

Ne bis in idem -kielto veronkorotuksen ja veropetoksen yhteydessä

Itä-Suomen yliopisto

Yhteiskuntatieteiden ja kauppätieteiden
tiedekunta

Oikeustieteiden laitos

Pro gradu -tutkielma

10.11.2011

Tekijä: Heini Talhola, 161717

Ohjaaja: Matti Tolvanen

Tiivistelmä

ITÄ-SUOMEN YLIOPISTO

Tiedekunta Yhteiskuntatieteiden ja kauppatieteiden tiedekunta		Yksikkö Oikeustieteiden laitos	
Tekijä Heini Talhola			
Työn nimi Ne bis in idem -kielto veronkorotuksen ja veropetoksen yhteydessä.			
Pääaine Rikos- ja prosessioikeus	Työn laji Pro gradu -tutkielma	Aika 10.11.2011	Sivuja 80
Tiivistelmä			
<p>Tutkielma käsittelee kieltoa syyttää tai rangaista kahdesti samasta rikoksesta eli ns. ne bis in idem -kieltoa tilanteissa, joissa sekä veronkorotuksen määräämisedellytysten että veropetoksen tunnusmerkistön epäillään täyttyvän. Ne bis in idem -kiellosta säädetään Euroopan ihmisoikeussopimuksen (EIS, SopS 85–86/1998) 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklassa. Suomessa kiellon syyttää tai rangaista kahdesti samasta rikoksesta on perinteisesti katsottu koskevan ainoastaan rikosoikeudellisia rangaistuksia. Samojen tosiseikkojen perusteella on siten ollut mahdollista määrätä veronkorotusta hallinnollisessa menettelyssä sekä syyttää ja tuomita veropetoksesta rikosoikeudenkäynnissä. Euroopan ihmisoikeustuomioistuin (EIT) on kuitenkin todennut veronkorotuksen määräämisen ja veropetoksesta syyttämisen saman teon perusteella rikkovan tiettyjen edellytysten vallitessa EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklaa.</p> <p>Tutkielmassa selvitetään EIT:n ne bis in idem -kiellon soveltamista koskevan tulkintakäytännön suomalaisessa oikeuskäytännössä ja -kirjallisuudessa herättämiä kysymyksiä sekä korkeimman oikeuden (KKO) suhtautumista EIT:n ratkaisujen asettamiin vaatimuksiin ulottaa ne bis in idem -kielto veronkorotus- ja veropetosasian välille. Lisäksi tarkastellaan vaihtoehtoisia keinoja yhteensovittaa verolainsäädännön mukaisten velvollisuuksien rikkomista koskevat seuraamusjärjestelmät EIT:n asettamien vaatimusten mukaisesti. Tutkielman keskeistä aineistoa ovat EIT:n oikeuskäytäntö, KKO:n ennakkopäätökset sekä aihetta käsittelevä oikeuskirjallisuus.</p> <p>KKO on ennakkopäätöksissään katsonut ne bis in idem -kiellon voivan tulla sovellettavaksi veronkorotus- ja veropetosasian välille. Samalla KKO:n ratkaisuissa on ollut havaittavissa pyrkimystä rajoittaa ne bis in idem -kiellon vaikutuksia kyseisissä tilanteissa. Ne bis in idem -kiellon ulottaminen veronkorotus- ja veropetosasian välille voimassa olevan lainsäädännön mahdollistaessa edelleen sekä veronkorotuksen määräämisen että veropetoksesta syyttämisen saman teon perusteella on saanut aikaan huomattavaa sattumanvaraisuutta oikeuskäytäntöön. Vallitsevan oikeustilan on katsottava edellyttävän muutoksia lainsäädäntöön.</p>			
Avainsanat Ne bis in idem -kielto, negatiivinen oikeusvoimavaikutus, vireilläolovaikutus, veronkorotus, veropetos.			

