloin varsinainen esitutkinta konkreettisesti alkaa. Itsekriminointisuoja puolestaan päättyy silloin, kun rikosasiaa koskeva päätös tulee lainvoimaiseksi.

Rikosoikeudenkäynnissä sovellettava itsekriminointisuoja ei ulotu niihin tietoihin ja selvityksiin, jotka verotusmenettelyssä on saatu ennen esitutkinnan aloittamispäätöstä, vaikka selvitykset myöhemmin antaisivat aiheen esitutkinnan aloittamiseen. Tällaisia tietoja voidaan siis käyttää todisteina rikosoikeudenkäynnissä. Vastaavasti itsekriminointisuoja ei oteta huomioon myöskään verotarkastuksessa, joka tehdään ennen päätöstä esitutkinnan aloittamisesta. Verotarkastuksessa saatuja tietoja voidaan siten myöhemmin käyttää rikosasiassa todisteena.”

5. Hyvä tieteellinen tapa edellyttää sen mainitsemista, että vastaväittäjästä professori Mikko Vuorenpää on kirjoittanut oikeustieteellisen asiantuntijalausannon asiassa, jonka korkein hallinto-oikeus ratkaisi päätöksellä KHO 2016:100.

Jos tutkimuksessa tarkasteltavaa kysymystä koskeva muutoksenhakuasia ei verovelvollistahon valituslupahakemuksen ja valituksen johdosta nouse korkeimman hallinto-oikeuteen käsittelyyn, tulisi jo vakiintuneen oikeus- ja verotuskäytännön vuoksi ratkaisua Laapaksen esittämään jännitteeseen edellä esitetyn perusteella tavoitella lakia muuttamalla. Toinen asia on, ovatko tutkimuksessa esitetyt nimelliset muutosehdotukset ainakin osittain nykyisen tulkinnan valossa poliittisen hyväksyttävyyden kannalta ongelmallisia ja siten hankalasti toteutettavia. Laapaksen näkökulmia avaava pohdinta voi kuitenkin ajan myötä, perus- ja ihmisoikeuksien mahdollisesti korostuessa edelleen, vaikuttaa sääntelyn tarpeen arviointiin. Tässäkin suhteessa Laapaksen tutkimusotetta ja tapaa luoda jännite, esittää relevantteja kysymyksiä ja päätyä muutosehdotuksiin voidaan pitää hedelmällisenä ja onnistuneena. Se voi myös avata suuntia jatkotutkimukselle, ja toivottavaa on, että se rohkaisee uusia tutkijoita nostamaan myös verotusmenettelyä koskevia teemoja tutkimuksen kohteeksi.

## 6. Lopputulos

”Itsekriminointisuoja vero-oikeudessa - erityisesti tehokkaan verotusmenettelyn sekä perus- ja ihmisoikeuksien näkökulmasta” on oikeudenalojen rajat ylittävä tutkimus. Teos osoittaa tekijän syvällistä tuntemusta sekä perus- ja ihmisoikeuksien että rikos- ja vero-oikeuden alalta. Tutkimuksessaan Mikko Laapas osoittaa oikeudellisten tutkimusmetodien hallintaa, kriittistä ajattelua ja päätyy perusteltuihin johtopäätöksiin.

Aktiivisesta tutkimusotteesta kertoo tutkimuskysymysten ja tarkennettujen pohdintojen ohella se, millä tavoin Laapas on ottanut huomioon esitarkastuksen yhteydessä esitetyt kommentit sekä sen jälkeenkin ilmestyneitä ajantasaisia lähteitä. Näin tutkimus on edelleen kehittynyt vielä senkin jälkeen, kun esitarkastuslausunnossa olimme kiistatta puoltaneet väitösluvan myöntämistä. Kysymyksessä on tieteellisesti vakuuttava esitys, jonka voidaan katsoa sisältävän edellä esitetyn mukaisesti uutta tieteellistä tietoa.

Mikko Laapas on väitöstilaisuudessa puolustanut tutkimustaan selkeästi ja kantansa perustellen. Tutkimuksen onnistunut kysymyksenasettelu on auttanut myös vastaväittäjiä itsenäisessä tehtävässään, eikä sitä siten voida pitää tutkimuksen termein ”etukäteisenä vaikuttamisena”. Laaja-alaisen väitöstutkimuksen tarkastajiksi on tiedekunta valinnut kaksi vastaväittäjää, mitä pidämme perusteltuna ratkaisuna.

Kokonaisuutena katsomme, että väitöskirja täyttää epäilemättä ne vaatimukset, mitä sen hyväksymiseksi osaksi oikeustieteen tohtorin tutkintoa vaaditaan. Näin ollen esitämme mielihyvin Helsingin yliopiston oikeustieteelliselle tiede-

VÄITÖKSIÄ

kunnalle, että oikeustieteen maisteri Mikko Laapaksen väitöstutkimus hyväksytään oikeustieteen tohtorin tutkintoon sisältyväksi opinnäytteeksi.

*Mikko Vuorenpää*  
*Juha Lindgren*