



**TURUN
YLIOPISTO**
Oikeustieteellinen
tiedekunta

Ne bis in idem -kielto hallinnollisen veroseuraamuksen ja rikosoikeudellisen rangaistuksen välisessä suhteessa

OTMU2231 Perus- ja ihmisoikeudet lainsäädäntö- ja oikeuskäytännössä

Tutkielma

Laatija:

Saara Sillanpää

7.11.2024

Turun yliopiston laatu järjestelmän mukaisesti tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu

Turnitin OriginalityCheck -järjestelmällä.

Tutkielma

Oppiaine: OTMU2231 Perus- ja ihmisoikeudet lainsäädäntö- ja oikeuskäytännössä

Tekijä: Saara Sillanpää

Otsikko: Ne bis in idem -kielto hallinnollisen veroseuraamuksen ja rikosoikeudellisen rangaistuksen välisessä suhteessa

Ohjaaja: Veli-Pekka Viljanen

Sivumäärä: 60 sivua

Päivämäärä: 27.10.2024

Käsittelen tutkielmassani muun muassa Euroopan ihmisoikeussopimuksen seitsemännen lisäpöytäkirjan 4 artiklaan sisältyvää kieltoa syyttää ja rangaista kahdesti samassa asiassa. Tämä niin kutsuttu ne bis in idem -kielto tarkoittaa, ettei ketään saa saman valtion tuomiovallan perusteella tutkia tai rangaista uudelleen sellaisesta rikoksesta, josta hänet on jo lopullisesti vapautettu tai tuomittu.

Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on oikeuskäytännössään katsonut perus- ja ihmisoikeuksien tehokkaan suojaamisen edellyttävän, että ne bis in idem -kiellossa tarkoitettujen rikosasian määritelmälle annetaan kansallisesta oikeudesta riippumaton autonominen merkitys. Linjaus on aiheuttanut kansallisesti useita tulkinnallisia haasteita erityisesti verotuksen kaksijakoisen sanktiojärjestelmän kannalta.

Tulkinnalliset haasteet johtivat oikeustilaan, joka sisälsi vakavaa laatua olleita perus- ja ihmisoikeusongelmia. Ongelmien ratkaisemiseksi säädettiin lait erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta (8.11.2013/781) sekä rikoslain muuttamisesta (8.11.2013/782).

Lakimuutokset vastasivat pääosin niihin perus- ja ihmisoikeusongelmiin, joita aiempi oikeustila sisälsi, mutta toisaalta nostivat esille uusia tulkinnallisia haasteita. Käsittelen tutkielmassani edellä kuvattua oikeustilan kehitystä. Pyrin myös antamaan perustellun näkemyksen sille, millaisia ajankohtaisia perus- ja ihmisoikeusongelmia lainsäädännön muutoksen jälkeen on havaittavissa. Tutkielmani lopussa käsittelen de lege ferenda -tyyliin ehdotuksia nykyisen lainsäädännön kehittämiseksi.

Avainsanat: perusoikeudet, ihmisoikeudet, ne bis in idem, kaksoisrangaistavuus, veronkorotus, veropetos

Sisällys

Ne bis in idem -kielto hallinnollisen veroseuraamuksen ja rikosoikeudellisen rangaistuksen välisessä suhteessa	I
Lähteet.....	V
Lyhenteet.....	VIII
1 Johdanto.....	1
1.1 Tutkielman tausta.....	1
1.2 Tutkimuksen kohde, rajaukset ja rakenne.....	3
1.3 Tutkimusmenetelmät, -aineisto ja aihetta koskeva aiempi tutkimus.....	4
1.4 Tutkielmassa käytetystä käsitteistöä.....	5
2 Ne bis in idem -kielto perus- ja ihmisoikeutena	7
2.1 Ne bis in idem -kiellon sääntelykehikko	7
2.2 Ne bis in idem -kiellon sisältö ja tarkoitus	9
2.3 Estevaikutuksen syntyminen edellytyksistä	11
2.3.1 Estevaikutusta koskevan arvioinnin lähtökohdat.....	11
2.3.2 Seuraamuksen estävä laatu (bis-momentti).....	11
2.3.3 Seuraamuksen estävä vaikutus (bis-momentti)	14
2.3.4 Sama asia (idem-momentti)	15
2.3.5 Uusi tutkinta (idem-momentti).....	17
3 Ne bis in idem -kiellon aiemmasta kansallisesta soveltamisesta.....	19
3.1 Estevaikutuksen syntyminen	19
3.2 Lopullisuusvaatimuksen täyttyminen kesken jälkimmäisen menettelyn	21
4 Tulkintalinjan sisältämistä perus- ja ihmisoikeusongelmista	24
4.1 Yhdenvertaisuus	24
4.2 Oikeusturva	25
4.3 Perus- ja ihmisoikeuksien yleinen turvaamisvelvoite	27
5 Tulkintalinjan muutoksesta.....	30
5.1 Lainsäädännön muutos	30
5.2 Perustuslakivaliokunnan kannanotot	31

5.3	Oikeuskäytännön muutos ratkaisun KKO 2013:59 myötä.....	33
6	Ne bis in idem -kiellon ajankohtaisista tulkintahaasteista	36
6.1	Lakimuutoksen vaikutukset aiemman tulkintalinjan sisältämiin perus- ja ihmisoikeusongelmiin.....	36
6.1.1	Aiemman tulkintalinjan sisältämistä yhdenvertaisuus ja oikeusturvaongelmista...	36
6.1.2	Perus- ja ihmisoikeuksien turvaamisveloitteesta sekä ajankohtaisista tulkintahaasteista.....	36
6.2	Prosessinvalintaan liittyvät perus- ja ihmisoikeusongelmat	38
6.2.1	Veronkorotuksen ja veropetoksen tunnusmerkistöjen eroista	38
6.2.2	Menettely prosessinvalinnassa.....	42
6.3	Veronkorotuslain sallimiin useisiin menettelyihin liittyvät perus- ja ihmisoikeusongelmat.....	44
6.3.1	Veronkorotuslain 4 §:n mukainen menettely	44
6.3.2	Veronkorotuslain 3 §:n mukainen menettely	45
6.3.3	Määräämättä jääneen veronkorotuksen vaikutus estevaikutuksen syntymiselle ..	48
7	De lege ferenda	50
7.1	Verotuksen sanktiojärjestelmän yhtenäistäminen.....	50
7.2	Oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeiden soveltamisalan laajentaminen	51
7.3	Todisteiden hyödyntämiskiellon laajentaminen	53
8	Johtopäätökset	55
8.1	Ne bis in idem -kiellon aiemman tulkintalinjan sisältämistä perus- ja ihmisoikeusongelmista.....	55
8.2	Tulkintalinjan muutoksesta sekä ajankohtaisista tulkintahaasteista	57
8.3	Ne bis in idem -kiellon asemasta tulevaisuudessa	59

Lähteet

Kirjallisuus

- Gullans, Monica – Pellonpää, Matti – Pölönen, Pasi – Tapanila, Antti, Euroopan ihmisoikeussopimus. 6., uudistettu painos. Alma Talent Oy 2018.
- Hakamies, Kaarlo – Helenius, Dan – Lappi-Seppälä, Tapio – Melander, Sakari – Nuotio, Kimmo – Ojala, Timo – Rautio, Ilkka, Rikosoikeus. 5., uudistettu painos. Alma Talent Oy 2022.
- Hallberg, Pekka – Karapuu, Heikki – Ojanen, Tuomas – Scheinin, Martin – Tuori, Kaarlo – Viljanen, Veli-Pekka, Perusoikeudet. 2., uudistettu painos. Alma Talent Oy 2011.
- Helenius, Dan, Ne bis in idem -kiellon rakenne ja ongelmakohtat viimeaikaisen oikeuskäytännön valossa. Defensor Legis 6/2010, s. 764–777.
- Helenius, Dan, Ne bis in idem i den finska och europeiska straffprocessrätten. Alma Talent Oy 2019.
- Helenius, Dan – Hellsten, Kenneth, Oikeustapauskommentti KKO 2012:79. Defensor Legis 1/2013, s. 107–115.
- Hirvelä, Päivi – Heikkilä, Satu, Ihmisoikeudet: Käsikirja EIT:n oikeuskäytäntöön. 2., uudistettu painos. Alma Talent Oy 2017.
- Hyttinen, Tatu – Tapani, Jussi – Tolvanen, Matti, Rikosoikeuden yleinen osa: vastuuoppi. 3., uudistettu painos. Alma Talent Oy 2019.
- Jokela, Antti, Rikosprosessioikeus. 5., uudistettu painos. Alma Talent Oy, 2018.
- Kiiski, Kimmo, Hallinnollinen sanktiointi. Turun yliopisto 2011.
- Koponen, Pekka, Talousrikokset rikos- ja rikosprosessioikeuden yhtymäkohdassa: erityisesti tahallisuuden ja syytesidonnaisuuden kannalta tarkasteltuna. Helsingin yliopisto 2004.
- Laapas, Mikko, Itsekriminointisuoja vero-oikeudessa erityisesti tehokkaan verotusmenettelyn sekä perus- ja ihmisoikeuksien näkökulmasta. Helsingin yliopisto 2022.
- Pellonpää, Matti – Gullans, Monica, Zolotukhin-linjaus kansallisten tuomioistuinten koetinkivenä. Defensor Legis 4/2011, s. 412–430.
- Rankinen, Juho, KKO 2013:59 arvioituna erityisesti valtiovallan jaon näkökulmasta. Oikeus 2/2014, s. 222–237.

- 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, Mikko, KKO 2010:82 – Veronkorotus, veropetos ja kielto käsitellä samaa asiaa kahdesti. Osa 3. Lakimies 1/2011, s. 156-164.
- Vuorenpää, Mikko, Kättä pidempää ne bis in idem -kiellosta. Kirja arvostelu teoksesta Helenius, Dan: Ne bis in idem i den finska och europeiska straffprocessrätten. Lakimies 6/2019, s. 852-858.
- Vähätalo, Tuukka-Tapani, Ne bis in idem -kielto ja rinnakkaisen vireilläolon merkitys EIS:n järjestelmässä. Defensor Legis 1/2012, s. 73–91.
- Äimä, Kristiina, Veroprosessioikeus: Ihmis- ja perusoikeuksien sekä EU-oikeuden vaikutukset verotusmenettelyyn ja muutoksenhakuun erityisesti tuloverotuksessa. Alma Talent Oy 2011.
- Äimä, Kristiina, Verotustiedot: tietojen hankkiminen ja käyttö Suomen oikeudessa sekä kansainvälinen verotustietojenvaihto. Alma Talent Oy 2017.

Virallislähteet

- Explanatory Report to the Protocol No. 7 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms. Strasbourg, 22.XI.1984.
- HE 309/1993 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle perustuslakien perusoikeussäännösten muuttamisesta.
- PeVM 25/1994 vp. Perustuslakivaliokunnan mietintö n:o 25 hallituksen esityksestä perustuslakien perusoikeussäännösten muuttamisesta.
- PeVL 2/1990 vp. Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä n:o 22 ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojaamiseksi tehdyn yleissopimuksen ja siihen liittyvien lisäpöytäkirjojen eräiden määräysten hyväksymisestä.
- PeVL 9/2012 vp. Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä eduskunnalla laeiksi ulkomaalaislain ja työsopimuslain muuttamisesta sekä eräiksi niihin liittyviksi laeksi.
- HE 191/2012 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta sekä eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.
- PeVL 17/2013 vp. Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä eduskunnalle laiksi erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta sekä eräiksi niihin liittyviksi laeksi.

PeVL 49/2014 vp. Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä eduskunnalle laiksi rikostorjunnasta Tullissa ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.

Oikeustapaukset

KKO 2010:45

KKO 2010:46

KKO 2010:82

KHO 2011:41

KKO 2013:59

EIT: Engel ym v. Suomi (5100/71, 5101/71, 5354/72 ja 5370/72, tuomio 8.6.1976)

EIT: Marckx v. Belgia (6833/74, tuomio 13.6.1979)

EIT: Deweer v. Belgia, (6903/75, tuomio 27.2.1980)

EIT: Zigarella v. Italia (48154/99, tuomio 3.10.2002)

EIT: Weh v. Itävalta (38544/97, tuomio 8.4.2004)

EIT: Jussila v. Suomi (73053/01, tuomio 23.11.2006)

EIT: Nikitin v. Venäjä (50178/99, tuomio 15.12.2004)

EIT: Zolotukhin v. Venäjä (14939/03, suuren jaoston tuomio 10.2.2009)

EIT: Ruotsalainen v. Suomi (13079/03, tuomio 16.9.2009)

EIT: Tomasovic v. Kroatia (53785/09, tuomio 18.10.2011)

EIT: A ja B v. Norja (24130/11 ja 29758/11, tuomio 15.11.2016)

EIT: Mihalache v. Romania (54012/10, tuomio 8.7.2019)

EUT: Åklagaren v. Hans Åkerberg Fransson (C-617/10, tuomio 26.2.2013)

Lyhenteet

EIS	Euroopan ihmisoikeussopimus (SopS 18–19/1990)
EIT	Euroopan ihmisoikeustuomioistuin
EU	Euroopan unioni
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KKO	Korkein oikeus
KP-sopimus	Kansalaisoikeuksia ja poliittisia oikeuksia koskeva yleissopimus (Sops 7–8/1976)
PeVL	Eduskunnan perustuslakivaliokunta
PL	Suomen perustuslaki (11.6.1999/731)
Perustuslaki	Suomen perustuslaki (11.6.1999/731)
POK	Euroopan unionin perusoikeuskirja (2012/C 326/02)
Perusoikeuskirja	Euroopan unionin perusoikeuskirja (2012/C 326/02)
RL	Rikoslaki (19.12.1889/39)
VeronkL	Laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta (8.11.2013/781)
Veronkorotuslaki	Laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta (8.11.2013/781)
Verotusmenettelylaki	Laki verotusmenettelystä (18.12.1995/1558)
YK	Yhdistyneet kansakunnat

1 Johdanto

1.1 Tutkielman tausta

Euroopan ihmisoikeussopimuksen (SopS 18–19/1990) seitsemännen lisäpöytäkirjan 4 artikla sisältää kiellon syyttää ja rangaista kahdesti samassa asiassa. Tämä niin kutsuttu *ne bis in idem* -kielto tarkoittaa, ettei ketään saa saman valtion tuomiovallan perusteella tutkia tai rangaista uudelleen sellaisesta rikoksesta, josta hänet on jo lopullisesti vapautettu tai tuomittu. Vastaava säännös sisältyy myös kansalaisoikeuksia ja poliittisia oikeuksia koskevan kansainvälisen yleissopimuksen (Sops 7–8/1976) 14 artiklan 7 kohtaan sekä Euroopan unionin perusoikeuskirjan (2012/C 326/02) 50 artiklaan. Suomessa periaate sisältyy yksilön oikeusturvaa sekä oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä koskevaan perustuslain (1.6.1999/731) 21 §:ään.¹

Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on oikeuskäytännössään katsonut perus- ja ihmisoikeuksien tehokkaan suojaamisen edellyttävän, että *ne bis in idem* -kiellossa tarkoitettujen rikosasian määritelmälle annetaan kansallisesta oikeudesta riippumaton autonominen merkitys.² Toisin sanoen EIS:n soveltamisen yhteydessä rikosasiaksi katsotaan myös erinäisiä kansallisessa oikeudessa hallinnolliseksi luokiteltuja menettelyjä.

Tähän perustuen EIT katsoi ratkaisussaan *Jussila v. Suomi* (2006), että Suomen oikeusjärjestelmässä hallinnolliseksi luettava veronkorotusmenettely on rinnastettava kahdesti rankaisemisen kiellossa tarkoitettuun rikosasiaan. EIT ei kuitenkaan ottanut kantaa siihen, estääkö veronkorotusmenettely samaan asiaan liittyvän rikosoikeudenkäynnin jo vireille tultuaan, (*lis pendens*) ratkaisun tekemisestä lukien vai vasta ratkaisun tultua lopulliseksi (*res judicata*).

Ratkaisun *Jussila v. Suomi* (2006) pohjalta avoimeksi jääneet tulkintakysymykset synnyttivät kansallisesti epävarman oikeustilan. Avointen tulkintakysymysten vuoksi korkein oikeus julkaisi vuonna 2010 useita ratkaisuja, joissa se pyrki täsmentämään kahdesti rankaisemisen kiellon kansallista tulkintalinjaa.³ Näiden ratkaisujen myötä syntyi niin kutsumani *aiempi*

¹ HE 309/1993 vp, s. 74.

² EIT: Engel ym. v. Alankomaat (8.6.1976), tuomion kohta 81.

³ KKO 2010:45. Ks. myös KKO 2010:46 ja KKO 2010:82.

tulkintalinja, jossa katsottiin, ettei sellainen veronkorotusmenettely, joka ei ollut saavuttanut lopullisuutta, estänyt samaa asiaa koskevan veropetosyytteen nostamista sekä mahdollista toistamiseen rankaisemista.

Mahdolliset samaa asiaa koskevat useat menettelyt ja rangaistukset aiheuttivat vakavaa laatua olleita perus- ja ihmisoikeusongelmia, muun ohella verovelvollisten yhdenvertaisuuden kannalta. Nämä ongelmat yhdistettyinä perustuslakivaliokunnan kahdesti rankaisemisen kiellon kansallista soveltamista koskeneisiin kannanottoihin PeVL 9/2012 vp sekä PeVL 17/2013 vp saivat aikaan niin kansallisen oikeuskäytännön kuin myös lainsäädännön muutoksen. Lopulta korkein oikeus päätyi ratkaisussaan *KKO 2013:59* tulkintaan, jonka mukaan jo veronkorotuksen määrääminen aiheuttaa esteen samaa asiaa koskevalle rikosmenettelylle (*uusi tulkintalinja*). Tulkinta oli yhtenevä saman vuoden lopulla voimaan astuneiden lakimuutosten kanssa.⁴

Oikeustilan muutos ei kuitenkaan ratkaissut kaikkia kahdesti rankaisemisen kieltoon liittyviä tulkintaongelmia. Ajankohtaisiksi tulkintahaasteiksi ovat nousseet muun muassa veronkorotus- ja veropetosmenettelyn välinen prosessinvalinta, veronkorotusmenettelyssä saatujen todisteiden hyödyntäminen mahdollisessa myöhemmässä rikosprosessissa⁵ sekä rikosprosessiin kuuluvien oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeiden, kuten itsekriminointisuojaan, soveltaminen veronkorotusmenettelyssä.

Oman epävarmuutensa uuden tulkintalinjan vakiintumiselle ovat tuoneet myös EIT:n kahdesti rankaisemisen kieltoa koskevat epäjohdonmukaiset ratkaisut. Esimerkiksi tapauksessa *A ja B v. Norja* (2016) EIT katsoi, että veronkorotusmenettely ja sen jälkeinen veropetosyytettä koskeva rikosprosessi voitiin nähdä yhdistettynä seuraamusjärjestelmänä, kun menettelyt olivat sisällöltään ja ajallisesti riittävän läheisessä yhteydessä toisiinsa.⁶ Näin ollen EIT hyväksyi samaa asiaa koskevan toisen menettelyn ja kavensi aiemmissä asiaan liittyneissä ratkaisuisaan, kuten tämän tutkielman alaluvussa 2.3.5. käsiteltävässä ratkaisussa *Tomasovic v. Kroatia* (2011), myöntämänsä suojan tasoa.

⁴ Laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta (8.11.2013/781) sekä laki rikoslain muuttamisesta (8.11.2013/782).

⁵ Veronkorotuslaki ei estä saman asian käsittelemistä kahdesti muutamissa poikkeustilanteissa, joita tulen käsittelemään tarkemmin tutkielmani alaluvussa 6.3.

⁶ EIT: *A ja B v. Norja* (15.11.2016), tuomion kohta 147.

1.2 Tutkimuksen kohde, rajaukset ja rakenne

Tutkielmani tarkoituksena on arvioida edellä kuvattua oikeustilan kehitystä erityisesti perus- ja ihmisoikeuksien toteutumisen näkökulmasta. Keskeisiä tutkimuskysymyksiäni ovat:

- 1) Millainen oli EIT:n ratkaisuihin perustunut ne bis in idem -kiellon kansallinen tulkintalinja veronkorotus- ja veropetosmenettelyjen yhteydessä ennen ratkaisua KKO 2013:59;
- 2) millaisia perus- ja ihmisoikeusongelmia kyseiseen tulkintalinjaan liittyi;
- 3) miten kyseistä tulkintalinjaa muutettiin perustuslakivaliokunnan kannanotoissa PeVL 9/2012 vp sekä PeVL 17/2013 vp, ratkaisussa KKO 2013:59 ja lainsäädännössä sekä erityisesti se;
- 4) vastasiko uusi tulkintalinja niihin perus- ja ihmisoikeusongelmiin, joita aiempaan oikeustilaan liittyi ja millaisia ajankohtaisia perus- ja ihmisoikeusongelmia uuden tulkintalinjan myötä on havaittavissa?

Tutkielmani näkökulmana ovat perus- ja ihmisoikeudet. Olen rajannut tarkasteluni pääasiassa EIS:n sisältämien ihmisoikeussäännösten sekä kansallisten perusoikeussäännösten alaan. Näin ollen tarkasteluni ulkopuolelle jäävät kansalaisoikeuksia ja poliittisia oikeuksia koskevan kansainvälisen yleissopimuksen sekä Euroopan unionin perusoikeuskirjan sisältämät säännökset. Lisäksi olen rajannut tarkasteluni nimenomaisesti veronkorotus- ja veropetosmenettelyn väliseen suhteeseen. On kuitenkin huomattava, että saatan sivuta myös muiden hallinnollisten ja rikosoikeudellisten menettelyjen välisen suhteen tulkintaa siltä osin kuin se liittyy tutkielmani aiheen arviointiin.

Tarkasteluni ulkopuolelle rajautuvat myös oikeushenkilöitä koskevat kysymykset, jotka sinänsä ovat merkityksellisiä arvioitaessa erityisesti sitä, milloin rangaistus koskee samaa henkilöä. Perustelen rajausta sillä, että tämän kysymyksen arviointi laajentaisi tutkielmani aihetta liiasti sellaiselle alalle, joka ei liity välittömästi pääasiallisten tutkimuskysymysteni arvioimiseen.