Sisällys

LÄHTEET.....	III
LYHENNELUETTELO.....	XIV
1 JOHDANTO.....	1
1.1 Tutkielman tausta ja yhteiskunnallinen relevanssi.....	1
1.2 Tutkimusongelma, rakenne ja aiheen rajausta.....	3
2 KIELTO SYYTTÄÄ TAI RANGAISTA KAHDESTI, TUOMION NEGATIIVINEN OIKEUSVOIMAVAIKUTUS SEKÄ VIREILLÄOLOVAIKUTUS.....	6
2.1 Kielto syyttää tai rangaista kahdesti.....	6
2.2 Tuomion negatiivinen oikeusvoimavaikutus.....	7
2.3 Vireilläolovaikutus.....	11
3 VEROPETOS- JA VERONKOROTUSSÄÄNNÖKSET	13
3.1 Veropetoksen tunnusmerkistö.....	13
3.2 Veronkorotuksen määräämisperusteet.....	15
3.2.1 Veronkorotussäännökset verotusmenettelylaissa.....	15
3.2.2 Veronkorotussäännökset arvonlisäverolaissa.....	18
4 NE BIS IN IDEM -KIELLON SOVELTAMISEDELITYKSET.....	21
4.1 Veronkorotuksen rinnastaminen rikosoikeudelliseen rangaistukseen.....	21
4.1.1 ”Rikossyytteen” autonominen merkitys	21
4.1.2 Veronkorotuksen rangaistusluonteisuus EIT:n oikeuskäytännössä.....	23
4.1.3 Veronkorotuksen rangaistusluonteisuus kotimaisessa oikeuskäytännössä.....	27
4.2 Sama rikos veronkorotuksen ja veropetossyytteen perusteena.....	30
4.2.1 Ideaalikonkurrensi ja tunnusmerkistöjen vastaavuus.....	30
4.2.2 Tosiseikkojen vastaavuus.....	32
4.3 Seuraamusten kohdistuminen samaan henkilöön.....	36
4.4 Ensimmäisen menettelyn lopullisuus.....	40
4.4.1 Lopullisuusvaatimus ja vireilläolovaikutus	40
4.4.2 Veropetosasian lopulliseksi tulo.....	45
4.4.3 Oikaisuvaatimus ja veronkorotuksen lopullisuus.....	47
4.4.4 Perustevalitus ja veronkorotusasian lopullisuus.....	52
4.4.5 Ensimmäisen seuraamuksen lopulliseksi tulo kesken uuden prosessin. .	56
4.5 Uudelleen tutkiminen ja rankaiseminen.....	60
4.5.1 Uuden tutkinnan alkamisajankohta.....	60
4.5.2 Useamman seuraamuksen liittäminen samaan rikokseen.....	62
5 VIRANOMAISTEN TOIMINTAVAIHTOEHDOT	67
5.1 Veroviranomaisen toimintamahdollisuudet.....	67
5.2 Esitutkinta- ja syyttäjäviranomaisten toimintamahdollisuudet.....	69
5.3 Tuomioistuimen toimintamahdollisuudet.....	70
5.3.1 Syytteen hylkääminen vs. syytteen tutkimatta jättäminen.....	70
5.3.2 Ensimmäisen seuraamuksen huomioiminen jälkimmäistä määrättäessä. 71	
6 JOHTOPÄÄTÖKSIÄ.....	74
6.1 Ne bis in idem -kiellon omaksuminen veronkorotus- ja veropetosasian välille KKO:n oikeuskäytännössä.....	74
6.2 De lege ferenda.....	76

LÄHTEET**KIRJALLISUUS***Andersson 2006*

Andersson, Edward: Johdatus vero-oikeuteen. Juridica-kirjasarjan 7. teos. 13. uudistettu painos. Helsinki 2006.

Andersson Verotus 2010

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

Asp 2010

Asp, Petter: Ne bis in idem. Nordisk Tidsskrift for Kriminalvidenskab November 2010 – 97. årgang Nr. 3, s. 508–520.