Tutkielmani alussa avaan lyhyesti ne bis in idem -kiellon sääntelykehikkoa sekä käsittelen kiellon tarkoitusta ja tavoitteita. Tarkoitukseni on muodostaa kokonaiskuva kahdesti rankaisemisen kiellon luonteesta sekä pohjustaa sen kysymyksen arviointia, miten ne bis in idem -säännöstä tulisi soveltaa veronkorotus- ja veropetosmenettelyn yhteydessä. Samassa luvussa käyn läpi EIT:n keskeisintä oikeuskäytäntöä aiheeseen liittyen. Tässä yhteydessä

nostan esille erityisesti sellaisia ratkaisuja, joiden pohjalta kansallinen oikeuskäytäntö muodostui ennen ratkaisua *KKO 2013:59*. Näin ollen kyseiset ratkaisut toimivat osaltaan pohjana ensimmäiseen tutkimuskysymykseeni vastaamiselle.

Seuraavassa luvussa käsittelen *ne bis in idem* -kiellon aiempaa kansallista tulkintalinjaa. Nostan esille muutamia korkeimman oikeuden ratkaisuja, jotka kuvaavat kattavasti aiemman tulkintalinjan pääpiirteitä. Tarkoitukseni on muodostaa kokonaiskuva siitä, miten kahdesti rankaisemisen kieltoa on tulkittu kansallisesti veronkorotus- ja veropetosmenettelyn välisessä suhteessa ennen ratkaisua *KKO 2013:59* ja täten vastata erityisesti ensimmäiseen tutkimuskysymykseeni.

Tämän jälkeen tutkielmani neljännessä luvussa arvioin aiempaan tulkintalinjaan liittyneitä perus- ja ihmisoikeusongelmia. Pyrin luomaan perustellun näkemyksen sille, miksi tulkintalinjan muutos oli tarpeellinen sekä vastaamaan erityisesti toiseen tutkimuskysymykseeni. Tutkielmani seuraavassa luvussa käsittelen tulkintalinjan muutosta perustuslakivaliokunnan kannanottojen PeVL 9/2012 vp ja PeVL 17/2013 vp, korkeimman oikeuden ratkaisun *KKO 2013:59* sekä jo edellä mainittujen veronkorotuslain säätämistä sekä rikoslain muuttamista lakimuutosten myötä. Tarkoitukseni on täten vastata erityisesti kolmanteen tutkimuskysymykseeni.

Tutkielmani kuudennessa luvussa tarkoitukseni on vastata erityisesti neljänteen tutkimuskysymykseeni, sillä keskityn arvioimaan sitä, vastasiko uusi tulkintalinja aiempaan tulkintalinjaan sisältyneisiin perus- ja ihmisoikeusongelmiin. Lisäksi tutkin sitä kysymystä, millaisia ajankohtaisia perus- ja ihmisoikeusongelmia uuteen tulkintalinjaan liittyy. Lopuksi tutkielmani viimeisessä käsittelyluvussa tarkoitukseni on *de lege ferenda* -tyylisesti löytää ratkaisuja lainsäädännön kehittämiseksi havaitsemieni ajankohtaisten tulkintaongelmien pohjalta ja antaa perusteltu näkemys siitä, millä tavalla sääntelyä tulisi kehittää perus- ja ihmisoikeusmyönteisemmäksi.

1.3 Tutkimusmenetelmät, -aineisto ja aihetta koskeva aiempi tutkimus

Tutkimusmenetelmäni on lainopillinen, sillä tutkin, miten *ne bis in idem* -kieltoa tulisi soveltaa veronkorotus- ja veropetosmenettelyjen yhteydessä perus- ja ihmisoikeussäännösten näkökulmasta. Tarkasteluni kohteena ovat siten perus- ja ihmisoikeussäännösten tulkinta sekä soveltaminen. Lainopillisella tutkimusmenetelmällä pyrin vastaamaan etenkin toiseen ja neljänteen tutkimuskysymykseeni sekä osittain myös kolmanteen tutkimuskysymykseeni.

Tutkimukseni sisältää myös empiirisen otteen, sillä tarkastelen oikeuskäytännön kehittymistä *ne bis in idem* -kiellon soveltamisen yhteydessä. Näin ollen tulen tarkastelemaan kattavasti sekä EIT:n että kansallisten ylimpien oikeusasteiden aiheeseen liittyvää oikeuskäytäntöä. Pyrin oikeuskäytännön avulla vastaamaan etenkin ensimmäiseen ja osittain myös kolmanteen tutkimuskysymykseeni.

Tutkielmani keskeisimpiä lähteitä ovat lainsäädäntö, virallislähteet, oikeuskäytäntö sekä oikeuskirjallisuus. Lainsäädännön osalta tarkastelen etenkin Euroopan ihmisoikeussopimusta, Suomen perustuslakia, veronkorotuslakia sekä soveltuvien osin myös rikoslakia (19.12.1889/39). Lainsäädännön tulkinnassa käytän apuna virallislähteitä, kuten perustuslakivaliokunnan kannanottoja, lainsäädännön esitöitä ja oikeuskäytäntöä sekä lisäksi oikeuskirjallisuutta. Oikeuskäytännön osalta tarkastelen EIT:n aiheeseen liittyviä ratkaisuja sekä kansallista tulkintalinjaa ja sen muutosta kuvaavia kansallisten korkeimpien oikeusasteiden ratkaisuja. Oikeuskirjallisuuden osalta olen keskittynyt kotimaisiin lähteisiin.

Koska aiemman tulkintalinjan sisältämiin perus- ja ihmisoikeusongelmiin vastanneet lakimuutokset ovat astuneet voimaan jo reilu vuosikymmen sitten, aiheeseen liittyy runsaasti aiempaa tutkimusta. Tutkielmani tarkoituksena on kuitenkin tuoda uutuusarvoa siihen keskusteluun, vastasiko lainsäädännön ja tulkintalinjan muutos niihin ongelmakohtiin, joita aiempaan oikeustilaan liittyi. Tarkoitukseni on muusta aiheeseen liittyvästä tutkimuksesta poiketen antaa ajankohtainen ja perusteltu näkemys nykyisen oikeustilan sisältämistä perus- ja ihmisoikeusongelmista sekä siitä, millä tavalla sääntelyä tulisi kehittää.

1.4 Tutkielmassa käytetystä käsitteistöstä

Latinankielinen *ne bis in idem* -ilmaus tarkoittaa suomennettuna ”*ei kahdesti samassa asiassa*”.⁷ Tulen tutkielmassani käyttämään sanotusta termistä ilmaisuja *ne bis in idem* -kielto, kaksoisrangaistavuuden kielto sekä kahdesti rankaisemisen kielto tarkoittaen kaikilla samaa asiaa. Tämän tutkielman yhteydessä ei näkemykseni mukaan ole tarkoituksenmukaista ottaa kantaa siihen seikkaan, olisiko *ne bis in idem* -ilmausta perusteltua kuvailla jollakin toisella suomenkielisellä vastineella, mutta nostan kuitenkin seuraavaksi esille yhden suomenkielisten vastineiden sanamuotoa koskevan seikan.

⁷ Jokela 2018, s. 792.

Vaikka ne bis in idem -kieltoa kuvaillaan yleisesti jo edellä mainitsemillani ilmaisuilla ”kaksoisrangaistavuuden kieltä” ja ”kahdesti rankaisemisen kieltä” on huomattava, että kiellon merkitys voidaan tutkielmani alaluvussa 2.1. käsittelemieni ihmisoikeussopimussäännösten sanamuotojen perusteella jakaa kahteen osaan. Ensinnäkin säännös kieltää henkilön rankaisemisen teosta, josta hänet on jo tuomittu tai vapautettu. Toisaalta säännös kieltää myös samaa asiaa koskevat useat rikosprosessit. Toisin sanoen on hieman harhaanjohtavaa puhua ainoastaan kaksoisrangaistavuuden tai kahdesti rankaisemisen kiellosta, sillä säännöksen tarkoituksena on turvata myös se, ettei jo kertaalleen syytettynä ollutta voida asettaa uudelleen syyteeseen saman teon perusteella riippumatta siitä, onko hänet aiemmin tuomittu rangaistukseen vai vapautettu syytteistä.⁸

Edellä kuvattuun vedoten katson aiheelliseksi täsmentää, että tulen tarkoittamaan kaikilla tutkielmassani käyttämilläni ne bis in idem -kieltoa kuvaavilla termeillä kokonaisuudessaan ne bis in idem -periaatteen sisältöä, toisin sanoen en ainoastaan sen kahdesti rankaisemista kieltävää osaa.

⁸ Helenius 2010, s. 766-767. Ks. myös EIT: Zigarella v. Italia (3.10.2002).

2 Ne bis in idem -kielto perus- ja ihmisoikeutena

2.1 Ne bis in idem -kiellon sääntelykehikko

Ne bis in idem -kiellon voidaan katsoa olevan jokaisen modernin oikeusvaltion peruseriaate.⁹ Suomen oikeusjärjestys ei sisällä nimenomaista kahdesti rankaisemisen kieltoa koskevaa säännöstä.¹⁰ Sen sijaan periaatteen voidaan katsoa kuuluvan välillisesti osaksi yksilön oikeusturvaa sekä oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä koskevaa perustuslain 21 §:ää.¹¹ Lisäksi kahdesti rankaisemisen kieltoa käsitellään useissa Suomea velvoittavissa kansainvälisissä ihmisoikeussopimuksissa, muun ohella EIS:n seitsemännän lisäpöytäkirjan 4 artiklassa, jossa periaate on muotoiltu seuraavasti:

Kielto syyttää ja rangaista kahdesti

1. Ketään ei saa saman valtion tuomiovallan nojalla tutkia uudelleen tai rangaista oikeudenkäynnissä rikoksesta, josta hänet on jo lopullisesti vapautettu tai tuomittu syylliseksi kyseisen valtion lakien ja oikeudenkäyntimenettelyn mukaisesti.
2. Edellisen kappaleen määräykset eivät estä ottamasta juttua uudelleen tutkittavaksi asianomaisen valtion lakien ja oikeudenkäyntimenettelyn mukaisesti, jos on näyttöä uusista tai vasta esiin tulleista tosiseikoista tai jos aiemmassa prosessissa on tapahtunut sellainen perustavaa laatua oleva virhe, joka voisi vaikuttaa lopputulokseen.
3. Tästä artiklasta ei saa poiketa yleissopimuksen 15 artiklan perusteella.

Edellä kuvatun säännöksen voidaan katsoa muodostuneen keskeisimmäksi kahdesti rankaisemisen kieltoa koskevaksi kansainväliseksi ihmisoikeussopimussäännökseksi. Tämä perustuu muun ohella EIS:n tehokkaaseen valvontaan. Sopimuksen noudattamisen valvonta pohjautuu yksilönvalitusoikeuteen, joka antaa yksilöille ja ryhmille mahdollisuuden nostaa kanteita EIT:ssa, mikäli he katsovat, että heidän ihmisoikeussopimukseen perustuvia oikeuksiaan on loukattu. Sopimusvaltiot puolestaan ovat sitoutuneet noudattamaan sellaisia EIT:n antamia ratkaisuja, joissa ne ovat osapuolina. Käytännössä EIT:n antamat tuomiot

⁹ Helenius – Hellsten 2013, s. 112.

¹⁰ Esimerkiksi Ruotsissa kahdesti rankaisemisen kielto sisältyy suoraan kansallisen oikeudenkäymiskaaren (Rättegångsbalken 18.7.1942/740) 30 luvun 9 §:ään.

¹¹ HE 309/1993 vp, s. 74.

voivat johtaa vahingonkorvauksiin sekä kansallisen lainsäädännön ja oikeuskäytännön muutoksiin.¹²

EIS:n sisältämää kahdesti rankaisemisen kieltoa vastaava säännös sisältyy myös KP-sopimuksen 14 artiklan 7 kappaleeseen. Vaikka säännökset ovat sisällöltään yhtenäisiä, niiden soveltamisessa voi käytännössä esiintyä tulkinnallisia eroja. Tämä johtuu siitä, että KP-sopimuksen noudattamista koskevat valitukset käsittelee EIT:n sijaan YK:n ihmisoikeuskomitea. On myös huomattava, että YK:n ihmisoikeuskomitean päätökset eivät sido sopimusvaltioita samalla tavalla kuin EIT:n tuomiot, sillä KP-sopimukseen ei sisälly määräystä, joka velvoittaisi sopimusvaltioita noudattamaan ihmisoikeuskomitean päätöksiä.¹³

Myös Schengen sopimus (14.6.1985) sisältää kaksoisrangaistavuuden kieltoa koskevan säännöksen, sillä sopimuksen 54 artiklan mukaan henkilöä, jota koskevassa asiassa sopimuspuoli on antanut lainvoimaisen tuomion, ei voida syyttää samasta teosta toisen sopimuspuolen toimesta edellyttäen, että henkilö on tuomion saatuaan suorittanut rangaistuksensa tai suorittaa sitä parhaillaan taikka, että sitä ei voida tuomion antaneen sopimuspuolen lain mukaan enää suorittaa. Kyseinen säännös ei kuitenkaan estä useita syytteitä samassa sopimusvaltiossa, vaan sitä sovelletaan ainoastaan tilanteisiin, jossa samasta asiasta nostetaan syyte kahdessa eri sopimusvaltiossa.¹⁴

Euroopan unionin tasolla kaksoisrangaistavuuden kiellosta säännellään Lissabonin sopimuksen myötä oikeudellisesti sitovaksi tulleen POK:n 50 artiklassa. Säännöstä sovelletaan jäsenvaltioihin niiden pannaessa täytäntöön EU-oikeutta ja näin ollen se estää useat syytteet myös jäsenvaltioiden välillä.¹⁵ Koska perusoikeuskirja on laadittu pääosin EIS:n pohjalta, säännös vastaa lähtökohtaisesti sekä sisällöltään että merkitykseltään EIS:n

¹² EIT on lähtökohtaisesti katsonut, ettei sen toimivaltaan kuulu velvoittaa sopimusvaltiota muuttamaan kansallista lainsäädäntöään, sillä sen tehtävä on tutkia ainoastaan yksittäistapauksia. Toisaalta EIT voi antamassaan ratkaisussa ilmaista, että sopimusloukkaus seuraa suoraan sopimuksen kanssa ristiriidassa olevasta kansallisesta lainsäädännöstä tai sellaisesta lainsäädännöstä, jonka tavallinen soveltaminen johtaa sopimusrikkomukseen. Esimerkiksi ratkaisussaan *Marckx v. Belgia* (13.6.1979) EIT katsoi sopimusrikkomuksella olevan kysymyksessä ollut yksittäistapausta laajempia vaikutuksia ja siten velvoitti valtion valitsemaan keinot, joita se käyttää kansallisessa oikeusjärjestyksessään EIS:n veloitteiden täytäntöönpanemiseksi. Näin ollen EIT:n antama tuomio voi käytännössä ja uusien rikkomusten välttämiseksi edellyttää kansallisen lainsäädännön tai oikeuskäytännön muuttamista.

¹³ Hallberg ym. 2011, kohta IV.3.5, yksilönvalitus.

¹⁴ Helenius 2019, s. 47.

¹⁵ Helenius 2019, s. 52

sisältämää kahdesti rankaisemisen kieltoa. Toisaalta EU ei ole täysin sidottu EIS:ssa kahdesti rankaisemisen kiellolle annettuun määritelmään, sillä se voi halutessaan myöntää myös tätä laajemman suojan tason.

Lähtökohtaisesti edellä kuvatut kansainvälisten ihmisoikeussopimusten sisältämät *ne bis in idem* -kieltoa koskevat säännökset vastaavat sisällöltään perustuslain 21 §:ään sisältyvää kahdesti rankaisemisen kieltoa, sillä vuoden 1995 perusoikeusuudistuksen¹⁶ yhtenä tarkoituksena oli vahvistaa kansainvälisten ihmisoikeussopimusten asemaa kansallisessa oikeusjärjestelmässä.¹⁷ Toisaalta on huomattava, että kansainvälisten ihmisoikeussopimusten sisältämä sääntely muodostaa ainoastaan vähimmäistason kansalliselle oikeusjärjestelmälle, jonka vuoksi kahdesti rankaisemisen kiellon muodostamaa suojaa voidaan laajentaa kansallisella tasolla verrattuna kansainvälisiin ihmisoikeussopimussäännöksiin.¹⁸

2.2 *Ne bis in idem* -kiellon sisältö ja tarkoitus

Kuten aiemmin todettu, *ne bis in idem* -kielto tarkoittaa, ettei ketään saa saman valtion tuomiovallan perusteella tutkia tai rangaista uudelleen sellaisesta rikoksesta, josta hänet on jo lopullisesti tuomittu tai vapautettu. Kahdesti rankaisemisen kiellon tarkoituksena on estää useat menettelyt samasta asiasta riippumatta siitä, mihin lopputulokseen ensimmäisessä menettelyssä on päädytty. Kyseistä tulkintaa voidaan perustella EIS:n sisältämän *ne bis in idem* -säännöksen sanamuodolla (*”on jo lopullisesti vapautettu tai tuomittu”*). Tulkinta on vahvistettu myös EIT:n ratkaisussa *Zigarella v. Italia* (2002), jossa EIT katsoi, ettei säännöstä sovellettaessa merkitystä ole sillä, onko ensimmäinen menettely päättynyt henkilön tuomitsemiseen vai vapauttamiseen.

Arvioitaessa kahdesti rankaisemisen kiellon soveltumista tiettyyn tapaukseen merkitystä ei myöskään ole sillä, onko ensimmäisessä menettelyssä annettu ratkaisu otettu huomioon määrättäessä jälkimmäistä ratkaisua.¹⁹ Kyseistä kantaa voidaan perustella näkemyksellä,

¹⁶ Laki Suomen Hallitusmuodon muuttamisesta (17.7.1995/969).

¹⁷ HE 309/1993 vp, s. 15.

¹⁸ Hallberg ym. 2011, kohta II.4.4.4, ihmisoikeussuojan vähimmäistasoasema.

¹⁹ Helenius 2010, s. 772.

jonka mukaan ne bis in idem -kiellon tarkoituksena ei ole kahden tuomion kokonaisrasituksen oikeusmukaisuuden varmistaminen.

On myös huomattava, että ne bis in idem -kielto ulottuu kahdesti rankaisemisen lisäksi myös asian kahdesti tutkimiseen.²⁰ Toisin sanoen säännöksen tarkoituksena on estää sekä henkilön kaksinkertainen rankaiseminen että uudelleen syytteeseen nostaminen sellaisesta teosta, josta hänet on jo aiemmin tuomittu tai vapautettu.²¹

Näin ollen kahdesti rankaisemisen kiellon tarkoituksena on varmistaa, ettei jo kertaalleen rikosprosessissa syytettynä olleen tarvitse pelätä, että aiemmin ratkaistu asia otettaisiin myöhemmin uudelleen tutkittavaksi.²² Oikeuskirjallisuudessa Helenius ja Hellsten ovat perustelleet kaksoisrangaistavuuden kiellon tarpeellisuutta muun ohella sillä, että samaa tekoa koskevat useat rikosprosessit tai pelkästään niiden uhka kuormittaisivat kohtuuttomasti niin syytettyä kuin myös muita asianosaisia, kuten uhria ja todistajia.²³

Tämän kahdesti rankaisemisen kiellon ensisijaisen tarkoituksen lisäksi, Helenius ja Hellsten painottavat, ettei useita rikosprosesseja voida pitää tarkoituksenmukaisena myöskään tehokkaan prosessoinnin tavoitteiden kannalta. Ensinnäkin uudet oikeudenkäyntimenettelyt aiheuttaisivat merkittäviä kustannuksia sekä asianosaisille että myös yhteiskunnalle. Lisäksi tietoisuus ensimmäisen ratkaisun sitovuudesta edesauttaa sitä, että asian käsittelyyn osallistuvat tahot, kuten poliisit, syyttäjät ja asianomistaja, valmistautuvat huolellisesti asian käsittelyyn. Huolellinen valmistelu puolestaan edistää materiaalisesti oikeiden ratkaisujen todennäköisyyttä. Toisaalta ensimmäisen ratkaisun sitovuus varmistaa, etteivät asianosaiset joudu käymään uusia rikosprosesseja ainoastaan sen vuoksi, etteivät asiaa valmistelevat viranomaiset ole valmistautuneet ensimmäiseen oikeudenkäyntimenettelyyn asianmukaisesti.²⁴

²⁰ EIT: Zolotukhin v. Venäjä (10.2.2009), tuomion kohta 110. Ks. myös EIS:n seitsemännen lisäpöytäkirjan 4 artiklan sanamuoto.

²¹ Helenius 2010, s. 766-767.

²² Helenius – Hellsten 2013, s. 113.

²³ Helenius – Hellsten 2013, s. 113.

²⁴ Helenius – Hellsten 2013, s. 113.

Edellä kuvattujen seikkojen lisäksi kaksoisrangaistavuuden kiellosta johtuva oikeusvarmuus edistää luottamusta ja kunnioitusta oikeusjärjestelmää, lainkäyttöelimiä sekä annettuja tuomioita kohtaan. Tässä yhteydessä on mainittava, että sanottu oikeusvarmuus sitoo asianosaisten lisäksi myös tuomioistuimia, toisin sanoen myöskään tuomioistuimilla ei ole oikeutta käsitellä samaa asiaa toistamiseen, ellei jokin oikeudenkäymiskaaren (1.1.1734/4) 31 luvun ylimääräisen muutoksenhaun peruste täyty. Näin ollen kaksoisrangaistavuuden kiellon voidaan katsoa edistävän myös tuomioistuinten riippumattomuutta sekä puolueettomuutta.²⁵

2.3 Estevaikutuksen syntymisen edellytyksistä

2.3.1 Estevaikutusta koskevan arvioinnin lähtökohdat

Kun arvioidaan ne bis in idem -kiellon soveltumista tiettyyn tapaukseen, on suoritettava niin kutsuttu kaksivaiheinen tarkastelu. Tarkastelun ensimmäisessä vaiheessa arvioidaan, onko ensimmäisellä ratkaisulla ne bis in idem -kiellossa tarkoitettu ”estävä laatu” sekä ”estävä vaikutus” (bis-momentti). Näiden lisäksi ensimmäisen ratkaisun osalta tulee arvioida sitä, onko se tullut ne bis in idem -kiellossa tarkoitettulla tavalla ”lopulliseksi”. Tarkastelun toisessa vaiheessa puolestaan arvioidaan sitä, milloin kyseessä on ”sama asia” (idem-momentti). Toisin sanoen, ne bis in idem -kiellon vaikutus alkaa, kun ensimmäinen ratkaisu on tullut lopulliseksi, mutta kieltoa on rikottu vasta, kun henkilöä on alettu tutkia uudelleen samasta asiasta.

2.3.2 Seuraamuksen estävä laatu (bis-momentti)

Estävällä laadulla tarkoitetaan sitä seikkaa, että ratkaisun katsotaan olevan ne bis in idem -kiellossa tarkoitettu ratkaisu, toisin sanoen sillä tulee olla rikosoikeudellinen luonne.²⁶ On kuitenkin huomattava, että ne bis in idem -kiellon yhteydessä rikosasian määritelmälle annetaan kansallisesta luokittelusta poikkeava autonominen merkitys. Lähtökohtana on, että kansallisessa oikeudessa rikosoikeudelliseksi luokiteltu menettely katsotaan rikosasiaksi myös ne bis in idem -kiellon tarkoittamassa mielessä. Toisaalta estävän vaikutuksen omaaviksi rikosasioiksi katsotaan myös erinäisiä kansallisessa oikeudessa hallinnollisiksi luokiteltuja menettelyjä. Kansallisessa oikeudessa hallinnollisiksi luokiteltujen menettelyjen kuulumista

²⁵ Helenius – Hellsten 2013, s. 114.

²⁶ Helenius 2010, s. 767.

ne bis in idem -kiellossa tarkoitettujen rikosasioiden alaan arvioidaan EIT:n kehittämien arviointikriteerien avulla. Arviointikriteerit perustuvat EIT:n ratkaisuun *Engel ym. v. Alankomaat* (1976).

Tapauksessa *Engel ym. v. Alankomaat* (1976) oli kysymys siitä, estikö maataloustukia koskenut hallinnollinen ratkaisu saman asian käsittelemisen rikosprosessissa. EIT arvioi hallinnollisten sanktioiden ja rikossyytteen suhdetta niin kutsuttujen Engel-kriteerien avulla. Ratkaisun jälkeen Engel-kriteerejä on sovellettu arvioitaessa myös muiden kansallisissa oikeusjärjestelmissä hallinnollisiksi luokiteltujen tekojen, kuten esimerkiksi Suomen oikeusjärjestelmän mukaisen veronkorotusmenettelyn, rikosoikeudellista luonnetta.

Ensimmäisenä arvioinnin kohteena on kansallinen lainsäädäntö. Kyseessä on EIS:n tarkoittama rikossyyte, jos sen valtiosisäisessä oikeudessa katsotaan kuuluvan rikosoikeuden alaan. Näin ollen Suomen rikoslaissa säänneltyihin tekoihin liittyvät syytteet ovat automaattisesti myös EIS:n tarkoittamia rikossyytteitä.

Toisaalta EIS:n mukaisen tehokkaan suojan toteuttaminen ei ole pelkästään jäsenvaltioiden päätäntävallassa ja siksi kansallisessa oikeudessa hallinnolliseksi luokiteltu menettely voidaan nähdä EIS:n tarkoittamalla tavalla rikosasiaksi.²⁷ Mikäli ensimmäinen kriteeri ei toteudu, rikossyytteen olemassaoloa on arvioitava muiden Engel-kriteerien perusteella.²⁸ Nämä kriteerit ovat pääsääntöisesti vaihtoehtoisia eli toisin sanoen vain toisen seuraavista Engel-kriteereistä täyttyminen voi tehdä teosta rikosasiaksi katsottavan.²⁹ On kuitenkin huomattava, että EIT:n mukaan Engel-kriteerien erillinen arviointi ei poissulje kumulatiivista arviointia tilanteessa, jossa kriteerien erillinen arviointi ei anna selkeää kuvaa teon rangaistusluonteesta.³⁰

Toiseksi arvioidaan teon laatua suhteessa erityisesti seuraamuksen tavoitteeseen. Rikosasiaksi voidaan katsoa myös sellainen seuraamus, joka yleisesti sanktioi tietynlaisen käyttäytymisen. Tämä tarkoittaa, että säännös on yleispätevästi sovellettava eikä se siten ulotu vain

²⁷ Äimä 2011, s. 254.

²⁸ Pellonpää – Gullans 2011, s. 417.

²⁹ Äimä 2011, s. 254.

³⁰ EIT: Ruotsalainen v. Suomi (16.6.2009), tuomion kohta 43.

esimerkiksi tiettyyn ammattiryhmään. Lisäksi rikossyytteen tarkoituksen voidaan katsoa olevan *rankaiseminen ja ennaltaehkäisy* (“punitive and deterrent”).³¹ Näiden kriteerien täytyminen ei edellytä teon kuulumista kansallisen rikosoikeuden alaan, sillä myös hallinnollinen seuraamus voi olla luonteeltaan yleispätevä ja toisaalta sen tarkoitus voi olla rankaiseva ja ennaltaehkäisevä.

Kolmas Engel-kriteeri liittyy seuraamuksen luonteen ja ankaruuden arviointiin. Teko voidaan katsoa rikosoikeuden alaan kuuluvaksi myös, jos sen seuraamus tai potentiaalinen seuraamus on rikosluonteinen. Esimerkiksi jos seuraamus on mahdollista muuntaa vankeusrangaistukseksi tai sille ei ole säädetty enimmäismäärää, kysymys on pääsääntöisesti rikossyyttestä. Rikosoikeudelliseksi katsottu seuraamus voi olla myös taloudellinen, kun se määrätään lainvastaisen toiminnan tai laiminlyönnin seurauksena ja sen tavoite on rankaiseminen ja ennaltaehkäisy.³²

On kuitenkin huomattava, ettei rikosoikeudellisen seuraamuksen ei tarvitse konkretisoidua yksittäisessä tapauksessa, vaan pelkästään mahdollisuus tällaiseen seuraamukseen katsotaan riittäväksi. Lisäksi kriteerin avulla ei voida tehdä käänteisiä johtopäätöksiä eli toisin sanoen muuten rikossyytteesen liittyvänä pidettävä teko ei muutu toiseksi, vaikka sen seuraamus olisi vähäinen.³³

Engel-kriteereistä huolimatta rajanveto hallinnollisen ja rikosoikeudellisen menettelyn välillä on tulkinnanvarainen, sillä kriteereistä ainoastaan ensimmäinen on luonteeltaan sellainen, joka on arvioitavissa ilman tulkinnanvaraisuutta.³⁴ Kuitenkin, mikäli ensimmäinen kriteeri ei toteudu, rikossyytteen olemassaoloa on arvioitava toisen ja kolmannen Engel-kriteerin perusteella.³⁵ Näiden kriteerien arviointi puolestaan vaatii sellaista punnintaa, jonka voidaan katsoa olevan tulkinnanvaraista, sillä hallinnolliset seuraamukset ovat usein rikosoikeudellisten rangaistusten tapaan sellaisia taloudellisia seurauksia, joita määrätään

³¹ Ks. EIT: Engel ym. v. Alankomaat (8.6.1976), tuomion kohta 69.

³² Pellonpää – Gullans 2011, s. 419.

³³ Pellonpää – Gullans 2011, s. 417.

³⁴ Vuorenpää 2019, s. 855.

³⁵ Pellonpää – Gullans 2011, s. 417.

lainvastaisen toiminnan tai laiminlyönnin seurauksena ja joiden tarkoituksena on niin rankaiseminen kuin myös ennaltaehkäisy.

Edellä kuvatun tulkinnanvaraisuuden vuoksi, Engel-kriteerit eivät toimi apuna määritellä ennalta, ilman asiaa selventävää tuomioistuinratkaisua, jonkin hallinnollisen menettelyn rikosoikeudellista luonnetta *ne bis in idem* -kiellossa tarkoitettussa merkityksessä. Tämän vuoksi esimerkiksi suomalaisessa oikeusjärjestelmässä hallinnolliseksi katsotun veronkorotusmenettelyn rikosoikeudellista luonnetta on arvioitu lukuisissa kansallisten tuomioistuinten ratkaisuisissa. Lopulta myös EIT päätyi arvioimaan tätä kysymyksenasettelua ratkaisussaan *Jussila v. Suomi* (2006).

Ratkaisussa *Jussila v. Suomi* (2006) EIT arvioi suomalaisessa oikeusjärjestyksessä hallinnolliseksi katsotun veronkorotusmenettelyn rinnastumista EIS:ssa ja täten myös sen sisältämässä *ne bis in idem* -kiellossa tarkoitettuun rikosasiaan. Tapauksessa verovirasto oli määrännyt verovelvolliselle veronkorotuksia muun ohella puutteellisen kirjanpidon sekä liian pieniksi ilmoitettujen tulojen perusteella. EIT:n arvioitavana ollut kysymys koski sitä, olisiko veronkorotusmenettelyssä tullut EIS:n 6. artiklan 1. kohdan perusteella järjestää suullinen käsittely.

Arvioinnissaan EIT hyödynsi edellä kuvattuja Engel-kriteerejä. Ensimmäisen Engel-kriteerin osalta EIT totesi, ettei veronkorotuksesta säännellä kansallisesti rikoslainsäädännössä. Täten EIT päätyi tutkimaan toista ja kolmatta Engel-kriteeriä. EIT katsoi, että veronkorotusseuraamus sanktioi yleisesti tietynlaisen käyttäytymisen ja on näin ollen luonteeltaan yleispätevä. Se seikka, että kyseisessä tapauksessa veronkorotus oli määrätty arvonlisäverotuksen perusteella, ei rikkonut yleispätevyyttä, sillä EIT katsoi arvonlisäverovelvollisten ryhmän olevan kaikille avoin. Lisäksi EIT totesi, ettei seuraamusta voitu katsoa myöskään vahingonkorvaukseksi vaan sillä oli nimenomaisesti rangaistus- ja ehkäisy tarkoitus. Näiden seikkojen perusteella EIT katsoi veronkorotusmenettelyn rinnastuvan EIS:ssa ja täten myös *ne bis in idem* -kiellossa tarkoitettuun rikosasian käsitteeseen.

2.3.3 Seuraamuksen estävä vaikutus (bis-momentti)

Estävä laatu ei kuitenkaan sellaisenaan riitä takaamaan *ne bis in idem* -kiellon soveltumista tiettyyn tapaukseen, sillä ensimmäisellä ratkaisulla tulee olla myös estävä vaikutus. Estävän laadun omaavalla ratkaisulla voidaan katsoa olevan estävä vaikutus silloin, kun henkilö on jo

lopullisesti vapautettu tai tuomittu syylliseksi kyseisen valtion lakien ja oikeudenkäyntimenettelyn mukaisesti. Toisin sanoen esimerkiksi jätetty asia, jossa ei ole otettu kantaa jutun tosiasioihin eikä näin ollen myöskään syytetyn syyllisyyteen, ei voi saada aikaan estävää vaikutusta.³⁶

Estävää vaikutusta ei myöskään lähtökohtaisesti ole sellaisella ratkaisulla, joka ei ole tullut lopulliseksi. Euroopan ihmisoikeussopimuksen seitsemännen lisäpöytäkirjan selitysmuistion mukaan päätöksen katsotaan tulevan lopulliseksi, kun se saavuttaa oikeusvoiman (*res judicata*).³⁷ EIT on ottanut kantaa ratkaisun lopullisuuteen muun muassa ratkaisussaan *Nikitin v. Venäjä* (2004), jossa se katsoi ratkaisun tulevan lopulliseksi silloin, kun säännönmukaisia muutoksenhakukeinoja ei voida enää käyttää, kun kaikki tällaiset muutoksenhakukeinot on käytetty tai kun määräajat tällaisten keinojen käyttämiselle ovat kuluneet umpeen.³⁸ Tässä yhteydessä on syytä korostaa, ettei ylimääräisiä muutoksenhakukeinoja huomioida arvioidessa sitä, onko päätös tullut lopulliseksi.³⁹

Näin ollen ratkaisun lopulliseksi tulemista on arvioitava lähtökohtaisesti kansallisessa lainsäädännössä asetettujen muutoksenhaun määräaikoja koskevien säännösten perusteella. Toisaalta on huomattava, ettei hyväksyttävänä voida pitää sellaista kansallista lainsäädäntöä, johon ei sisälly lainkaan säännöstä negatiivisesta oikeusvoimasta.⁴⁰

2.3.4 Sama asia (idem-momentti)

Toiseksi on arvioitava idem-momenttia, joka koskee sitä, milloin teko on tulkittava ”samaksi asiaksi” ja toisaalta sitä, milloin henkilöä on alettu ”tutkia” uudelleen. Saman asian osalta selvää on, että asianosaistahojen tulee olla samoja. Tämän lisäksi tulee ratkaista se seikka, perustuvatko asiat samoihin tai olennaisesti samoihin tosiseikkoihin. Samoilla tai olennaisesti

³⁶ Helenius 2010, s. 770.

³⁷ Explanatory Report to the Protocol No. 7 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms 22.6.1984, kohdat 22 ja 29.

³⁸ EIT: *Nikitin v. Venäjä* (15.12.2004), tuomion kohta 37.

³⁹ EIT: *Nikitin v. Venäjä* (15.12.2004), tuomion kohta 39. Ks. myös EIT: *Zolotukhin v. Venäjä* (10.2.2009), tuomion kohta 108.

⁴⁰ Helenius 2010, s. 770.

samoilla tosiseikoilla tarkoitetaan arviointia siitä, onko kyseessä saman syytetyn samanlainen käyttäytyminen tietyssä tilanteessa.⁴¹

Tätä kysymyksenasettelua on tarkasteltu muun muassa ratkaisussa *Zolotukhin v. Venäjä* (2009), jossa EIT arvioi *ne bis in idem* -kiellon soveltumista useiden samanlaisten tekojen seurauksena annettuihin erillisiin tuomioihin. Valittaja oli tuomittu muun muassa poliisivirkamiesten solvaamisen, työntelyn ja kiroilemisen vuoksi järjestysrikkomuksesta kolmen päivän vankeusrangaistukseen. Kansallisen lainsäädännön mukaan järjestysrikkomusta pidettiin vähäisenä tekona, joka ei kuulunut rikoslain alaan. Siten tuomiosta ei voinut valittaa ja se sai lainvoiman. Tämän ensimmäisen tuomion lopulliseksi tuleminen jälkeen aloitettiin esitutkinta, jossa valittajaa epäiltiin järjestyksen häiritsemisestä ja sitä tutkineen virkamiehen vastustamisesta. Nämä rikkomukset olivat kansallisen rikoslain mukaan rangaistavia tekoja.

Ensimmäisenä EIT arvioi kysymystä siitä, oliko järjestysrikkomus *ne bis in idem* -kieltoa koskevassa säännöksessä tarkoitettu rikosasia. Tätä seikkaa arvioitiin jo edellä tarkemmin kuvattujen Engel-kriteerien perusteella. Toisena arvioinnin kohteena oli se, milloin rikkomuksia oli pidettävä samana tekona. EIT:n aiempi tulkintalinja oli tämän kysymyksen osalta epäselvä, sillä oikeuskäytännössä esiintyi useita erilaisia tarkastelutapoja. Näin ollen EIT piti tarpeellisena harmonisoida EIS:n seitsemännen lisäpöytäkirjan 4 artiklassa tarkoitettua saman rikoksen käsitteen tulkintaa.

EIT katsoi, että *ne bis in idem* -kiellon tarkoitus oli estää nimenomaisesti samaan tekoon perustuvat useat tuomiot. Näin ollen säännöstä ei voitu tulkita siten, että se estäisi useamman tuomion eri tilaisuuksissa osoitetusta samanlaisesta käyttäytymisestä. Lisäksi EIT linjasi, että ratkaisevana ehtona säännöksen soveltamisessa on se, onko menettelyissä kysymys *identtisistä tai olennaisesti samoista tosiseikoista* (“*identical facts or facts which are substantialle the same*”).⁴² Toisin sanoen arviointia ei tule suorittaa lainsäädännösten tunnusmerkkejä vertailemalla vaan vertailussa on kiinnitettävä huomiota konkreettisiin oikeustositseikkoihin eli siihen, mitä on todellisuudessa tapahtunut.

⁴¹ Hirvelä – Heikkilä 2017, s. 1321. Ks. myös EIT: *Zolotukhin v. Venäjä* (10.2.2009), tuomion kohta 84.

⁴² EIT: *Zolotukhin v. Venäjä* (10.2.2009), tuomion kohta 82.

Kyseinen ratkaisu aiheutti jännitteitä aiemmin hyväksyttävänä pidettyyn kansalliseen tulkintalinjaan, jossa veronkorotus- ja veropetosmenettelyt saattoivat olla vireillä samanaikaisesti. Konkreettisten oikeustositseikkojen tarkastelu viittasi siihen, että veronkorotusasiassa ja toisaalta veropetosasiassa oli kyse samasta teosta. Näin ollen ratkaisun *Zolotukhin v. Venäjä* (2009) myötä ajankohtaiseksi nousi kysymys siitä, missä vaiheessa ensimmäisen menettelyn tulee olla, jotta se estää toisen menettelyn aloittamisen taikka jatkamisen. Tämän kaltaista kysymystä arvioitiin muun muassa EIT:n ratkaisussa *Tomasovic v. Kroatia* (2011) sekä kansallisissa ratkaisuissa *KKO 2010:45* ja *KKO 2010:46*, joita tulen käsittelemään tarkemmin tutkielmani seuraavissa luvuissa.

2.3.5 Uusi tutkinta (idem-momentti)

Idem-momentin osalta arvioitavaksi tulee myös, milloin samassa asiassa on aloitettu uusi tutkinta. EIT on katsonut jo edellä käsitellyssä ratkaisussaan *Zolotukhin v. Venäjä* (2009), että henkilöä on alettu tutkia uudelleen, toisin sanoen ne bis in idem -kieltoa on rikottu, silloin, kun henkilö on *altistettu uudelle tutkinnalle* ("liable to be tried again in new proceedings").⁴³ Henkilön voidaan katsoa altistuneen uudelle tutkinnalle, kun häntä on syytetty rikoksesta. EIT on katsonut ratkaisussaan *Deweere v. Belgia* (1980), että henkilöä on syytetty rikoksesta sillä hetkellä, kun toimivaltainen viranomainen on antanut henkilölle virallisen ilmoituksen siitä, että hänen epäillään tehneen rikoksen tai tehnyt muun vastaavan syytöstä tarkoittavan toimenpiteen, joka vaikuttaa epäillyn asemaan.⁴⁴ Käytännössä muulla vastaavalla syytöstä tarkoittavalla toimenpiteellä voidaan tarkoittaa esimerkiksi henkilön pidättämistä.⁴⁵

Kysymystä ensimmäisen ratkaisun estevaikutuksen alkamisesta on arvioutu muun muassa EIT:n ratkaisussa *Tomasovic v. Kroatia* (2012). Ratkaisussa oli kysymys tilanteesta, jossa valittaja oli hänelle määrätyn sakon lisäksi asetettu rikossyytteeseen samasta asiasta kuitenkin ennen sakkorangaistuksen lopulliseksi tuleamista. Kroatian lainsäädännön mukaan henkilö voitiin tuomita ensin vähäisestä huumausainerikkomuksesta ja tämän jälkeen huumausaineiden hallussapitorikoksesta. Näin ollen kansallisen oikeusjärjestelmä ei poissulkenut kahdesti rankaisemista samasta teosta.

⁴³ EIT: *Zolotukhin v. Venäjä* (10.2.2009), tuomion kohdat 83 ja 100.

⁴⁴ EIT: *Deweere v. Belgia* (27.2.1980), tuomion kohta 46.

⁴⁵ Helenius 2010, s. 772.

EIT katsoi menettelyn loukanneen ne bis in idem -kieltoa, vaikka ensimmäinen rangaistus ei ollut tullut lopulliseksi ennen jälkimmäisen syytteen nostamista. Ratkaisun perusteluna oli se, että huumausaineiden hallussapitorikosta koskeva syyte oli nostettu tietoisena siitä, että valittaja oli jo tuomittu huumausainerikkomuksesta.

On kuitenkin huomattava, ettei rinnakkaisia menettelyjä koskenut oikeustila selvinyt ratkaisun myötä.⁴⁶ Tähän vaikuttivat ratkaisusta jätetyt eriävät mielipiteet sekä se, ettei ratkaisua annettu suuressa jaostossa. EIT ei myöskään viitannut ratkaisussaan tulkintalinjan muutokseen tai periaatteen laajentamiseen. Lisäksi ratkaisun taustalla oli myös Kroatian perustuslakituomioistuimen lausunto, jonka mukaan kansallinen oikeusjärjestelmä mahdollisti kahdesti rankaisemisen myös tilanteissa, joissa ensimmäinen ratkaisu oli tullut lopulliseksi ennen jälkimmäisen syytteen nostamista.

⁴⁶ Rankinen 2014, s. 232.

3 Ne bis in idem -kiellon aiemmasta kansallisesta soveltamisesta

3.1 Estevaikutuksen syntyminen

Korkein oikeus julkaisi 2010-luvun alussa useita ratkaisuja, jotka kuvaavat kansallista tulkintalinjaamme kaksoisrangaistavuuden kiellon soveltamisessa veronkorotus- ja veropetosmenettelyjen yhteydessä ennen ratkaisua *KKO 2013:59* sekä samana vuonna voimaan astunutta lainsäädännön muutosta.

Tapauksessa *KKO 2010:45* syyttäjä vaati helmikuussa 2004 vireille tullessa syytteessä verovelvolliselle rangaistusta törkeästä veropetoksesta muun muassa sillä perusteella, että hänen antamansa veroilmoitukset verovuosilta 1995-1998 olivat sisältäneet vääriä tietoja veron määräämiseen vaikuttavista seikoista. Verovelvollinen vaati syytteen tutkimatta jättämistä ne bis in idem -kieltoon vedoten, sillä hänelle oli aiemmin määrätty hallinnollisessa menettelyssä samasta teosta veronkorotus sekä viivästysseuraamus.

KKO katsoi, ettei veropetosyytettä voitu tutkia, koska ne bis in idem -kiellon aiheuttama estevaikutus oli alkanut siitä hetkestä, kun verotusmenettely oli tullut lopulliseksi. KKO:n mukaan verotusmenettelyt vuosien 1995-1997 osalta olivat tulleet lopullisiksi, kun säännönmukaista muutoksenhakua koskeva viiden vuoden määräaika oli kulunut umpeen.⁴⁷ Toisaalta KKO katsoi verotusmenettelyn tulleen lopulliseksi myös vuoden 1998 osalta, vaikka sanottu määräaika ei ollut kulunut umpeen ennen syytteen vireille tuloa. KKO perusteli kantaansa sillä, että verovelvollinen oli jo maksanut hänelle ensimmäisessä menettelyssä määrättyt veronkorotukset ja pyrkinyt näin omalta osaltaan saattamaan asian lopulliseen päätökseen.⁴⁸

Myöhemmin korkein oikeus antoi vastaavia oikeudellisia kysymyksiä koskeneen ratkaisun *KKO 2010:46*. Tapauksessa syyttäjä vaati huhtikuussa 2008 vireille tullessa syytteessä verovelvolliselle rangaistusta törkeästä veropetoksesta muun ohella väärin tietojen antamisesta verovuosina 2004 ja 2005. Verovelvolliselle oli aiemmin määrätty saman toiminnan perusteella veronkorotuksia sekä jälkiveroa. Ratkaisussa *KKO 2010:45* omaksutun

⁴⁷ Lain verotusmenettelystä (18.12.1995/1558) 64 §:n mukaan oikaisuvaatimus on tehtävä kolmen vuoden kuluessa verovuoden päättymistä seuraavan vuoden alusta. Määräaika ennen verotusmenettelylakia koskenutta lakimuutosta (9.9.2016/772) oli viisi vuotta.

⁴⁸ KKO 2010:45, tuomion kohta 48.

tulkintalinjan mukaisesti KKO katsoi, ettei verotusmenettely estänyt veropetosyytteen tutkimista, kun säännönmukaista muutoksenhakua ratkaisun antamisen hetkellä koskenut viiden vuoden määräaika ei ollut kulunut umpeen eikä menettely siten ollut tullut lopulliseksi.⁴⁹

Myös korkein hallinto-oikeus yhtyi KKO:n tulkintalinjaan *ne bis in idem* -kiellon mukaisen estevaikutuksen syntymisestä ratkaisussaan *KHO 2011:41*. Tapauksessa verovelvollinen oli tuomittu rangaistukseen törkeästä veropetoksesta toukokuussa 2007. KHO katsoi, että verovelvolliselle voitiin törkeää veropetosta koskevan rikosprosessin jälkeen määrätä samasta asiasta veronkorotus, kun ensimmäinen rangaistus ei ollut ehtinyt tulla lopulliseksi ennen verotusmenettelyn aloittamista.⁵⁰ Lisäksi KHO vahvisti ratkaisullaan välillisesti tulkinnan, jonka mukaan sillä seikalla, onko ensimmäisenä menettelynä ollut hallinnollinen veronkorotusmenettely vai veropetosta koskeva rikosprosessi, ei ole merkitystä arvioitaessa *ne bis in idem* -kiellossa tarkoitetun estevaikutuksen syntymistä.

Yhteenvetona edellä käsiteltyjen ratkaisujen osalta voidaan todeta, että korkeimmat oikeusasteet omaksuivat tulkintalinjan, jonka mukaan *ne bis in idem* -kieltoa voitiin soveltaa ainoastaan silloin, kun ensimmäisenä aloitetussa menettelyssä annettu ratkaisu oli tullut lopulliseksi ennen jälkimmäisen menettelyn aloittamista. Jälkimmäisen menettelyn alkamisen osalta KKO päätyi tulkintaan, jossa ainoastaan esitutkinnan aloittaminen ei vielä käynnistänyt rikosprosessia, vaan menettely alkoi syytteen vireille tulemisesta.⁵¹ Näin ollen kesken esitutkinnan lopulliseksi tullut verotusmenettely muodosti *ne bis in idem* -kiellon mukaisen estevaikutuksen ja esti rikosprosessin aloittamisen.

Toisaalta edellä kuvatuissa ratkaisuisaan KKO ei ottanut kantaa siihen, miksi verotusmenettelyn *ne bis in idem* -kiellossa tarkoitetun lopullisuuden katsottiin määräytyvän juuri oikaisuvaatimuksen tekemiselle varatun määräajan perusteella. Verotusmenettelyn lopulliseksi tuleminen ei nimittäin ratkaisujen aikana voimassa olleen lainsäädännön mukaan määräytynyt ainoastaan oikaisuvaatimukselle varatun määräajan mukaan, vaan

⁴⁹ KKO 2010:46, tuomion kohta 47.

⁵⁰ KHO 2011:41, tuomion kohta 2.6.

⁵¹ Korkein oikeus ei suoranaisesti käsitellyt ratkaisuisaan kysymystä jälkimmäisen menettelyn alkamisen ajankohdasta, mutta tulkinta on johdettavissa ratkaisuisa käytetyistä sanamuodoista, joiden mukaan jälkimmäisen menettelyn katsotaan alkavan nimenomaisesti syytteen vireilletulosta. Ks. KKO 2010:45, tuomion kohdat 38-40.

huomioitavaksi tuli myös perustevalituksen tekemiselle varattu määräaika, joka joissain tapauksissa ylsi oikaisuvaatimukselle varattu määräaika pidemmälle.⁵²

Lisäksi KKO jätti edellä kuvattujen ratkaisujen kohdalla avoimeksi kysymyksen siitä, johtiko kesken jälkimmäisen menettelyn lopulliseksi tullut ensimmäisenä annettu ratkaisu estevaikutuksen alkamiseen. Nämä kysymyksenasettelut tulivat ajankohtaisiksi myöhemmin samana vuonna ratkaisun *KKO 2010:82* yhteydessä.

3.2 Lopullisuusvaatimuksen täyttyminen kesken jälkimmäisen menettelyn

Tapauksessa *KKO 2010:82* syyttäjä vaati huhtikuussa 2007 vireille tulleessa syytteessä verovelvolliselle rangaistusta törkeästä veropetoksesta muun ohella ansiotulotietojen ja muiden veron määräämiseen vaikuttavien seikkojen salaamisesta verovuosilta 2001-2003. Siten säännönmukaista muutoksenhakua koskenut viiden vuoden määräaika ei ollut ehtinyt kulua umpeen syytteen nostamisen hetkellä, mutta määräajat kuluivat umpeen kesken rikosprosessin.

Verovelvolliselle oli aiemmassa menettelyssä määrätty samojen tekojen perusteella veronkorotuksia sekä jälkiveroa. Syytteen vireilletulon jälkeen verovelvollinen teki vuoden 2001 jälkiverotuspäätöksestä perustevalituksen sekä vuosien 2002 ja 2003 jälkiverotuspäätösten osalta oikaisuvaatimukset.

Tapauksessa KKO:n arvioitavana oli ensinnäkin se, määräytyikö verotusmenettelyn lopullisuus oikaisuvaatimukselle säädetyn määräajan perusteella vai tuliko asiassa huomioida myös perustevalituksen tekemiselle säädetty määräaika. Tämän seikan osalta KKO päätyi tulkintaan, jonka mukaan perustevalituksen asema muutoksenhakeinona ei ollut ensisijaista säännönmukaista muutoksenhakua ja näin verotusmenettely tuli lopulliseksi oikaisuvaatimukselle varatun viiden vuoden määräajan kuluessa.⁵³

KKO perusteli kantaansa muun muassa sillä, että oikaisuvaatimus ja sitä mahdollisesti seurannut valitus oli verotusmenettelyä koskeva ensisijainen muutoksenhakekeino, joka

⁵² Lain verotusmenettelystä (18.12.1995/1558) 71 g §:n mukaan verotusmenettelylain mukaisiin asioihin ei sovelleta laissa verojen ja maksujen täytäntöönpanosta (15.6.2007/706) säänneltyä perustevalitusta. Kuitenkin ennen lakimuutosta (9.9.2016/772) perustevalitusta koskevaa sääntelyä sovellettiin myös verotusmenettelylain mukaisiin asioihin.

⁵³ KKO 2010:82, tuomion kohta 28.

mahdollisesti muutoksen hakemisen verotuksen lisäksi myös mahdolliseen jälkiverotuspäätökseen. Arvioinnissaan KKO nosti esille myös sen seikan, että perustevalituksen määräaika saattoi joissain tilanteissa johtaa jopa 10 vuoden pituiseen valitusaikaan. Näiden seikkojen perusteella KKO katsoi, että tarkoituksenmukaisin vaihtoehto oli katsoa verotusmenettelyn lopullisuuden ne bis in idem -kiellon tarkoittamassa mielessä määräytyvän oikaisuvaatimukselle varatun määräajan kuluttua.

Toiseksi KKO:n arvioinnin kohteena oli, johtivatko kesken jälkimmäisen menettelyn lopulliseksi tulleet aiemmin annetut ratkaisut estevaikutuksen syntymiseen. Ratkaisussaan KKO päätyi tulkintaan, jonka mukaan kesken jälkimmäisen menettelyn lopulliseksi tuleva ensimmäinen ratkaisu ei aiheuttanut ne bis in idem -kiellon mukaista estevaikutusta eikä näin ollen estänyt samaa asiaa koskevan jälkimmäisen menettelyn loppuun saattamista ja näin mahdollisti tilanteen, jossa henkilöä rangaistiin saman teon perusteella toistamiseen.⁵⁴

KKO perusteli kantaansa muun muassa EIT:n antamilla ratkaisuilla *Zolotukhin v. Venäjä* (2009) sekä *Ruotsalainen v. Suomi* (2009) ja katsoi, että tapauksista oli johdettavissa tulkinta, jonka mukaan ne bis in idem -säännöksen tarkoituksena on estää ainoastaan sellainen samaa asiaa koskeva toinen menettely, joka tulee vireille ensimmäisen menettelyn tultua lopulliseksi.

Ratkaisu sai osakseen kritiikkiä oikeuskirjallisuudessa ainakin Vuorenpään toimesta. Kritiikin kohteena oli ensinnäkin se, ettei KKO:n lopullisuusvaatimuksen täyttymiselle antama tulkinta vastannut EIS:n sisältämän ne bis in idem -säännöksen sanamuotoa, joka kieltää kahdesti tutkimisen lisäksi myös kahdesti rankaisemisen. Vuorenpään mukaan säännöksen sanamuoto puoltaa tulkintaa, jonka mukaan lopulliseksi tulleen ratkaisun olisi tullut keskeyttää jälkimmäinen menettely ja näin estää henkilön uudelleen rankaiseminen.⁵⁵

Vuorenpään kritiikki kohdistui myös KKO:n ratkaisun perusteluihin. Vuorenpää katsoi, ettei KKO ollut esittänyt tulkintansa tueksi relevantteja perusteluita, sillä kummassakin edellä mainitussa, ratkaisun tueksi esitetyissä, EIT:n ratkaisussa ensimmäinen menettely oli tullut lopulliseksi jo ennen jälkimmäisen menettelyn alkamista. Koska EIT:n tehtävänä on arvioida ainoastaan kulloinkin kyseessä olevan asian tosiseikkoja, se ei kyseisissä ratkaisuissa suoranaisesti ottanut kantaa siihen kysymykseen, muodostuuko ne bis in idem -kiellon

⁵⁴ KKO 2010:82, tuomion kohta 29.

⁵⁵ Vuorenpää 2011, s. 157.

mukainen estevaikutus myös silloin, kun ensimmäinen menettely saavuttaa lopullisuuden kesken jälkimmäisen menettelyn. Tämän perusteella Vuorenpää katsoi, ettei EIT:n tulkintakäytännöstä ollut johdettavissa KKO:n tulkitsemaa oikeusohjetta.⁵⁶

Näkemykseni mukaan Vuorenpään ratkaisua kohtaan esittämä kritiikki oli perusteltua. KKO keskittyi ratkaisussaan arvioimaan lähinnä sitä, miten ensimmäisen menettelyn lopulliseksi tuleminen tuli vaikuttaa asian jälkimmäisen tutkimisen loppuun saattamiseen. Sen sijaan kysymys siitä, tuliko ensimmäisen ratkaisun lopulliseksi tuleminen estää samaa asiaa koskeva toinen rangaistus, jäi lähes täysin huomiotta, vaikka ne bis in idem -säännöksen tulisi estää toisen rangaistuksen määrääminen ensimmäisen rangaistuksen tultua lopulliseksi siitäkin huolimatta, että asia on voitu säännöksen estämättä tutkia kahdesti.

⁵⁶ Vuorenpää 2011, s. 158-159.

4 Tulkintalinjan sisältämistä perus- ja ihmisoikeusongelmista

4.1 Yhdenvertaisuus

Kuten todettu, aiempi tulkintalinja mahdollisti tilanteen, jossa sama teko käsiteltiin kahdessa eri menettelyssä. Tämä perustui siihen, että kahdesti rankaisemisen kieltoa katsottiin voivan soveltaa ainoastaan silloin, kun ensimmäisessä menettelyssä annettu ratkaisu tuli lopulliseksi ennen jälkimmäisen menettelyn vireilletuloa. Mikäli ensimmäinen ratkaisu ei ehtinyt saavuttaa lopullisuutta ennen jälkimmäisen menettelyn alkamista, saattoi lopputuloksena olla se, että henkilöä rangaistiin saman teon perusteella toistamiseen.⁵⁷

Tulkintalinja ja sen mahdollistamat samaa asiaa koskevat useat menettelyt johtivat oikeustilaan, jossa samanlainen teko saattoi johtaa erilaisiin seuraamuksiin riippuen siitä, kuinka nopeasti ensimmäinen ratkaisu saavutti lopullisuutensa. Lopullisuusvaatimuksen täyttymiseen puolestaan vaikutti kaksi seikkaa, joista ensimmäinen oli se, kuinka nopeasti asia eteni ensimmäisessä viranomaisessa. Tämän seikan voitiin katsoa olevan melko sattumanvarainen ja aiheuttavan siten seurausjärjestelmän epäyhtenäisyyttä sekä rangaistusten ennalta-arvaamattomuutta.

Toisena lopullisuusvaatimuksen täyttymiseen vaikuttaneena seikkana oli se, pyrkikö verovelvollinen saattamaan asian omalta osaltaan lopulliseen päätökseen ratkaisussa *KKO 2010:45* tarkoitetulla tavalla, toisin sanoen jättämällä hakematta muutosta ensimmäisessä menettelyssä annettuun ratkaisuun sekä maksamalla menettelyssä määrätyt veronkorotukset ennen ratkaisun lopulliseksi tulemista.⁵⁸

Näkemykseni mukaan ei voida katsoa kovin tarkoituksenmukaiseksi, että verovelvollinen, joka käyttää hänelle kuuluvaa muutoksenhakuoikeutta, joutuu epäedulliseen asemaan verrattuna sellaiseen verovelvolliseen, joka ei hae muutosta. Tämä oikeastaan aiheutti tilanteen, jossa verovelvollisen ei kannattanut hakea muutosta verotusmenettelyssä saamaansa päätökseen välttyäkseen kahdesti rankaisemiselta. Kun otetaan vielä huomioon, että viranomaiset pyrkivät saamaan jälkimmäisen menettelyn vireille mahdollisimman ajoissa, viimeistään ennen ensimmäisen ratkaisun lopulliseksi tulemista, ja näin varmistamaan, että

⁵⁷ KKO 2010:82, tuomion kohta 29.

⁵⁸ KKO 2010:45, tuomion kohta 48.

asia voidaan vielä käsitellä jälkimmäisessä menettelyssä, asetelma muodostui melko epäoikeudenmukaiseksi.⁵⁹

Lisäksi asetelman voitiin katsoa olevan ongelmallinen perustuslain 6 §:ssä turvatus yhdenvertaisuuden periaatteen kannalta, sillä perusoikeussäännös edellyttää, että samanlaisia tilanteita kohdellaan samalla tavoin. Tästä lähtökohdasta voidaan poiketa ainoastaan silloin, kun poikkeamiselle on osoitettavissa objektiivinen ja kohtuullinen oikeutusperuste, esimerkiksi tosiasiallisen yhdenvertaisuuden toteuttaminen.⁶⁰ Kun edellä kuvattu oikeustila johti siihen, että samanlaisia tekoja ratkaistiin eri tavoin ilman tällaista oikeutusperustetta, se ei toteuttanut ihmisten yhdenvertaisuutta lain edessä ja oli siten yhdenvertaisuusperiaatteen vastainen.⁶¹

Näkemykseni mukaan myös oikeustilasta johtuvaa tietyistä teosta annettavan ratkaisun lopputuloksen ennakoimattomuutta, menettelyn lopulliseksi tulemista koskevaa ajallista sattumanvaraisuutta ja toisaalta verovelvollisen sekä veronviranomaisten ”taktikointia” on mahdotonta pitää hyväksyttävänä verovelvollisten oikeudellisen yhdenvertaisuuden kannalta.

4.2 Oikeusturva

Aiemmassa tulkintalinjassa tuomion lopulliseksi tuleminen määräytyi niin kutsutun res judicata -kriteerin perusteella. Res judicata -kriteerin mukaan tuomio on lopullinen, kun sitä vastaan ei ole käytettävissä kansallisen oikeusjärjestelmän sisältämiä tavanomaisia muutoksenhakukeinoja, osapuolet ovat käyttäneet tällaiset muutoksenhakukeinot loppuun tai muutoksenhauille varattu määräaika on kulunut loppuun.⁶² Vasta tämän jälkeen ensimmäinen menettely esti uuden syytteen samasta asiasta.

Veronkorotusmenettelyssä muutoksenhakukeinoja ja -asteita on verrattain paljon. Lisäksi sovellettavat määräajat olivat ennen vuoden 2016 lakiuudistusta suhteellisen pitkiä, sillä veronkorotusta koskeva oikaisuvaatimus tuli tehdä viiden vuoden kuluessa verotuksen

⁵⁹ Helenius 2010, s. 774.

⁶⁰ Hallberg ym. 2011, kohta III.2, johdanto.

⁶¹ HE 309/1993 vp, s. 42.

⁶² Vähätalo 2012, s. 75.

päättymistä seuraavan vuoden alusta lukien.⁶³ Mikäli verovelvollinen päätyi käyttämään hänelle kuuluvaa muutoksenhakuoikeutta, veronkorotusmenettelyn lopulliseksi tuleminen saattoi venyä vielä oikaisuvaatimuksen tekemiselle varatun viiden vuoden määräaja ylitse. Näin ollen veronkorotusta koskevan ratkaisun lopulliseksi tuleminen kesti kauan ja veronkorotusmenettelyn sekä veropetosta koskevan syyteasian samanaikainen vireilläolo oli melko yleinen tilanne.⁶⁴

Veronkorotusmenettelyn lopulliseksi tulemisen kytkeminen *res judicata* -kriteeriin sekä verrattain pitkät määräajat aiheuttivat tilanteen, jossa verovelvollinen pyrki saattamaan ensimmäisen menettelyn loppuun mahdollisimman nopeasti ja lisäksi veroviranomaiset pyrkivät saamaan rikosoikeudellisen veropetosmenettelyn vireille mahdollisimman nopeasti. Nähdäkseni tämä vähintäänkin vaaransi perustuslain 21 §:ssä turvattua muutoksenhakuoikeutta, joka edellyttää, että syytetyllä on käytössään tehokas oikeussuojakeino.⁶⁵ Nähdäkseni oikeustilassa, jossa henkilön tulee saattaa ensimmäinen ratkaisu mahdollisimman nopean loppuun välttyäkseen mahdollisuudelta asian uudelleen tutkimiselle ja toiselle rangaistukselle, ei tosiasiallisesti taata henkilölle tehokasta mahdollisuutta hakea muutosta saamaansa ensimmäiseen ratkaisuun.

Lisäksi on syytä todeta, että yksi *ne bis in idem* -kiellon tarkoituksista on taata riittävä oikeusturva rikosprosessissa syytettynä olevalle. Syytetyllä on oikeus luottaa hänelle tietyssä asiassa annetun ratkaisun lopullisuuteen ja siihen, ettei häntä "vainota" yhä uudelleen samasta asiasta. Tällainen oikeusrauha vahvistaa asianosaisten luottamuksen lisäksi myös yleisesti oikeustilan pysyvyyttä ja vakautta.⁶⁶ Edellä kuvatussa oikeustilassa verovelvollinen ei voinut luottaa ensimmäisessä menettelyssä annetun ratkaisun lopullisuuteen ja joutui pelkäämään mahdollista toista menettelyä sekä rangaistusta. Siten yhdessä menettelyssä ratkaisun teon tutkiminen uudelleen oli ongelmallista syytettynä olleen verovelvollisen oikeusturvan kannalta.

⁶³ Laki verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta (9.9.2016/772).

⁶⁴ Vähätalo 2012, s. 75.

⁶⁵ Hallberg ym. 2011, kohta III.17.1.2, tehokas oikeussuojakeino.

⁶⁶ Rankinen 2014, s. 223.

4.3 Perus- ja ihmisoikeuksien yleinen turvaamisvelvoite

Perustuslain 22 §:n mukaan julkisen vallan on turvattava perus- ja ihmisoikeuksien toteutuminen. Tämän perusoikeuksien yleisen turvaamisvelvollisuuden toteuttamisen on katsottu edellyttävän julkiselta vallalta aktiivisia toimenpiteitä muun muassa yksilön perus- ja ihmisoikeuksien suojaamiseksi ulkopuolisilta loukkauksilta sekä tosiasiallisten edellytysten luomiseksi perus- ja ihmisoikeuksien käyttämiselle.⁶⁷

Ne bis in idem -kiellon mukaisen estevaikutuksen syntymistä koskevan tulkintalinjan yhteydessä perusoikeuksien turvaamisvelvoite edellyttää, että tuomioistuinten ja hallintoviranomaisten tulisi valita lain perusteltavissa olevista tulkintavaihtoehdoista sellainen, joka edistää parhaiten perus- ja ihmisoikeuksien toteutumista sekä ehkäisee mahdolliset ristiriidat perustuslain kanssa.⁶⁸ Tässä yhteydessä on huomattava, että perus- ja ihmisoikeuksien tarkoitus on edistää oikeuksia parhaalla mahdollisella tavalla sen hetkissä kontekstissa. Tämä huomioiden säännösten sanamuodon mukainen tulkinta ei ole kaikissa tilanteissa merkityksellisin, sillä säännöksen soveltamisalan tulisi mukautua vastaamaan nykyhetkeä.

Kuten todettu, saman asian kahdenkertaisen tutkimisen mahdollistava tulkintalinja ei edistänyt parhaalla tavalla perus- ja ihmisoikeuksien toteutumista, sillä kyseiseen tulkintalinjaan liittyi jopa vakavana pidettäviä perus- ja ihmisoikeusongelmia. Lisäksi tulkintalinja, jossa ensimmäinen ratkaisu estäisi uuden syytteen nostamisen jo ennen lopulliseksi tulemistaan, olisi täysin perusteltavissa oleva vaihtoehto, vaikkei se suoranaisesti vastaakaan EIS:n seitsemännen lisäpöytäkirjan 4 artiklan sanamuotoa.⁶⁹ Tämän perusteella katson, ettei aiempi tulkintalinja ainakaan parhaalla mahdollisella tavalla toteuttanut perusoikeuksien yleistä turvaamisvelvoitetta.

Tässä yhteydessä nostan esille vielä yhden seikan, joka olisi puoltanut tulkintaa, jossa ensimmäinen ratkaisu estäisi uuden menettelyn aloittamisen jo ennen lopulliseksi tulemistaan. Suomalaisessa oikeuskäytännössä on vakiintuneesti katsottu, että lis pendens- eli

⁶⁷ HE 309/1993 vp, s. 75.

⁶⁸ PeVM 25/1994 vp, s. 4. Ks. myös PeVL 2/1990 vp, s. 3.

⁶⁹ Vuorenperä 2010, s. 1116.

vireilläolovaikutus estää uuden syytteen nostamisen asiasta, joka on jo vireillä.⁷⁰ Näin ollen lähtökohtana on, että keskeneräinen rikosprosessi estää uuden menettelyn aloittamisen samasta asiasta.

Aiemmin todetusti EIT on katsonut, että Suomen oikeusjärjestelmässä hallinnolliseksi luettava veronkorotusmenettely on rinnastettava EIS:n soveltamisen yhteydessä rikosprosessiin. Toisaalta KKO:n aiemman tulkintalinjan mukaan tätä rinnastusta ei sovellettu arvioitaessa vireilläolovaikutuksen merkitystä ne bis in idem -kiellon mukaisen estevaikutuksen syntymiseen, sillä veronkorotusmenettelyn ei katsottu estävän rikosprosessia samasta asiasta ennen lopulliseksi tulemistaan. Näin ollen oikeuskäytännössämme vakiintuneen vireilläolovaikutuksen soveltaminen tai soveltamatta jättäminen ne bis in idem -kiellon, toisin sanoen EIS:n, soveltamisen yhteydessä riippui siitä, oliko ensimmäinen ratkaisu annettu kansallisessa oikeudessa hallinnolliseksi vai rikosoikeudelliseksi katsotussa menettelyssä, vaikka EIT oli nimenomaisesti todennut, että suomalainen veronkorotusmenettely rinnastetaan EIS:n soveltamisen yhteydessä rikosoikeudelliseen prosessiin.

KKO:n tulkintalinja vireilläolovaikutuksen osalta oli varovainen ja se päätyi noudattamaan niitä lopullisuusvaatimuksen täyttymiselle asetettuja rajanvetoja, joita ne bis in idem -säännöksen sanamuoto ja EIT:n tulkintakäytäntö edellyttivät. Kuitenkin näkemykseni mukaan EIT:n rikosoikeudellisiksi prosesseiksi luokittelemia menettelyjä olisi ollut perusteltua ja tarkoituksenmukaista arvioida samoin perustein, sillä asiassa omaksuttu tulkintalinja johti tilanteeseen, jossa ne bis in idem -kiellossa tarkoitetun estevaikutuksen syntymistä arvioitiin eri tavalla sellaisten menettelyjen kohdalla, jotka kansallisessa oikeusjärjestelmässä luokiteltiin rikosoikeudellisiksi menettelyiksi verrattuna sellaisiin menettelyihin, jotka rinnastettiin rikosprosessiin ”ainoastaan” EIT:n oikeuskäytännön perusteella.

KKO varovaisen tulkintalinjan taustalla oli mahdollisesti huoli siitä, että mikäli vireilläolovaikutus ulotetaan koskemaan verotusmenettelyä, se tulisi ulottaa koskemaan kaikkia kansallisessa oikeudessa hallinnolliseksi luokiteltuja menettelyjä. Nähdäkseni vireilläolovaikutus olisi kuitenkin ollut luontevaa ja perusteltua ulottaa koskemaan vain sellaisia hallinnollisia menettelyjä, jotka EIT:n oikeuskäytännön perusteella rinnastuivat

⁷⁰ Vähätalo 2012, s. 73.

rikosoikeudellisiin menettelyihin. Tätä vastoin asiassa omaksuttu tulkintalinja aiheutti asetelman, jossa henkilölle ei taattu EIS:n soveltamisen yhteydessä samanlaista asemaa kansallisesti hallinnolliseksi katsotun menettelyssä kuin rikosprosessin yhteydessä. Tämä ei näkemykseni mukaan edistänyt parhaalla mahdollisella eikä toisaalta myöskään tarkoituksenmukaisimmalla tavalla perus- ja ihmisoikeuksien toteutumista.

5 Tulkintalinjan muutoksesta

5.1 Lainsäädännön muutos

Tutkielmani edellisessä luvussa kuvatut perus- ja ihmisoikeusongelmat loivat tarpeen veronkorotus- ja veropetosmenettelyjen yhteensovittamiselle. Näiden tarpeiden pohjalta hallituksen esityksessä HE 191/2012 vp ehdotettiin säädettäväksi uusi laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- ja tullinkorotuksesta sekä muutettavaksi rikoslain asiaan liittyvää sääntelyä. Lakimuutoksen tavoitteena oli EIS:n seitsemännen lisäpöytäkirjan 4 artiklan toteuttaminen, rikosasioiden asianmukainen käsitteleminen sekä määrättävien seuraamusten oikeasuhtaisuuden edistäminen.⁷¹

Näin ollen hallituksen esityksessä ehdotettiin sääntelyä, joka esti mahdollisuuden veronkorotus- ja veropetosasian käsittelemiseen kahdessa eri menettelyssä. Ehdotusten tavoitteena oli, että toimivaltainen veroviranomainen arvioisi teon kuulumisen joko veronkorotus- tai veropetosmenettelyn alaan ja tämän perusteella määräisi veronkorotuksen tai vaihtoehtoisesti jättäisi asian tutkittavaksi rikosprosessissa.⁷² Lisäksi veroviranomaisen tulisi jättää veronkorotus määräämättä, jos hän on saanut tiedon samaa tekoa koskevan esitutkinnan aloittamisesta tai jos tuomioistuin on antanut veronkorotusta koskevan syyksiluettavan tuomion tai hylännyt syytteen.⁷³ Esityksessä ehdotettiin myös seuraavia säännöksiä, jotka estivät mahdollisuuden rikosmenettelyn aloittamiseen veronkorotuksen määräämisen jälkeen:

Veronkorotuslaki 3 §: Toimivaltainen viranomainen voi tehdä veronkorotuksen määräämisen jälkeen samasta asiasta rikosilmoituksen vain, jos se on saanut näyttöä uusista tai vasta esiin tulleista olennaisista tosiseikoista - -.

Rikoslaki 29:11: Edellä 1–4 §:ssä [veropetokset sekä verorikkomus] tarkoitetussa asiassa syytettä ei voida nostaa eikä tuomiota antaa, jos samasta asiasta samalle henkilölle on jo määrätty veron- tai tullinkorotus.

⁷¹ HE 191/2012 vp, s. 17.

⁷² HE 191/2012 vp, s. 17. Ks. myös HE 191/2012 vp, s. 35 ja veronkorotuslain 2 §.

⁷³ HE 191/2012 vp, s. 35-36. Ks. myös veronkorotuslain 2 § ja 5 §.

Ehdotettujen säännösten tarkoituksenmukaisuutta perus- ja ihmisoikeuksien edistämiseksi arvioitiin tutkielmani seuraavassa alaluvussa käsittelemissäni perustuslakivaliokunnan kannanotoissa.

5.2 Perustuslakivaliokunnan kannanotot

Perustuslakivaliokunta otti kantaa *ne bis in idem* -kiellon soveltamiseen hallinnollisten sanktioiden yhteydessä lausunnoissaan PeVL 9/2012 vp sekä PeVL 17/2013 vp.

Lausunnossaan PeVL 9/2012 vp perustuslakivaliokunta käsitteli työnantajasanktiodirektiivin mukaisiin työnantajalle määrättäviin seuraamusmaksuihin liittynyttä lakimuutosta.⁷⁴

Ehdotetussa sääntelyssä linjattiin, ettei rikosoikeudelliseen sanktioon rinnastettavaa hallinnollista seuraamusmaksua voitu määrätä, jos samasta asiasta oli vireillä esitutkinta, syyteharkinta tai tuomioistuinmenettely.

Perustuslakivaliokunta totesi, että ehdotettu lakimuutos näytti vievän kahdesti rankaisemisen kiellon soveltamisen osittain pidemmälle kuin *ne bis in idem* -säännöksen sanamuodon tai EIT:n oikeuskäytännön voitiin katsoa ehdottomasti vaativan. Toisaalta perustuslakivaliokunta totesi, ettei kahdesti rankaisemisen kiellon voitu katsoa koskevan ainoastaan peräkkäisiä menettelyjä, vaan kieltoa olisi sovellettava myös samanaikaisesti vireillä oleviin menettelyihin.⁷⁵

Näin ollen perustuslakivaliokunta puolsi tulkintalinjaa, jossa kahdesti rankaisemisen kiello vähintäänkin keskeytti jälkimmäisen menettelyn jatkamisen ensimmäisen ratkaisun tultua lopulliseksi. Perustuslakivaliokunta perusteli tulkintaansa muun ohella *ne bis in idem* -säännöksen sanamuodolla sekä EIT:n oikeuskäytännössä, ratkaisuisaan *Zolotukhin v. Venäjä* (2009) sekä *Tomasovic v. Kroatia* (2011), esitetyillä linjauksilla, joiden se katsoi selkeyttäneen ja tiukentäneen EIT:n aiempaa tulkintalinjaa.

Jälkimmäinen lausunto PeL 17/2013 vp puolestaan koski ehdotettua lakimuutosta, jonka mukaan veropetosyytettä ei voisi nostaa eikä tuomiota antaa, jos samasta asiasta oli jo määrätty veron- tai tullinkorotus.⁷⁶ Ehdotetun sääntelyn tarkoituksena oli veronkorotus- ja

⁷⁴ Laki työsopimuslain muuttamisesta (20.7.2012/451).

⁷⁵ PeVL 9/2012 vp, s. 3-4.

⁷⁶ Laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta (8.11.2013/781).

veropetosmenettelyjen yhteensovittaminen erityisesti ne bis in idem -kiellon kannalta hyväksyttävällä ja tarkoituksenmukaisella tavalla.

Myös tässä yhteydessä perustuslakivaliokunta totesi, että ehdotettu sääntely näytti menevän osittain pidemmälle kuin mitä ihmisoikeusvelvoitteet ehdottomasti vaativat. Toisaalta perustuslakivaliokunta katsoi, että saman asian käsittelemistä ainoastaan yhdessä menettelyssä voitiin pitää kahdesti rankaisemisen kiellon tarkoituksen kannalta hyvin perusteltuna ja lisäksi sääntelykokonaisuus ratkaisisi sen soveltamisalaan kuuluvat kahdesti rankaisemisen kieltoon liittyvät ongelmat. Perustuslakivaliokunta katsoi sen hetkisen tulkintalinjan ongelmaksi sattumanvaraisuuden, oikeusvarmuuden puutteen sekä seuraamusjärjestelmän epäyhtenäisyyden ja tehottomuuden.⁷⁷

Lisäksi perustuslakivaliokunta korosti lakimuutoksen voimaantuloa koskevan sääntelyn osalta, että ehdotettujen säännösten mahdollisimman aikainen käyttöönotto olisi omiaan vähentämään niitä perus- ja ihmisoikeusongelmia, joita aiempi tulkintalinja sisälsi. Näin ollen perustuslakivaliokunta arvioi, että sääntelyä olisi mahdollista soveltaa myös taannehtivasti lukuun ottamatta sellaisia tilanteita, joissa uusi sääntely johti teko hetkellä voimassa ollutta sääntelyä ankarampaan rangaistukseen.⁷⁸

Kyseisillä kannanotoillaan perustuslakivaliokunta irtautui vielä kehittymässä olevasta EIT:n tulkintalinjasta ja vei ne bis in idem -kiellon soveltamisen osittain pidemmälle kuin säännöksen sanamuodon tai EIT:n oikeuskäytännön voitiin katsoa ehdottomasti vaativan. Toisaalta näkemykseni mukaan kannanotot tekivät kahdesti rankaisemisen kieltoa koskevasta tulkintalinjasta tarkoituksenmukaisemman ja niitä voitiin perustella muun ohella aiemmin tutkielmani alaluvussa 4.3. mainitsemillani perus- ja ihmisoikeuksien yleiseen turvaamisvelvoitteeseen liittyvillä seikoilla. Perustuslakivaliokunnan valitsema tulkintalinja ilmentää juuri sitä seikkaa, ettei ihmisoikeussäännösten sanamuodon mukainen tulkinta ole kaikissa tilanteissa tehokkaimmin perus- ja ihmisoikeuksia edistävä, jonka vuoksi säännöksen soveltamisalan tulisi mukautua vastaamaan kulloistakin kontekstia.

⁷⁷ PeVL 17/2013 vp, s. 3-4 ja 6.

⁷⁸ PeVL 17/2013 vp, s. 5-6.

5.3 Oikeuskäytännön muutos ratkaisun KKO 2013:59 myötä

Edellä käsiteltyjen perustuslakivaliokunnan kannanottojen jälkeen, mutta ennen kannanottoja koskeneen lakimuutoksen voimaantuloa, julkaistu korkeimman oikeuden ratkaisu *KKO 2013:59* merkitsi olennaista muutosta *ne bis in idem* -kiellon soveltamiseen veronkorotus- ja veropetosmenettelyn yhteydessä. Muutos koski sitä ajankohtaa, jolloin kahdesti rankaisemisen kiellon mukaisen estevaikutuksen katsottiin syntyvän.

Tapauksessa verovelvolliselle oli määrätty veronkorotus muun ohella ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnistä sekä väärien tietojen antamisesta. Verovelvollinen oli hakenut oikaisua samaansa verotuspäätökseen verotuksen oikaisulautakunnalta, joka oli hylännyt valituksen. Ennen kyseistä hylkäyspäätöstä asiassa oli nostettu syyte törkeästä veropetoksesta. Ratkaisun perustelujen kohdassa neljä asian taustaa ja arvioitavia oikeuskysymyksiä on kuvattu seuraavalla tavalla:

Kysymys on siitä, noudatetaanko edelleen periaatetta, että *ne bis in idem* -kielto katsotaan esteeksi vain peräkkäisille menettelyille, eli vasta silloin, kun veronkorotuksen tultua lopulliseksi nostetaan saman menettelyn perusteella syyte verorikoksesta, vai estääkö syytteen tutkimisen jo samaa asiaa koskevan veronkorotusasian samanaikainen vireilläolo. Jälkimmäisessä tapauksessa on arvioitava sitä kysymystä, määräytyykö estevaikutus jo veronkorotusta koskevan menettelyn vireille tulon, veronkorotusta koskevan ratkaisun antamisen vai veronkorotusta koskevan ratkaisun lopulliseksi tulemisen perusteella.

KKO nojasi ratkaisunsa pitkälti jo edellä käsiteltyihin perustuslakivaliokunnan esittämiin tulkintakannanottoihin.⁷⁹ Perustuslakivaliokunta oli todennut, että *ne bis in idem* -kiellon tarkoituksenmukainen soveltaminen edellyttää säännöksen mukaisen estevaikutuksen soveltamisalan laajentamista koskemaan peräkkäisten menettelyjen lisäksi myös samanaikaisesti vireillä olevia menettelyjä. Lisäksi perustuslakivaliokunta oli katsonut, että ehdotettuja samaa asiaa koskevat rinnakkaiset menettelyt estäviä lakimuutoksia voitiin pitää kahdesti rankaisemisen kiellon tarkoituksenmukaisen ja tehokkaan toteutumisen kannalta hyvin perusteltuna.

KKO:n katsoi, etteivät perustuslakivaliokunnan kannanotot ulottuneet ainoastaan käsiteltävänä olevan säädösehdotuksen tulkintaan vaan lisäksi myös voimassa olevan oikeuden soveltamiseen. KKO perusteli kantaansa ensinnäkin sillä seikalla, että

⁷⁹ PeVL 9/2012 vp ja PeVL 17/2013 vp.

perustuslakivaliokunnan kannanottojen kohteena olivat rikosasian vastaajalle kuuluneet ja perusoikeuksina turvatut keskeiset oikeusturvan takeet. Toiseksi KKO totesi, että perustuslakivaliokunnan kannanotot oli esitetty sellaisessa yhteydessä, jossa ne bis in idem -kiellon soveltaminen oli ollut nimenomaisesti esillä ja tässä yhteydessä perustuslakivaliokunta oli antanut asiassa selkeän tulkintaohjeen. Kolmantena seikkana KKO korosti, että tuomioistuimen tulee, viime kädessä perustuslain 6 §:n mukaisen yhdenvertaisuusperiaatteen nojalla, huomioida perustuslakivaliokunnan kannanotot, kun se joutuu vastaavassa tilanteessa ottamaan kantaa sanottuun kysymykseen.⁸⁰

KKO katsoi, että perustuslakivaliokunnan kannanottojen perusteella aikaisempaa oikeuskäytäntöä oli syytä tarkistaa siten, että se edistäisi mahdollisimman tehokkaasti perus- ja ihmisoikeuksien toteutumista. Lisäksi KKO perusteli oikeuskäytännön tarkistamisen tarvetta muun muassa jo aiemmin käsittelemälläni EIT:n ratkaisulla *Tomasovic v. Kroatia* (2011) sekä samankaltaista asiaa käsitelleellä Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisulla *Åklagaren v. Fransson* (2013).⁸¹ Arvioinnin kohteena oli, aiheutuuko ne bis in idem -kiellon mukainen estevaikutus veronkorotukseen mahdollisesti johtavan menettelyn vireille tulosta (lis pendens), veronkorotusta koskevan ratkaisun tekemisestä vai vasta veronkorotusta koskevan ratkaisun lopulliseksi tulemisesta (res judicata).

Aiemmin todetusti estevaikutuksen kytkeminen ratkaisun lopullisuuteen tarkoitti, että estevaikutus määräytyi muiden seikkojen ohella sen mukaan, kuinka nopeasti asia eteni ensimmäisessä viranomaisessa. Näin ollen samanlainen teko saattoi johtaa erilaisiin seuraamuksiin pelkästään sillä perusteella, kuinka nopeasti ensimmäinen ratkaisu saavutti lopullisuutensa. Tämä tulkintalinja aiheutti sellaista ennakoimattomuutta ja sattumanvaraisuutta, jota ei voitu pitää hyväksyttävänä perustuslaissa turvatun yhdenvertaisuusperiaatteen kannalta.

Tämän perusteella KKO:n vahvennetun jaoston enemmistö katsoi ne bis in idem -kiellon sekä perus- ja ihmisoikeuksien toteutuvan parhaiten tulkinnalla, joka esti mahdollisuuden kahteen samaa asiaa koskevaan rinnakkaiseen menettelyyn. Siten KKO katsoi, että verovelvolliselle

⁸⁰ KKO 2013:59, tuomion kohta 22.

⁸¹ Tuomio 26.2.2013, *Åklagaren v. Hans Åkerberg Fransson*, C-617/10, ECLI:EU:C:2013:105. Tuomion kohdat 33 ja 34.

määrätyt veronkorotukset estivät jo ennen lopulliseksi tuloaan häntä vastaan nostetun törkeää veropetosta koskevan syytteen tutkimisen sekä toisen rangaistuksen määräämisen.

6 Ne bis in idem -kiellon ajankohtaisista tulkintahaasteista

6.1 Lakimuutoksen vaikutukset aiemman tulkintalinjan sisältämiin perus- ja ihmisoikeusongelmiin

6.1.1 Aiemman tulkintalinjan sisältämistä yhdenvertaisuus ja oikeusturvaongelmista

Aiemman tulkintalinjan sisältämät yhdenvertaisuusongelmat johtuivat pääasiassa siitä seikasta, ettei veronkorotusmenettelyyn sovellettu suomalaisessa rikosoikeudessa vakiintunutta lis pendens- eli vireilläolovaikutusta. Tämä seurauksena samanlainen teko saattoi johtaa erilaisiin seuraamuksiin riippuen siitä, kuinka nopeasti asian käsittely eteni ensimmäisessä viranomaisessa. Kun mahdollisuus käsitellä asiaa kahdessa eri menettelyssä poistui, ratkesivat myös kahdesta menettelystä johtuneet ennakoimattomuuteen, sattumanvaraisuuteen sekä verovelvollisen ja viranomaisten ”taktikointiin” liittyneet ongelmat.

Aiempi tulkintalinja oli ongelmallinen myös ensimmäiseen ratkaisuun liittyvän oikeusturvan sekä verovelvollisen tosiasiallisen muutoksenhakuoikeuden kannalta. Kun ratkaisun lopulliseksi tuleminen määräytyi niin kutsutun res judicata -kriteerin perusteella, verovelvollinen ei voinut luottaa ensimmäisen ratkaisun oikeusrauhaan ja näin ollen hän pyrki saattamaan ensimmäisen ratkaisun loppuun mahdollisimman nopeasti.

Lakimuutoksen myötä ne bis in idem -kiellon soveltaminen kytkettiin ratkaisun lopulliseksi tulemisen sijaan menettelyn aloittamiseen. Tällöin verovelvollinen sai varmuuden siitä, ettei uutta menettelyä voida aloittaa samanaikaisesti jo aiemmin aloitetun menettelyn kanssa. Oikeusvarmuuden toteutumisen myötä verovelvollisen tarve saattaa ensimmäinen ratkaisu loppuun mahdollisimman nopeasti poistui ja tämä loi, aiemmasta oikeustilasta poiketen, tosiasiallisen mahdollisuuden hakea muutosta saatuun päätökseen.

6.1.2 Perus- ja ihmisoikeuksien turvaamisveloitteesta sekä ajankohtaisista tulkintahaasteista

Koska saman asian kahdenkertaisen tutkimisen mahdollistanut aiempi tulkintalinja ei edistänyt parhaalla tavalla perus- ja ihmisoikeuksien toteutumista, sen voitiin katsoa olevan ristiriidassa myös perustuslain 22 §:n mukaisen perusoikeuksien turvaamisveloitteen kanssa.

Näkemykseni mukaan edellä kuvattu lainsäädännön sekä tulkintalinjan muutos vastasi pääosin niihin perus- ja ihmisoikeusongelmiin, joita aiempaan oikeustilaan liittyi. Toisaalta esimerkiksi yhdenvertaisuuden osalta on todettava, ettei asian käsitteleminen yhdessä menettelyssä automaattisesti takaa menettelyn yhdenvertaisuutta muilta osin. Se seikka, että samanlaiset teot johtavat samanlaisiin seuraamuksiin edellyttää lisäksi veroviranomaisten toiminnan yhtenäisyyttä veronkorotus- ja veropetosmenettelyyn liittyvässä prosessinvalinnassa.

Tämän perusteella katson, että uuden sääntelyn myötä keskeiseksi kysymykseksi, ja mahdolliseksi perus- ja ihmisoikeusongelmaksi, jäi veroviranomaisten toiminnan yhtenäistäminen arvioitaessa sitä, kuuluuko teko veronkorotus- vai veropetosmenettelyn alaan. Lainsäätäjä otti kantaa prosessinvalintaan liittyvään kysymykseen lainsäädännön esitöissä seuraavilla kirjauksilla:

Hallituksen esitys 191/2012 vp, s. 17: Tarkoituksena on, että veron- tai tullinkorotus jätettäisiin määräämättä, jos veron- tai tullinkorotus mahdollisesti liittyy tekoon, josta toimivaltainen viranomais harkitsee ilmoituksen tekemistä syyttäjälle tai esitutkintaviranomaiselle esitutkintaa varten.

Hallituksen esitys 191/2012 vp, s. 30: Säännöksen mukaan asiaa arvioitaessa otetaan huomioon laiminlyönnin vakavuus ja toistuvuus, odotettavissa oleva rangaistus, laiminlyöntiin liittyvän veron tai tullin määrä, odotettavissa oleva veron- tai tullinkorotuksen suuruus sekä verovelvolliselle laiminlyönnistä mahdollisesti aiheutuneet muut seuraukset. Säännöstä sovellettaessa lähtökohtana tulisi olla, että tapaukset, joissa on odotettavissa vankeusrangaistus, käsitellään aina tuomioistuimessa. Lievemmissäkin tapauksissa asiassa tulisi saada tuomioistuimen ratkaisu, jos teko on toistuva, ja se liittyy laajempaan rikoskokonaisuuteen tai siihen liittyy liiketoimintakieltovaatimus.

Toisin sanoen lainsäätäjä on ohjeistanut, että veroviranomainen voisi päättää veronkorotuksen määräämisestä vain, jos asiaan ei liity epäilyä veronkorotusrikoksesta.⁸² Näin ollen lähtökohtana on se, että veroviranomaisen tulee siirtää asian käsittely rikosprosessiin, mikäli se epäilee, että asiassa on kyse rikoksesta. Toisaalta asia tulisi siirtää rikosprosessiin ainakin silloin, kun teosta on odotettavissa vankeusrangaistus taikka, kun teko on toistuva ja se liittyy osaksi laajempaa rikoskokonaisuutta tai siihen liittyy liiketoimintakieltovaatimus. Nämä kirjaukset eivät kuitenkaan takaa sitä, että veroviranomaiset todella toteuttaisivat prosessinvalintaa yhtenevästi, sillä esimerkiksi veronkorotusmenettelyn alaan kuuluvan tai

⁸² HE 191/2012 vp, s. 17.

toisaalta lievänä veropetoksena rangaistavan teon erot voivat olla hyvin niukkoja ja siten vaikeasti arvioitavissa olevia.

Prosessinvalintaan liittyvien kysymyksenasettelujen lisäksi katson perustelluksi nostaa esille myös sen seikan, missä tilanteissa asian useampia käsittelyjä voidaan pitää hyväksyttävänä, sillä nykyinen lainsäädäntö mahdollistaa saman asian käsittelemisen kahdessa eri menettelyssä tietyissä poikkeustilanteissa, joita tulen käsittelemään tarkemmin tutkielmani alaluvussa 6.3. Koska *ne bis in idem*-kiellon lähtökohtana on, ettei henkilöä saa tutkia uudelleen tai rangaista teosta, josta hänet on tutkittu, ovat samaa asiaa koskevat useat menettelyt pääsääntöisesti kiellon vastaisia.

Toisaalta EIS:n seitsemännän lisäpöytäkirjan 4 artiklan sisältämä *ne bis in idem* -säännös kattaa pääsäännön lisäksi myös poikkeuksen, sillä säännöksen toisen kappaleen mukaan teko voidaan tutkia uudelleen, mikäli asiassa on näyttöä uusista tai vasta esille tulleista tosiseikoista taikka mikäli aiemmassa prosessissa on tapahtunut sellainen perustavaa laatua oleva virhe, joka voisi vaikuttaa lopputulokseen. Kun veronkorotuslaki kuitenkin sallii samaa asiaa koskevia useita menettelyjä myös muissa, kuin edellä kuvatun säännöksen mukaisen sanamuodon tarkoittamissa tilanteissa, kysymyksenalaiseksi jää myös näiden useiden menettelyjen perus- ja ihmisoikeusvelvoitteiden mukaisuus.

Näin ollen katson perustelluksi käsitellä prosessinvalintaa ja siihen liittyviä ongelmakohtia sekä veronkorotuslain sallimien useiden menettelyjen perus- ja ihmisoikeusvelvoitteiden mukaisuutta erikseen tutkielmani seuraavissa alaluvuissa.

6.2 Prosessinvalintaan liittyvät perus- ja ihmisoikeusongelmat

6.2.1 Veronkorotuksen ja veropetoksen tunnusmerkistöjen eroista

Veronkorotuksen määrittämisen perusteet on määritelty laissa verotusmenettelystä, jonka 32 §:n 1 momentin mukaan:

Verohallinto määrää verovelvolliselle veronkorotuksen, jos 1) veroilmoitus tai muu ilmoitus taikka muu säädetty tieto, asiakirja tai selvitys on annettu puutteellisena tai virheellisenä taikka on jätetty kokonaan antamatta; 2) verovelvollinen ei ole esittänyt siirtohinnoitteludokumentointia tai sitä täydentävää lisäselvitystä 14 c §:ssä tarkoitetussa määräajassa taikka on esittänyt siirtohinnoitteludokumentoinnin tai lisäselvityksen olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä; 3) 14 d §:ssä tarkoitettu ilmoituksen tai verotuksen maakohtaisen raportin antaja ei ole täyttänyt velvoitettaan säädetyssä määräajassa tai on

täyttänyt sen olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä; tai 4) verovelvollinen on aiheuttomasti vaatinut ulkomaille maksettua veroa vähennettäväksi Suomessa.

Puolestaan veropetosta sekä sen lievää versiota koskevat tunnusmerkit on määritelty rikoslaissa:

Rikoslaki 29:1 §: Se joka 1) antamalla viranomaiselle verotusta varten väärän tiedon veron määräämiseen vaikuttavasta seikasta, 2) salaamalla verotusta varten annetussa ilmoituksessa veron määräämiseen vaikuttavan seikan, 3) veron välttämistarkoituksessa laiminlyömällä verotusta varten säädetyn velvollisuuden, jolla on merkitystä veron määräämiselle, tai 4) muuten petollisesti, aiheuttaa tai yrittää aiheuttaa veron määräämättä jättämisen tai sen määräämisen liian alhaiseksi taikka veron aiheettoman palauttamisen, on tuomittava veropetoksesta sakkoon tai vankeuteen enintään kahdeksi vuodeksi.

Toisaalta rikoslaki 29:3 §: Jos veropetos, huomioon ottaen tavoitellun taloudellisen hyödyn määrä tai muut rikokseen liittyvät seikat, on kokonaisuutena arvostellen vähäinen, rikoksentekijä on tuomittava lievästä veropetoksesta sakkoon.

Tarkasteltaessa säännöksiä voidaan havaita, että niin veronkorotuksen kuin myös veropetosten tunnusmerkistöt täytyvät muun muassa silloin, kun verovelvollinen antaa veroilmoituksen virheellisenä tai puutteellisenä. Virheelliset tai puutteelliset tiedot voivat liittyä esimerkiksi veron perusteena olevaan tuloon tai tuloista tehtäviin vähennyksiin.⁸³ Tämän niin kutsutun aktiivisen tekemuodon ohella rangaistavaa on myös ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöminen (passiivinen tekemuoto).⁸⁴

Toisaalta veronkorotuksen sekä kriminalisoitujen tekemuotojen keskeinen ero on vaatimus teon tahallisuudesta. Veropetoksesta rankaiseminen edellyttää teon tahallisuutta, sillä mikäli teko olisi rangaistava tuottamuksellisena, tulisi tästä olla nimenomainen maininta rikossäännöksen sanamuodossa.⁸⁵ Tahallisuuden ja siten rikosvastuun ulkopuolelle rajautuvat esimerkiksi laskuvirheet silloin, kun verottajalle toimitetussa ilmoituksessa laskelman perustiedot ovat muutoin oikeat.⁸⁶ Tahalliseksi ei myöskään katsota verovelvollisen

⁸³ Laapas 2022, s. 155.

⁸⁴ Hakamies ym. 2022, s. 957.

⁸⁵ Hyttinen – Tapani – Tolvanen 2019, s. 263.

⁸⁶ Hakamies ym. 2022, s. 954.

virheellistä tulkintaa tietyn menon vähennyskelpoisuudesta, kunhan verovelvollinen on toimittanut veroviranomaiselle oikeat ja riittävät tiedot päätöksentekoa varten.⁸⁷

Nämä teot voivat kuitenkin tulla rangaistavaksi veronkorotusmenettelyssä, sillä veronkorotuksen määrääminen ei edellytä, että verovelvollinen olisi toiminut tahallisesti tai törkeän huolimattomasti. Näin ollen sillä seikalla, onko tietty toiminta toteutettu tahallisesti määrittää useissa tilanteissa sen, tuleeko toiminta arvioitavaksi veronkorotus- vai veropetosmenettelyssä. Tämän perusteella katson aiheelliseksi arvioida lyhyesti tahallisuuden käsitettä sekä tahallisuuden ja tuottamuksen välistä rajanvetoa.

Rikosoikeudellisessa tarkoitettuna tahallisuuden käsite määritellään rikoslain 3 luvun 6 §:ssä, jonka mukaan tekijä on aiheuttanut tunnusmerkistön mukaisen seurauksen tahallaan, kun hän on tarkoittanut aiheuttaa seurauksen taikka pitänyt seurauksen aiheutumista varmana tai varsin todennäköisenä. Seuraus on aiheutettu tahallaan myös silloin, kun tekijä on pitänyt sitä tarkoittamaansa seuraukseen varmasti liittyvänä.

Tahallisuuden käsitteen yhtenä lajina ja samalla alarajana verrattuna tuottamukseen voidaan pitää ehdollista tahallisuutta (*dolus eventualis*), jota muun muassa Koponen on käsitellyt väitöskirjassaan. Koposen mukaan ehdollisessa tahallisuudessa tekijällä ei ole ollut nimenomaista tarkoitusta tai varmaa tietoa aiheuttaa kriminalisoitua seurausta, mutta tällainen seuraus on kuitenkin aiheutunut. Siitä seikasta, milloin teko on katsottava aiheutetuksi ehdollisesti tahallisesti, on esitetty lukuisia teorioita, joista keskeisimmiksi voidaan katsoa todennäköisyystahallisuus sekä positiivinen tahtoteoria. Todennäköisyystahallisuudessa tekijä on mieltänyt kriminalisoidun seurauksen aiheutumisen varsin todennäköiseksi, kun taas positiivisessa tahtoteoriassa tekijä on suhtautunut kriminalisoidun seurauksen aiheutumisen mahdollisuuteen hyväksyvästi tai välinpitämättömästi.⁸⁸

Ehdollinen tahallisuus määrittää siten tahallisuuden alarajan verrattuna tuottamukseen. Ehdollisen tahallisuuden ja tuottamuksen raja-alue ei kuitenkaan ole selkeästi määriteltävissä, sillä myös tuottamuksessa voi olla kyse tietoisuudesta. Tällöin tekijä tiedostaa sen mahdollisuuden, että hänen teostaan voi aiheutua kriminalisoitu seuraus, mutta mieltää sen

⁸⁷ Hakamies ym. 2022 s. 954.

⁸⁸ Koponen 2004, s. 248.

varsin epätodennäköiseksi eikä suhtaudu siihen hyväksyvästi.⁸⁹ Erona ehdollisen tahallisuuden ja tietoisien tuottamuksen välillä on siten se seikka, pitääkö tekijä kriminalisoitua seurausta tekonsa varsin todennäköisenä seurauksena tai suhtautuuko hän siihen hyväksyvästi.

Lyhyenä yhteenvedona edellä käsitellystä voidaan todeta, että ero tahallisuuden ja tietoisien tuottamuksen välillä on hyvin kapea ja tämän vuoksi rajatilanteiden arviointi on haastavaa. Toisaalta nämä rajatapaukset ovat juuri niitä tilanteita, joissa veroviranomaisen tulisi pystyä arvioimaan sitä seikkaa, kuuluuko teko veronkorotus- vai veropetosmenettelyn alaan, sillä mikäli tahallisuuden ei katsota täyttyvän, teko tulee käsitellä automaattisesti veronkorotusmenettelyssä.

Tahallisuuden lisäksi toinen keskeinen ero on verotuksessa virheellisesti annetun tiedon tai antamatta jääneen tiedon merkitys. Veropetoksia koskevien säännösten aktualisoituminen edellyttää, että virheellisesti tai puutteellisesti annetulla tiedolla aiheutetaan tai yritetään aiheuttaa taloudellista hyötyä, esimerkiksi veron määrääminen liian alhaiseksi. Kuitenkin, toisin kuin kriminalisoitujen tekemuotojen kohdalla, veronkorotuksen määrääminen ei edellytä, että virheellisesti annetulla tiedolla tai antamatta jääneellä tiedolla olisi suoraan merkitystä veron määräämiselle. Vähimmäisveronkorotus voidaan nimittäin määrätä myös silloin, kun verovelvollisen laiminlyönti ei johda taloudelliseen hyötyyn.⁹⁰

Veronkorotuksen ja kriminalisoitujen tekemuotojen keskeiset erot ovat siten tahallisuus sekä virheellisesti annetun taikka antamatta jääneen tiedon merkitys veron määräämiselle tai määrälle. Näiden seikkojen myötä veronkorotuksen soveltamisala muodostuu verorikoksia laajemmaksi ja lähtökohtaisesti lievimmät tapaukset, joissa verovelvollinen on toiminut tahattomasti ja vältetyn veron määrä on muodostunut pieneksi, päätyvät käsiteltäviksi veronkorotusmenettelyyn, kun taas vakavimmat tapaukset, joissa verovelvollinen on tahallisesti toimien välttänyt suuren määrän veroja, käsitellään rikosprosessissa.

On kuitenkin merkityksellistä huomata, että edellä kuvattujen ääripäiden väliin jää joukko rajatapauksia, joissa joudutaan arvioimaan tahallisuuden täyttymistä taikka sitä, onko vältetyn veron määrä niin merkittävä, että tapaus tulisi käsitellä rikosprosessissa. Kuten olen edellä

⁸⁹ Koponen 2004, s. 250.

⁹⁰ Laapas 2022, s. 156.

tahallisuuden ja tuottamuksen välistä rajanvetoa koskevan pohdinnan yhteydessä tuonut esille, näissä tapauksissa veronkorotus- ja veropetosmenettelyn välinen prosessinvalinta voi riippua esimerkiksi siitä, pitääkö tekijä kriminalisoitua seurausta tekonsa varsin todennäköisenä seurauksena tai suhtautuuko hän siihen hyväksyvästi. Tämän kaltaisen verovelvollisen toiminnan perimmäisen tarkoituksen ja suhtautumisen osoittaminen on vähintäänkin haastavaa, miltei mahdotonta, jonka vuoksi veronkorotuksen ja veropetoksen soveltamisalojen välinen raja muodostuu hyvin kapeaksi tai mahdollisesti jopa osittain päällekkäiseksi.

6.2.2 Menettely prosessinvalinnassa

Kuten olen edellä tuonut esille, lainsäätäjä on ohjeistanut, että veroviranomainen voisi päättää veronkorotuksen määräämisestä vain, jos asiaan ei liity epäilyä veronkorotusrikoksesta.⁹¹ Siten lähtökohtana on, että veroviranomaisen tulee siirtää asian käsittely rikosprosessiin, mikäli se epäilee, että asiassa on kyse rikoksesta.

Toisaalta rikoslain 29 luvun 11 §:n 1 momentin mukaan rikosasia voidaan käsitellä rikosprosessin sijaan veronkorotusmenettelyssä, mikäli se harkitaan riittäväksi seuraamukseksi. Asiaa arvioitaessa tulee huomioida teon tai laiminlyönnin vakavuus ja toistuvuus, odotettavissa oleva rangaistus, tekoon tai laiminlyöntiin liittyvän veron määrä, veronkorotuksen suuruus sekä verovelvolliselle teosta tai laiminlyönnistä mahdollisesti aiheutuneet muut seuraukset.

Siten käytännössä veroviranomainen arvioi, milloin veronkorotus ei ole riittävä rangaistus. Lähtökohtaisesti ainakin sellaiset teot tai laiminlyönnit, joista on odotettavissa vankeusrangaistus, tulisi käsitellä aina rikosprosessissa.⁹² Lisäksi rikosprosessissa tulisi käsitellä myös sellaiset lievemmät tapaukset, joissa teko tai laiminlyönti on ollut toistuva, liittynyt laajempaan rikoskokonaisuuteen tai liittynyt liiketoimintakieltovaatimukseen.⁹³

Edellisessä luvussa todetusti veronkorotuksen ja etenkin lievien kriminalisoitujen tekemuotojen välinen raja on hyvin kapea. Rajatilanteiden tulkinnalliset ongelmat johtavat

⁹¹ HE 191/2012 vp, s. 17.

⁹² HE 191/2012 vp, s. 30.

⁹³ HE 191/2012 vp, s. 30.

siihen, että käytännössä veroviranomaisen on turvauduttava rikoslain 29 luvun 11 §:n 1 momentin mukaiseen menettelyyn ja siirrettävä asian käsittelyn rikosprosessiin ainoastaan, kun siinä on odotettavissa vankeusrangaistus tai se on muuten luonteeltaan vakava.⁹⁴ Tästä puolestaan seuraa, että veroviranomainen arvioi menettelyssään tapausten rangaistustasoa ja pahimmillaan asetelma johtaa siihen, että ainoastaan ne tapaukset, joissa syyte tullaan nostamaan, päätyvät esitutkintaan. Tällaisen asetelman ei voida katsoa olevan ongelmaton, kun otetaan huomioon se seikka, että edellä kuvattu harkintavalta kuuluu tavallisesti esitutkintaviranomaisille sekä syyttäjälle.

Asetelmaa voidaan tarkastella myös perus- ja ihmisoikeutena turvatun oikeusturvan kannalta. Perustuslain 21 §:n 1 momentin mukaan jokaisella on oikeus saada asiansa käsitellyksi lain mukaan toimivaltaisessa viranomaisessa, joita esitutkinnan osalta ovat poliisi sekä rajavartio-, tulli- ja sotilasviranomaiset ja syyteharkinnan kohdalla Syyttäjälaitos. Syyteharkinnan osalta lain Syyttäjälaitoksesta (11.1.2019/32) 10 §:ssä on vielä täsmennetty, että syyttäjällä on itsenäinen ja riippumaton syyteharkintavalta ja syyttäjä tekee päätösvaltaansa kuuluvat, rikosoikeudellisen vastuun toteuttamista koskevat ratkaisut käsiteltävänäään olevissa rikosasioissa, itsenäisesti ja riippumattomasti. Näin ollen katson, että edellä kuvatussa asetelmassa, jossa veroviranomainen arvioi prosessinvalinnan yhteydessä tapausten rangaistustasoa vieläpä ennen kuin asiassa on suoritettu esitutkinta, tapauksia ei käsitellä lain mukaan toimivaltaisessa tuomioistuimessa eikä menettelyä voida pitää hyväksyttävänä perus- ja ihmisoikeutena turvatun oikeusturvan vaatimuksen kannalta.

Yhteenvedona veronkorotus- ja veropetosmenettelyyn liittyvän prosessinvalinnan osalta voidaan todeta, että rajanvetotilanteiden, ja esimerkiksi verovelvollisen toiminnassa ilmenevän tahallisuuden, arviointi on haastavaa. Nähdäkseni lainsäädännössä ei ole huomioitu tarpeellisella tavalla sitä seikkaa, että rajanvetotilanteita arvioitaisiin yhdenmukaisesti eikä myöskään sitä, että näitä tilanteita arvioitaisiin toimivaltaisessa viranomaisessa. Koska lainsäätäjän veronkorotuslakia koskevaan hallituksen esitykseen sisällyttämät kirjaukset prosessinvalinnasta johtavat käytännössä siihen, että veroviranomainen arvioi menettelyssään tapausten rangaistustasoa ja ainoastaan ne tapaukset, joissa syyte tullaan nostamaan, päätyvät esitutkintaan asti, katson, ettei lainsäätäjän ohjeistus prosessinvalinnasta ei edistä parhaalla

⁹⁴ Laapas 2022, s. 176.

mahdollisella tavalla perus- ja ihmisoikeuksien toteutumista, eikä sitä tulisi käyttää veroviranomaisen suorittaman prosessinvalinnan lähtökohtana.⁹⁵

6.3 Veronkorotuslain sallimiin useisiin menettelyihin liittyvät perus- ja ihmisoikeusongelmat

6.3.1 Veronkorotuslain 4 §:n mukainen menettely

Kuten aiemmin todettu, veronkorotuslaki muutti tulkintalinjaa ratkaisun lopullisuuteen liittyen ja esti mahdollisuuden asian käsittelemiseen kahdessa eri menettelyssä.

Veronkorotuslain myötä veronkorotuksen määrääminen aiheuttaa ne bis in idem -kiellon mukaisen estevaikutuksen jo ennen kuin päätös on tullut lainvoimaiseksi, jolloin samaa asiaa koskevaa veropetosyytettä ei voida nostaa.

Toisaalta veronkorotuslaki ei estä saman asian käsittelemistä kahdesti muutamissa poikkeustilanteissa. Ensinnäkin veronkorotuslaki sallii veronkorotuksen määräämisen esitutinnan aloittamisen jälkeen, mikäli asian käsittely rikosprosessissa on keskeytetty:

Veronkorotuslaki 4 § 1 momentti: Jos esitutkintaviranomainen tai syyttäjä on tehnyt asiassa päätöksen esitutinnan lopettamisesta tai toimittamatta jättämisestä taikka syyttäjä on tehnyt syyttämättäjättämispäätöksen tai peruuttanut syytteen, erillisellä päätöksellä määrättävä veronkorotus voidaan määrätä 2 §:n 3 momentissa säädetyn estämättä 90 päivän kuluessa päätöksen tiedoksisaannista.

Toisin sanoen esimerkiksi sen seikan, että asiassa on jo käynnistetty esitutkinta, joka on myöhemmin lopetettu taikka nostettu syyte, joka on myöhemmin peruutettu, ei katsota muodostavan sellaista ne bis in idem -kiellon mukaista estevaikutusta, että se estäisi veronkorotusmenettelyn ja veronkorotuksen määräämisen.

Mielestäni käytännön ei voida katsoa olevan ongelmaton, sillä ne bis in idem -kiellon tarkoituksena on kahdesti rankaisemisen lisäksi myös estää sen kahdesti tutkiminen. Käytännössä veronkorotuslain 4 §:n mukainen menettely kuitenkin mahdollistaa tilanteen, jossa asiaa tutkitaan ensin rikosprosessiin kuuluvassa esitutkinnassa ja tämän jälkeen sen tutkinta siirretään toiseen menettelyyn. Tällöin muodostuu tilanne, jossa asiaa on tutkittu kahdessa eri menettelyssä.

⁹⁵ Ks. HE 191/2012 vp, s. 30.

Myös EIT on arvioinut *ne bis in idem* -kiellon mukaisen estevaikutuksen syntymistä syyttäjän keskeytysmääräyksen seurauksena ratkaisussaan *Mihalache v. Romania* (2019). Tapauksessa kantaja oli antanut positiivisen testituloksen rattijuopumusta seulovasta puhalluskokeesta. Puhalluskokeen jälkeen kantaja oli kieltäytynyt antamasta alkoholin käyttöä todistavaa verinäytettä. Teko eteni syyteharkintaan, jossa syyttäjä päätyi keskeyttämään menettelyn sen perusteella, että teko oli kokonaisuutena arvioiden vähäinen ja määräsi kantajalle 250 euron suuruisen hallinnollisen sakon. Myöhemmin ylempi syyttäjävirsto kumosi aiemman syyttämättäjättämispäätöksen ja aloitti asiassa rikosoikeudellisen menettelyn.

EIT:n arvioitavana oli, voitiinko asiassa ensimmäisenä annettu syyttämättäjättämispäätös katsoa sellaiseksi *ne bis in idem* -kiellossa tarkoitetuksi henkilön lopullista vapauttamista koskevaksi päätökseksi, että se muodosti esteen jälkimmäiselle menettelylle. EIT katsoi, ettei *ne bis in idem* -kiellon mukaisen estevaikutuksen syntyminen edellyttänyt tuomioistuimen tekemää päätöstä henkilön lopullisesta vapauttamisesta. Toisin sanoen se seikka, että syyttäjä oli arvioinut tapauksen tosiseikkoja ja ottanut kantaa henkilön rikosoikeudelliseen vastuuseen, riitti *ne bis in idem* -kiellon mukaisen estevaikutuksen syntymiseen.⁹⁶

Kun arvioidaan veronkorotuslain 4 §:n mukaista menettelyä edellä selostetun ratkaisun valossa, näkemykseni on, ettei menettelyn voida katsoa olevan ongelmaton *ne bis in idem* -kiellon ja sen mukaisen lopullista vapauttamista koskevan päätöksen kannalta. Nähdäkseni edes sillä seikalla, että EIT:n käsiteltävänä olleessa tapauksessa henkilölle oli syyttämättäjättämispäätöksen yhteydessä määrätty hallinnollinen seuraamus, ei voida katsoa olevan tulkintaani muuttavaa merkitystä, sillä ensinnäkin kyseessä oli muu kuin *ne bis in idem* -kiellossa tarkoitettu rikosoikeudellinen rangaistus ja toisekseen *ne bis in idem* -kiellon yhteydessä rankaisemisen sijaan ratkaisevaa on se, onko henkilön teko *tutkittu* kahdesti.

6.3.2 Veronkorotuslain 3 §:n mukainen menettely

Toiseksi veronkorotuslaki sallii asian kahdesti tutkimisen myös silloin, kun asiassa on saatu uutta näyttöä vasta ensimmäisen menettelyn päätyttyä:

Veronkorotuslaki 3 § 1 momentti: Toimivaltainen viranomainen voi tehdä veronkorotuksen määräämisen jälkeen samasta asiasta rikosilmoituksen vain, jos se on saanut näyttöä uusista tai vasta esiin tulleista olennaisista tosiseikoista niin, että veronkorotusta ei olisi määrätty alun perinkään sen perusteella, vaan asia olisi

⁹⁶ EIT: *Mihalache v. Romania* (8.7.2019), tuomion kohdat 97 ja 98.

siirretty rikosprosessissa käsiteltäväksi. Lisäksi edellytetään, ettei uusi näyttö ole jäänyt huomiotta viranomaisesta johtuvasta syystä.

Veronkorotuslain 3 §:n mukaisen menettelyn lähtökohtana on, ettei veroviranomainen voi tehdä rikosilmoitusta asiassa, jossa se on jo määrännyt verovelvolliselle veronkorotuksen. Poikkeuksena tästä veroviranomainen voi kuitenkin tehdä rikosilmoituksen veronkorotuksen määräämisen jälkeen, mikäli se on saanut näyttöä uusista tai vasta esille tulleista olennaisista tosiseikoista. Edellytyksenä on myös se, ettei uusi näyttö ole jäänyt huomiotta viranomaisesta johtuvasta syystä.

Lähtökohtaisesti edellä kuvattu sääntely vastaa Euroopan ihmisoikeussopimuksen seitsemännen lisäpöytäkirjan säätämisen yhteydessä esitettyä kantaa:

Explanatory Report to the Protocol No. 7 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms, kohta 30: A case may, however, be reopened in accordance with the law of the State concerned if there is evidence of new or newly discovered facts, or if it appears that there has been a fundamental defect in the proceedings, which could affect the outcome of the case either in favour of the person or to his detriment.

Nähdäkseni ongelmalliseksi kuitenkin muodostuu se, ettei laissa ole huomioitu itsekriminointisuojaan tai toisaalta muiden oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeiden toteutumista aloitettaessa rikosoikeudellinen menettely veronkorotuksen määräämistä koskevan menettelyn päättymisen jälkeen.

Oikeudenkäymiskaaren luvun 18 §:n mukaan jokaisella on oikeus kieltäytyä todistamasta siltä osin kuin todistaminen saattaisi hänet tai häneen 17 §:n 1 momentissa tarkoitettussa suhteessa olevan henkilön syytteen vaaraan tai myötävaikuttaisi hänen tai häneen mainitussa suhteessa olevan henkilön syyllisyyden selvittämiseen. Itsekriminointisuojoilla tarkoitetaan siten oikeutta jättäytyä passiiviseksi.⁹⁷ Toisin sanoen itsekriminointisuoja takaa henkilölle oikeuden olla myötävaikuttamatta oman syyllisyytensä selvittämiseen. Oikeudenkäymiskaaren lisäksi itsekriminointisuojaan voidaan katsoa sisältyvän myös perustuslain 21 §:n 1 momentissa tarkoitettuihin oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeisiin, jonka lisäksi se turvataan EIS:n 6 artiklassa.⁹⁸

⁹⁷ Laapas 2022, s. 49.

⁹⁸ HE 309/1993 vp, s. 74; Gullans ym. 2018, s. 683.

Oikeudenkäymiskaaren 17 luvun 25 §:n 2 momentin mukaan tuomioistuimien ei saa rikosasiassa hyödyntää edellä kuvatun itsekriminointisuoja koskevan säännöksen vastaisesti hankittua todistetta. Tosin hyödyntämiskiello koskee vain sellaista todistetta, joka on hankittu sinä aikana, kun henkilö on ollut epäiltynä tai vastaajana rikoksesta taikka esitutkinta tai oikeudenkäynti on ollut vireillä. Näin ollen hyödyntämiskiello ei koske sellaista todistetta, joka on hankittu muussa kuin (kansallisesti) rikosoikeudelliseksi luokitellussa menettelyssä, kuten veronkorotusmenettelyn yhteydessä.⁹⁹

Toisin sanoen henkilöltä voidaan muun kuin rikosprosessin yhteydessä vaatia tietoja rangaistuksen tai siihen rinnastettavan seuraamuksen tai uhkasakon tai muun pakkokeinon uhalla. Veronkorotusmenettelyn yhteydessä itsekriminointisuoja voi tulla kyseeseen vasta haettaessa muutosta hallinnollisesta sanktiosta.¹⁰⁰ Siten verovelvollisella on velvollisuus ilmoittaa viranomaisen pyytämät tiedot niin kauan kuin verovelvollista vastaan ei ole vireillä eikä ole odotettavissa oikeudenkäyntiä.¹⁰¹

Tästä seuraa, etteivät veroviranomaisen veronkorotusmenettelyssä hankkimat todisteet kuulu hyödyntämiskiellon alaan mahdollisessa myöhemmässä rikosprosessissa. Tulkinta puolestaan asettaa epäedulliseen asemaan sellaisen verovelvollisen, jonka asia on ratkaistu ensin veronkorotusmenettelyssä ja tämän jälkeen rikosprosessissa veronkorotuslain 3 §:n mukaisesti verrattuna sellaiseen verovelvolliseen, jonka asia on ratkaistu suoraan rikosprosessissa. Näkemykseni mukaan oikeustila ei voi olla hyväksyttävä niin perus- ja ihmisoikeutena turvatun itsekriminointisuojaan kuin myöskään yhdenvertaisuuden kannalta.

Hyödyntämiskiellon lisäksi katson perustelluksi nostaa lyhyesti esille kysymyksen siitä, tulisiko itsekriminointisuoja ylettää koskemaan myös veronkorotusmenettelyä. Oma tulkintani on myönteinen. Aiemmin todetun mukaan EIT on nimenomaisesti rinnastanut suomalaisen veronkorotusmenettelyn rikosoikeudelliseen prosessiin EIS:n soveltamisen yhteydessä.¹⁰² Tästä huolimatta EIS:n 6 artiklan mukaisten oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeiden ja niihin sisältyvän itsekriminointisuojaan soveltamisen katsotaan riippuvan siitä, onko menettely

⁹⁹ Äimä 2017, 99.

¹⁰⁰ Äimä 2017, s. 100.

¹⁰¹ Ks. EIT: Weh v. Itävalta (8.4.2004), tuomion kohta 42.

¹⁰² Ks. EIT: Jussila v. Suomi (23.11.2006).

kansallisessa oikeudessa hallinnollinen vai rikosoikeudellinen. Mielestäni tulkintalinja ei ole yhdenmukainen EIT:n veronkorotusmenettelyn luonteesta antamien kannanottojen kanssa.

6.3.3 Määräämättä jääneen veronkorotuksen vaikutus estevaikutuksen syntymiselle

Seuraavaksi käsittelen vielä kolmatta saman asian kahdesti tutkimista koskevaa ongelmakohtaa. Koska *ne bis in idem* -kiellon mukainen estevaikutus syntyy myös, kun henkilö on jo lopullisesti vapautettu rangaistuksesta, on nähdäkseni perusteltua kysyä, voiko veronkorotuksen määräämättä jättäminen muodostaa *ne bis in idem* -kiellon mukaisen estevaikutuksen silloin, kun asia on kuitenkin tutkittu veronkorotusmenettelyn kuluessa.

Esimerkkinä nostan esille tilanteen, jossa veroviranomainen on määrännyt verovelvolliselle veronkorotuksen, mutta tämän jälkeen verovelvollisen oikaisuvaatimuksen tai tuomioistuimuutoksenhaun yhteydessä verotuksen oikaisulautakunta, hallinto-oikeus tai korkein hallinto-oikeus on päättänyt kumoamaan veronkorotusta koskevan päätöksen. Mielestäni olisi täysin *ne bis in idem* -kiellon luonteen vastaista, jos asia voitaisiin tutkia parhaimmillaan neljän eri tahon toimesta ja se olisi edelleen sillä tavalla lopullisesti ratkaisematon, etteikö siitä voitaisi nostaa veropetosta koskevaa syytettä yleisessä tuomioistuimessa.

Ymmärrän, että esittämässäni tilanteessa olisi varsin epätodennäköistä, että asiassa nostettaisiin veropetossyyte sen jälkeen, kun se olisi ratkaistu veronkorotusmenettelyssä verovelvollisen eduksi. Nähdäkseni tilanne kuitenkin havainnollistaa ongelmaa, joka liittyy siihen, ettei veronkorotuslakia säädettäessä ole otettu kantaa veronkorotuksen määräämättä jättämistä koskevan päätöksen asemaan *ne bis in idem* -kiellon mukaisen estevaikutuksen syntymisessä. Se seikka, että esimerkiksi veroviranomainen on katsonut asian olevan sen luonteinen, ettei veronkorotusrangaistusta tule määrätä, ei estä sitä, etteikö syyttäjällä voisi olla asiassa eri näkemys. Tämä ei kuitenkaan poissulje sitä, että veroviranomaisen ratkaistaessa asian verovelvollisen eduksi, muodostuu mielestäni *ne bis in idem* -kiellossa tarkoitettu henkilön lopullisesti vapauttava ratkaisu, jonka tulisi estää asian käsitteleminen toistamiseen rikosoikeudellisessa menettelyssä.

Tässä yhteydessä palaan myös tutkielmani alaluvussa 6.3.1. tarkemmin käsittelemääni EIT:n ratkaisuun *Mihalache v. Romania* (2019), jossa EIT katsoi, ettei *ne bis in idem* -kiellon mukaisen estevaikutuksen syntyminen edellyttänyt tuomioistuimen tekemää päätöstä henkilön lopullisesta vapauttamisesta. Toisin sanoen se seikka, että muu viranomainen kuin

tuomioistuin, kyseisessä tapauksessa syyttäjä, oli arvioinut tapauksen tosiseikkoja ja ottanut kantaa henkilön rikosoikeudelliseen vastuuseen, riitti ne bis in idem -kiellon mukaisen estevaikutuksen syntymiseen.¹⁰³

Veronkorotuslain mukaisen veronkorotus- ja veropetosmenettelyn välisen prosessinvalinnan sekä itse veronkorotusmenettelyn aikana veroviranomainen arvioi tapauksen tosiseikkoja ja ottaa kantaa henkilön rikosoikeudelliseen vastuuseen. Näin ollen kysymyksenasettelua veronkorotuksen määräämättä jättämistä koskevan päätöksen asemasta ne bis in idem -kiellon mukaisen estevaikutuksen syntymisen yhteydessä voidaan pitää sinänsä perusteltuna ja nähdäkseni siihen olisi vähintäänkin tullut ottaa kantaa lain säätämisen yhteydessä.

¹⁰³ EIT: Mihalache v. Romania (8.7.2019), tuomion kohdat 97 ja 98.

7 De lege ferenda

7.1 Verotuksen sanktiojärjestelmän yhtenäistäminen

Tutkielmani edellisessä pääluvussa havaitsemieni ongelmakohtien perusteella voidaan todeta, että veronkorotusmenettelyn sekä rikosprosessin ne bis in idem -kiellon mukaista yhteensovittamista koskevan sääntelyn ei voida katsoa olevan valmis. Nähdäkseni nykyistä sääntelyä tulisi kehittää vastaamaan havaitsemiini ongelmakohtiin sekä edistämään parhaalla mahdollisella tavalla perus- ja ihmisoikeuksien toteutumista. Tutkielmani de lege ferenda -osiossa tarkoitukseni on antaa perusteltu näkemys siitä, millä tavalla nykyistä sääntelyä tulisi kehittää.

Ensimmäisenä vaihtoehtona sääntelyn kehittämiseksi olisi veronkorotuksella rangaistavan toiminnan kriminalisointi. Tutkielmani edellisestä pääluvusta voidaan havaita, että jako hallinnolliseen veronkorotusmenettelyyn sekä veropetosta koskevaan rikosprosessiin voi rajoittaa muun muassa oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeiden, kuten verovelvollisen itsekriminointisuojaan, toteutumista. Lisäksi jaottelu on haasteellista prosessinvalinnan kannalta.

Veronkorotusasian käsittely rikosprosessissa poistaisi oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeiden toteutumiseen sekä prosessinvalintaan liittyviä ongelmakohtia. Ensinnäkin vaihtoehto takaisi, ettei sellainen verovelvollinen, jonka asia on ratkaistu ensin veronkorotusmenettelyssä ja tämän jälkeen rikosprosessissa veronkorotuslain 3 §:n mukaisesti, joutuisi epäedulliseen asemaan verrattuna sellaiseen verovelvolliseen, jonka asia on ratkaistu suoraan rikosprosessissa. Lisäksi vaihtoehto poistaisi prosessinvalintaan liittyvät haasteet, sillä samassa menettelyssä voitaisiin ratkaista sekä veronkorotuksella rangaistavaa toimintaa että veropetosta koskevat syytteet.

Tässä yhteydessä nostan esille vielä Laapaksen esittämän kannan, jonka mukaan vero-oikeuden sanktiojärjestelmän jako hallinnollisiin ja rikosoikeudellisiin rangaistuksiin on myös yleisemmin ottaen ongelmallista, sillä tällöin tosiasialliselta luonteeltaan rikosoikeudellisiin sanktioihin rinnastuvia hallinnollisia rangaistuksia määrätään muussa menettelyssä kuin rikosprosessissa.¹⁰⁴ Laapas perustelee kantaansa sillä seikalla, että veronkorotusmenettelyssä

¹⁰⁴ Ks. Laapas 2022, s. 160-161.

määrättävät rangaistukset voivat olla huomattavasti ankarampia kuin rikosprosessissa määrättyt sanktiot, mutta tästä huolimatta verovelvollisella ei ole käytössään samanlaisia oikeusturvatakeita kuin rikosprosessissa. Nähdäkseni kannanotto kiteyttää rikosoikeudellisen luonteen omaavien hallinnollisten sanktioiden määräämiseen liittyviä haasteita ja puoltaa osaltaan sitä, minkä takia veronkorotuksella rangaistavien tekojen kriminalisointi olisi perusteltua.

Toisaalta tämän vaihtoehdon kohdalla ei voida jättää huomioimatta tuomioistuinten resursointiin liittyvät haasteet, sillä veronkorotusasioiden siirtäminen rikosprosessissa käsiteltäviksi lisäisi huomattavasti tuomioistuinten työtaakkaa. Vero-oikeuden, kuten myös muiden oikeudenalojen, sanktiojärjestelmää on jaettu hallinnollisissa menettelyissä ja rikosprosesseissa käsiteltäviksi juuri resursointiin liittyvien ongelmakohtien vuoksi.¹⁰⁵ Lisäksi EIT on antanut Suomelle useita langettavia tuomioita oikeudenkäyntien kohtuuttoman pitkistä käsittelyajoista.

Vaikka edellä esitetyn takia on perusteltua pohtia veronkorotuksella rangaistavan toiminnan kriminalisoinnin tarkoituksenmukaisuuteen liittyviä kysymyksenasetteluja sekä muita vaihtoehtoja havaitsemieni ongelmakohtien poistamiselle, katson, ettei resursointiin liittyvien ongelmien tulisi estää perus- ja ihmisoikeuksien toteutumisessa havaittujen puutteiden korjaamista.

7.2 Oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeiden soveltamisalan laajentaminen

Toisena vaihtoehtona sääntelyn kehittämiseksi olisi säilyttää nykyinen jako hallinnollisessa ja rikosoikeudellisessa menettelyssä käsiteltävistä asioista, mutta laajentaa rikosprosessissa turvatut oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeet koskemaan myös hallinnollista veronkorotusmenettelyä. Tämä vaihtoehto poistaisi tehokkaasti niitä perus- ja ihmisoikeusongelmia, jotka liittyvät tutkielmani edellisessä pääluvussa käsittelemiini veronkorotuslain tietyissä tilanteissa mahdollistamiin useisiin menettelyihin. Vaihtoehto on perusteltu myös siltä kannalta, ettei se lisäisi tuomioistuinten tämänhetkistä työtaakkaa.

¹⁰⁵ Kiiski 2011, s. 4.

Toisaalta tämän vaihtoehdon kohdalla on perusteltua pohtia, millaiset mahdollisuudet veroviranomaisella tosiasiallisesti olisi veronkorotusasian ratkaisemiselle tilanteessa, jossa verovelvollisella olisi oikeus kieltäytyä antamasta asiaan liittyvää todistelua. Tässä keskustelussa tulee näkemykseni mukaan huomioida ainakin se seikka, ettei veroviranomaisella ole käytössään samanlaisia pakkokeinolain (22.7.2011/806) mukaisia pakkokeinoja kuin rikosprosessia edeltävän esitutinnan suorittavalla esitutkintaviranomaisella. Mikäli verovelvollisella olisi itsekriminointisuojaan vedoten oikeus kieltäytyä antamasta veronkorotusasiaan liittyvää todistelua, voisi tämä johtaa tilanteeseen, jossa veroviranomaisella ei olisi tosiasiallista mahdollisuutta todistaa veronkorotusrangaistukseen johtavan toiminnan olemassaoloa.

Näin ollen oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeiden tehokas soveltaminen hallinnollisessa veronkorotusmenettelyssä edellyttäisi, että veroviranomaisella olisi käytössään vastaavia pakkokeinovaltuuksia kuin esitutkintaviranomaisella. Tosin tässä yhteydessä tulisi arvioida laajemmin sitä kysymyksenasettelua, onko tällaisten toimivaltuuksien myöntämiselle painava yhteiskunnallinen tarve, joka perustelisi niiden välttämättömyyden.¹⁰⁶

Lisäksi on huomattava, ettei oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeiden laajentaminen koskemaan hallinnollista veronkorotusmenettelyä poistaisi niitä prosessinvalintaan liittyviä haasteita, joita olen käsitellyt tutkielmani edellisessä pääluvussa. Siten katson, että vaihtoehtoon tulisi liittää myös prosessinvalintaan liittyviä uudistuksia.

Näistä ensimmäisenä vaihtoehtona olisi mahdollistaa valittaminen prosessinvalintaa koskevasta päätöksestä. Tämä muodostaisi kontrollin ja mahdollistaisi yhdenmukaisen käytännön sille, että samanlaiset teot päätyisivät käsiteltäviksi samassa prosessissa. Toisaalta tämän vaihtoehdon heikkoutena on se, ettei syyteharkintavalta siirtyisi edelleenkaan syyttäviranomaiselle.

Toisena vaihtoehtona olisi siirtää prosessinvalintaa koskevan kysymyksen ratkaiseminen veroviranomaiselta syyttäviranomaiselle. Tällöin syyteharkinta säilyisi lainmukaisella taholla ja perus- ja ihmisoikeutena turvattu oikeusturvan periaate toteutuisi tehokkaammin.

¹⁰⁶ Ks. PeVL 49/2014 vp, s. 2. Kannanotossaan perustuslakivaliokunta arvioi sitä kysymystä, tulisiko Suomen tullille myöntää pakkokeinovaltuuksia.

Toisaalta vaihtoehdon heikkoutena on, ettei se ratkaisisi itse prosessinvalinnassa esiintyviä haasteita, sillä rajanveto veronkorotuksella rangaistavien tekojen ja veropetosrikosten välillä olisi edelleen kapea ja vaikeasti hahmotettava.

Viimeisenä vaihtoehtona prosessinvalinnan kehittämiseksi olisi nykyisen menettelyn kehittäminen. Veronkorotuslaki sekä rikoslain uudistuksia säädettäessä lainsäätäjät otti kantaa prosessinvalintaan hyvin kapeasti. Näin ollen veronkorotus- ja veropetosmenettelyn välinen prosessinvalinta määräytyy pitkälti veroviranomaisen sisäisten tulkintalinjojen perusteella. Kun otetaan huomioon vielä se seikka, että verotusmenettelyä toteuttavien virkamiesten virkaan nimittämisen edellytyksenä ei ole oikeustieteellinen koulutus, prosessinvalinnan yhtenäisyyden varmistaminen nykyisen menettelyn puitteissa edellyttäisi lainsäätäjän laatimia menettelytapoja ja ohjeistuksia.

7.3 Todisteiden hyödyntämiskiellon laajentaminen

Viimeisenä vaihtoehtona sääntelyn kehittämiseksi olisi ulottaa oikeudenkäymiskaaren 17 luvun 25 §:n 2 momentin mukainen vaitiolo-oikeuden vastaisesti hankittujen todisteiden hyödyntämiskiello koskemaan myös veronkorotusmenettelyssä hankitun todisteen hyödyntämistä mahdollisessa myöhemmässä rikosprosessissa.

Kuten myös edellinen ehdotus, tämä vaihtoehto poistaisi tehokkaasti muun muassa yhdenvertaisuusongelmia, jotka liittyvät veronkorotuslain tietyissä tilanteissa mahdollistamiin useisiin menettelyihin. Vaihtoehto ei myöskään muuttaisi tämänhetkistä veronkorotusmenettelyä, vaan sen vaikutukset ulottuisivat ainoastaan mahdolliseen myöhempään rikosprosessiin luoden yhdenmukaiset lähtökohdat sellaiselle verovelvolliselle, jonka asia on ratkaistu ensin veronkorotusmenettelyssä ja tämän jälkeen rikosprosessissa veronkorotuslain 3 §:n mukaisesti verrattuna sellaiseen verovelvolliseen, jonka asia on ratkaistu suoraan rikosprosessissa.

Toisaalta tämä vaihtoehto ei poistaisi sitä kysymyksenasettelua, tulisiko oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeiden koskea myös tosiasialliselta luonteeltaan rikosoikeudellisiin sanktioihin rinnastuvaa hallinnollista veronkorotusmenettelyä. Lisäksi on huomattava, ettei hyödyntämiskiellon ulottaminen koskemaan myös veronkorotusmenettelyssä hankitun todisteen hyödyntämistä mahdollisessa myöhemmässä rikosprosessissa poistaisi prosessinvalintaan liittyviä haasteita. Sen vuoksi katson, että myös tähän vaihtoehtoon tulisi

liittää vastaavia prosessinvalintaan liittyviä uudistuksia, joita olen käsitellyt tutkielmani edellisessä aluvussa.

8 Johtopäätökset

8.1 Ne bis in idem -kiellon aiemman tulkintalinjan sisältämistä perus- ja ihmisoikeusongelmista

Tässä tutkielmassa tarkoitukseni oli arvioida hallinnollisen veroseuraamuksen ja rikosoikeudellisen rangaistuksen välistä suhdetta ja yhteensovittamista ne bis in idem -kiellon näkökulmasta. Tarkastelin EIT:n oikeuskäytännön sekä kansallisten korkeimpien oikeusasteiden ratkaisujen pohjalta muodostunutta kansallista tulkintalinjaa sekä sen kehitystä aina ratkaisuun *KKO 2013:59* asti, joka linjasi, että verotusmenettely aiheuttaa ne bis in idem -kiellossa tarkoitettua estevaikutusta jo ennen lopulliseksi tuloaan. Lisäksi arvioin tulkintalinjan muutoksen taustalla ollutta lakimuutosta sekä sen perus- ja ihmisoikeussääntelyn mukaisuutta.¹⁰⁷

Aluksi tutkin ne bis in idem -kiellon kansallista soveltamista veronkorotus- ja veropetosmenettelyjen yhteydessä ennen kääntein tehnyttä ratkaisua *KKO 2013:59* sekä sitä seurannutta veronkorotuslain säätämiseen ja rikoslain muuttamiseen liittyntä lainsäädännön muutosta. Tarkastelin kansallisen tulkintalinjan taustalla ollutta EIT:n oikeuskäytäntöä, joka ratkaisun *Jussila v. Suomi (2006)* jälkeen nosti esille enemmän tulkinnallisia kysymyksiä kuin vastauksia. Kyseisessä ratkaisussa EIT linjasi, että Suomen oikeusjärjestelmässä hallinnolliseksi luettava veronkorotusmenettely tulee EIS:n soveltamisen yhteydessä rinnastaa ne bis in idem -kiellossa tarkoitettuun rikosasiaan. EIT:n oikeuskäytäntö ne bis in idem -kiellon, ja etenkin säännöksessä tarkoitettujen rinnakkaisten menettelyjen, osalta oli kuitenkin useiden seikkojen osalta epä johdonmukainen ja jäsentymätön.

Tämän myötä korkein oikeus katsoi ratkaisuisaan *KKO 2010:45* sekä *KKO 2010:46*, ettei verotusmenettelyssä annettu veronkorotuspäätös estänyt samaa asiaa koskevaa veropetossyytettä ennen lopulliseksi tuloaan. Toisin sanoen KKO ei myöntänyt veronkorotusmenettelylle niin kutsuttua lis pendens- eli vireilläolovaikutusta. Lisäksi korkein oikeus täydensi tulkintalinjaansa ratkaisussaan *KKO 2010:82*, jossa se linjasi muun ohella, ettei kesken jälkimmäisen menettelyn lopulliseksi tullut ensimmäisessä menettelyssä annettu

¹⁰⁷ Laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta 781/2013 sekä laki rikoslain muuttamisesta 782/2013.

ratkaisu estänyt jälkimmäisen menettelyn loppuun saattamista ja näin ollen henkilön rankaisemista toistamiseen samasta asiasta.

Havaitsin, että edellä kuvattuun tulkintalinjaan sisältyi vakavaa laatua olleita perus- ja ihmisoikeusongelmia. Kun ne bis in idem -kiellossa tarkoitetun estevaikutuksen syntyminen oli sidottu ensimmäisen ratkaisun lopulliseksi tulemiseen, verovelvolliset saivat erilaisia rangaistuksia samanlaisista teoista sen perusteella, kuinka nopeasti asia sattui etenemään ensimmäisessä menettelyssä. Tästä seurannut sattumanvaraisuus aiheutti puolestaan seurausjärjestelmän epäyhtenäisyyttä sekä rangaistusten ennalta-arvaamattomuutta. Näiden seikkojen perusteella havaitsin tulkintalinjan olleen ristiriidassa perustuslain 6 §:ssä turvatun yhdenvertaisuuden periaatteen kannalta.

Koska ensimmäisen menettelyn lopulliseksi tulemiseen vaikutti myös se seikka, hakiko verovelvollinen muutosta saamaansa ratkaisuun, tulkintalinja aiheutti tilanteen, jossa verovelvollisen ei kannattanut käyttää hänelle kuulunutta muutoksenhakuoikeutta. Toisin sanoen verovelvollinen ei voinut luottaa ensimmäisen ratkaisun oikeusrauhaan ja pyrki saattamaan ensimmäisen menettelyn mahdollisimman nopeasti lopulliseksi. Samaan aikaan veroviranomaiset pyrkivät saamaan veropetosyytteen vireille mahdollisimman nopeasti, viimeistään ennen kuin ensimmäinen menettely tuli lopulliseksi.

Havaitsin, että edellä kuvattu asetelma vähintäänkin vaaransi perustuslain 21 §:ssä turvattua verovelvollisen oikeusturvaa ja tosiasiallista muutoksenhakuoikeutta, sillä oikeustilassa, jossa henkilön tuli saattaa ensimmäisessä menettelyssä annettu ratkaisu lopulliseksi mahdollisimman nopeasti välttyäkseen mahdollisuudelta asian uudelle tutkimiselle ja toiselle rangaistukselle, ei tosiasiallisesti taattu tehokasta mahdollisuutta hakea muutosta saatuun ensimmäiseen ratkaisuun.

Tulkintalinja ei myöskään parhaalla mahdollisella tavalla edistänyt perustuslain 22 §:ssä turvatun yleisen perus- ja ihmisoikeuksien turvaamisvelvoitteen toteutumista. Havaitsin, että suomalaisessa oikeuskäytännössä vakiintunut lis pendens- eli vireilläolovaikutus olisi ollut luontevaa ja perusteltua ulottaa koskemaan myös veronkorotusmenettelyä. Tällöin päätös veronkorotuksesta olisi aiheuttanut ne bis in idem -kiellossa tarkoitetun estevaikutuksen jo ennen lopulliseksi tuloaan ja siten estänyt saman asian uuden tutkimisen sekä toisen rangaistuksen. Näin ollen vireilläolovaikutuksen soveltamisalan tulkinnallinen laajentaminen

olisi edistänyt perus- ja ihmisoikeussäännösten tehokasta, tarkoituksenmukaista ja sen hetkistä kontekstia mukailevaa soveltamista.

8.2 Tulkintalinjan muutoksesta sekä ajankohtaisista tulkintahaasteista

Seuraavaksi arvioin edellä kuvaamani tulkintalinjan muutosta perustuslakivaliokunnan kannanottojen PeVL 9/2012 vp ja PeVL 17/2013 vp, korkeimman oikeuden ratkaisun *KKO 2013:59* sekä veronkorotuslain säätämistä ja rikoslain muuttamista koskeneen lainsäädännön muutoksen myötä. Niin lainsäätäjä kuin myös korkein oikeus päätyivät käänteentekevään tulkintaan, jonka mukaan *ne bis in idem* -kiellon ei voitu katsoa koskevan ainoastaan peräkkäisiä menettelyjä. Täten *ne bis in idem* -kiellon kansallista tulkintaa tarkistettiin siten, että se esti jatkossa samaa asiaa koskevan rinnakkaisen menettelyn ja mahdollisen toistamiseen rankaisemisen.

Aiempaan tulkintalinjaan liittyneiden perus- ja ihmisoikeusongelmien valossa katson, että tulkintalinjan tarkistaminen oli hyvin perusteltua siitäkin huolimatta, että se vei *ne bis in idem* -kiellon soveltamisen osittain pidemmälle kuin mitä EIS:n seitsemännen lisäpöytäkirjan 4 artiklan sanamuoto tai EIT:n oikeuskäytäntö ehdottomasti edellyttivät. Tulkintalinjan muutoksen tarkoituksenmukaisuutta puoltaa myös EIS:n tarkoitus, joka on ylläpitää ja edistää ihmisoikeuksien sekä perusvapauksien toteutumista. Tämän päämäärän toteutuminen edellyttää, että säädöksen soveltamisessa ja tulkitsemisessa hyödynnetään sen tarjoamat suojakeinot mahdollisimman käytännöllisesti sekä tehokkaasti.¹⁰⁸ Joissain tapauksissa käytännöllinen ja tehokas ratkaisu on ulottaa yksilön suoja pidemmälle kuin mitä EIS:n artiklan sanamuoto ehdottomasti edellyttää.

Nähdäkseni lainsäätäjän sekä korkeimman oikeuden ratkaisu viedä perus- ja ihmisoikeussuoja EIS:n sisältämän *ne bis in idem* -säännöksen sanamuodon sekä EIT:n oikeuskäytännön asettamaa vähimmäistasoa pidemmälle sekä mukautua sen hetkiseen kontekstiin oli osoitus nykyaikaisen perusoikeusjärjestelmän vahvuudesta.

Tämän jälkeen tutkin tulkintalinjan muutoksen onnistuneisuutta sekä sen myötä syntyneitä ajankohtaisia kysymyksenasetteluja. Havaitsin uuden tulkintalinjan vastanneen pääosin niihin perus- ja ihmisoikeusongelmiin, joita aiempaan oikeustilaan liittyi. Kun mahdollisuus

¹⁰⁸ Vähätalo 2012, s. 81.

käsitellä asiaa kahdessa eri menettelyssä poistui, ensimmäisen menettelyn vireilläolon vaikutukseen liittynyt tulkintaongelma ratkesi. Myös samaa asiaa koskeneista rinnakkaisista menettelyistä johtuneet sattumanvaraisuuteen, ennakoimattomuuteen sekä verovelvollisen ja viranomaisten ”taktikointiin” liittyneet yhdenvertaisuusongelmat poistuivat. Saman asian tutkiminen vain yhdessä menettelyssä lisäsi myös oikeusjärjestelmän tehokkuutta sekä veronkorotusta koskevien päätösten oikeusvarmuutta. Oikeusvarmuus puolestaan loi verovelvolliselle tosiasiallisen mahdollisuuden hakea muutosta ensimmäisessä menettelyssä saamaansa päätökseen.

Havaitsin kuitenkin tulkintalinjan muutoksen myötä säädetyn veronkorotuslain osalta kaksi ajankohtaista tulkinnallista haastetta. Näistä ensimmäinen on veroviranomaisten toiminnan yhtenäistäminen arvioitaessa sitä, kuuluuko teko ratkaistavaksi veronkorotus- vai veropetosmenettelyssä. Arvioin tutkielmassani tätä prosessinvalintaan liittynyttä kysymyksenasettelua ja havaitsin, että etenkin rajanvetotilanteissa esiintyy tulkinnallisia haasteita. Havaitsin, ettei nykyisessä lainsäädännössä ole tarpeellisella tavalla turvattu sitä, että rajanvetotilanteita arvioitaisiin yhdenmukaisesti eikä myöskään sitä, että kyseisiä tilanteita arvioitaisiin toimivaltaisessa viranomaisessa.

Yksi keskeisimmistä havainnoistani on, että rajanvetotilanteiden kohdalla veroviranomainen arvioi prosessinvalintaa koskevassa menettelyssään tapausten rangaistustasoa, joka pahimmillaan johtaa siihen, että ainoastaan ne tapaukset, joissa syyte tullaan nostamaan, päätyvät esitutkintaan. Tällaisen asetelman ei voida katsoa olevan ongelmaton, kun otetaan huomioon se seikka, että edellä kuvattu harkintavalta kuuluu tavallisesti esitutkintaviranomaisille sekä syyttäjälle.

Havaitsin myös toisen veronkorotuslakiin sisältyvän tulkinnallisen haasteen, joka liittyy lain muutamissa poikkeustilanteissa sallimien samaa asiaa koskevien useiden menettelyjen perus- ja ihmisoikeusvelvoitteiden mukaisuuteen. Lain 4 § mahdollistaa veronkorotuksen määräämisen esitutkinnan aloittamisen jälkeen tilanteessa, jossa asian käsittely rikosprosessissa on keskeytetty. Arvioni mukaan tällaisen menettelyn ei voida katsoa olevan ongelmaton *ne bis in idem* -kiellossa tarkoitettua lopullista vapautumista koskevan päätöksen kannalta muun ohella sillä perusteella, että säännöksen tarkoituksena on kahdesti rankaisemisen lisäksi myös estää asian kahdesti tutkiminen. Myös EIT on katsonut ratkaisussaan *Mihalache v. Romania* (2019), ettei *ne bis in idem* -kiellon mukaisen estevaikutuksen syntyminen edellyttänyt tuomioistuimen tekemää päätöstä henkilön

lopullisesta vapauttamisesta. Toisin sanoen se seikka, että syyttäjä oli arvioinut tapauksen tosiseikkoja ja ottanut kantaa henkilön rikosoikeudelliseen vastuuseen, riitti ne bis in idem -kiellon mukaisen estevaikutuksen syntymiseen.¹⁰⁹

Tutkin myös veronkorotuslain 3 §:n mukaista menettelyä, joka sallii asian kahdesti tutkimisen silloin, kun asiassa on saatu uutta näyttöä vasta ensimmäisen menettelyn päätyttyä. Havaitsin menettelyn olevan sinänsä ne bis in idem -kiellon tarkoituksen mukainen. Toisaalta havaitsin, ettei veronkorotuslain sallimassa menettelyssä ole tarpeellisella tavalla huomioitu muun ohella verovelvollisen oikeussuojakeinoja, jonka vuoksi menettely sisältää perustavanlaatuisia perus- ja ihmisoikeushaasteita. Kun verovelvollisella ei veronkorotusmenettelyssä ole käytössään rikosprosessissa syytetylle taattuja oikeussuojakeinoja, syntyy veronkorotuslain 3 §:n mukaisen menettelyn myötä asetelma, jossa verovelvollisen veronkorotusmenettelyn yhteydessä antamia todisteita voidaan hyödyntää mahdollisessa myöhemmässä rikosprosessissa. Tämä puolestaan asettaa epäedulliseen asemaan sellaisen verovelvollisen, jonka asia on ratkaistu ensin veronkorotusmenettelyssä ja tämän jälkeen rikosprosessissa verrattuna sellaiseen verovelvolliseen, jonka asia on ratkaistu suoraan rikosprosessissa.

Lopuksi tutkin vielä määräämättä jääneen veronkorotuksen vaikutusta ne bis in idem -kiellon mukaisen estevaikutuksen syntymiselle. Havaitsin, ettei veronkorotuslaki huomioi kysymyksenasettelua lainkaan, vaikka sen voidaan katsoa olevan relevantti muun ohella EIT:n jo edellä mainitun ratkaisun *Mihalache v. Romania* (2019) valossa. Koska veronkorotuslain mukaisen veronkorotus- ja veropetosmenettelyn välisen prosessinvalinnan sekä itse veronkorotusmenettelyn aikana veroviranomainen arvioi tapauksen tosiseikkoja ja ottaa kantaa henkilön rikosoikeudelliseen vastuuseen, kysymyksenasetteluun olisi näkemykseni mukaan tullut vähintäänkin ottaa kantaa lain säätämisen yhteydessä.

8.3 Ne bis in idem -kiellon asemasta tulevaisuudessa

Tutkielmani lopussa, de lege ferenda -osiossa, arvioin mahdollisia ratkaisuvaihtoehtoja nykyisen sääntelyn kehittämiseksi. Tässä yhteydessä havaitsin, että perus- ja ihmisoikeusmyönteisin vaihtoehto olisi veronkorotuksella rangaistavan toiminnan kriminalisointi.

¹⁰⁹ EIT: *Mihalache v. Romania* (8.7.2019), tuomion kohdat 97 ja 98.

Nähdäkseni nykyistä vero-oikeuden sanktiojärjestelmän jakoa hallinnollisiin ja rikosoikeudellisiin rangaistuksiin ei voida pitää perus- ja ihmisoikeuksien toteutumisen näkökulmasta tarkasteltuna tarkoituksenmukaisena. Tulkintani mukaan tilannetta, jossa veronkorotusmenettelyssä voidaan määrätä jopa rikosprosessia ankarampia sanktioita, mutta verovelvollisella ei kuitenkaan ole käytössään yhtä tehokkaita oikeussuojan takeita kuin rikosprosessissa, ei voida pitää kestäväenä.

Katson, että nykyistä sääntelyä olisi joka tapauksessa tarkoituksenmukaisinta kehittää vastaamaan samalla siihen kysymyksenasetteluun, tulisiko rikosprosessissa syytetyille taattuja oikeussuojakeinoja ulottaa joiltain osin koskemaan myös tiettyjä hallinnollisia menettelyjä. Tässä tutkielmassa esitetyistä havainnoistani yhteenvetona voidaan todeta, ettei hallinnollisen veroseuraamuksen ja rikosoikeudellisen rangaistuksen välistä suhdetta ja yhtensovittamista ne bis in idem -kiellon näkökulmasta koskeva sääntely ole vielä nykyisellään valmis.