Aurejärvi – Hemmo 2007

Aurejärvi, Erkki – Hemmo, Mika: Velvoiteoikeuden oppikirja. 3. painos. Helsinki 2007.

Cassese 2003

Cassese, Antonio: International criminal law. Oxford University Press 2003.

Frände 2008a

Frände, Dan: Oikeusvoima rikosprosessissa. Teoksessa Lappalainen, Juha – Frände, Dan – Havansi, Erkki – Koulu, Risto – Niemi-Kiesiläinen, Johanna – Nylund, Anna – Rautio, Jaakko – Sihto, Juha – Virolainen, Jyrki: Prosessioikeus. 3. painos. Helsinki 2008, s. 651–654.

Frände 2008b

Frände, Dan: Syyte rikosprosessissa. Teoksessa Lappalainen, Juha – Frände, Dan – Havansi, Erkki – Koulu, Risto – Niemi-Kiesiläinen, Johanna – Nylund, Anna – Rautio, Jaakko – Sihto, Juha – Virolainen, Jyrki: Prosessioikeus. 3. painos. Helsinki 2008, s. 427–447.

Frände 2009

Frände, Dan: Finsk straffprocessrätt. Helsingfors 2009.

Helenius DL 2010

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

Helenius 2011

Helenius, Dan: KKO 2010:82. Ne bis in idem -kielto ja veronkorotuksen lopullisuus. Teoksessa Timonen, Pekka (toim.): KKO:n ratkaisut kommentein 2010:II. Helsinki 2011, s. 279–291.

Hellsten Verotus 2010

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

Hepola 2005

Hepola, Matti: Oikeusvoimaopin transformaatio. Siviiliprosessioikeudellisen oikeusvoimaopin muuttuminen ja siirtyminen hallinto- ja ympäristöoikeuteen ympäristöluvan pysyvyyden kannalta. Helsinki 2005. Edilex 16.4.2007 [www.edilex.fi] (30.10.2011)

Jokela 2004

Jokela, Antti: Oikeudenkäynti III. Helsinki 2004.

Jokela 2008

Jokela, Antti: Rikosprosessi. 4. uudistettu painos. Helsinki 2008.

Kiiski 2011

Kiiski, Kimmo Ilmari: Rahamaksu rangaistuksena. Edilex 1.3.2011. [www.edilex.fi] (30.10.2011)

Koponen LM 2003

Koponen, Pekka: Uudempaa tulkintakäytäntöä syytesidonnaisuudesta ja rikostuomion oikeusvoimasta II. *Lakimies* 3/2003, s. 375–397. [www.edilex.fi] (30.10.2011)

Koponen 2004

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

Koulu 2008

Koulu, Risto: Kansainvälinen siviiliprosessioikeus. Teoksessa Lappalainen, Juha – Frände, Dan – Havansi, Erkki – Koulu, Risto – Niemi-Kiesiläinen, Johanna – Nylund, Anna – Rautio, Jaakko – Sihto, Juha – Virolainen, Jyrki: *Prosessioikeus*. 3. painos. Helsinki 2008, s. 1197–1334.

Lappalainen 1995

Lappalainen, Juha: *Siviiliprosessioikeus I*. Helsinki 1995.

Lappalainen 2001

Lappalainen, Juha: *Siviiliprosessioikeus II*. Helsinki 2001.

Lappalainen 2008a

Lappalainen, Juha: Kanne ja vastine siviiliprosessissa. Teoksessa Lappalainen, Juha – Frände, Dan – Havansi, Erkki – Koulu, Risto – Niemi-Kiesiläinen, Johanna – Nylund, Anna – Rautio, Jaakko – Sihto, Juha – Virolainen, Jyrki: *Prosessioikeus*. 3. painos. Helsinki 2008, s. 391–426.

Lappalainen 2008b

Lappalainen, Juha: Yleistä oikeusvoimasta. Teoksessa Lappalainen, Juha – Frände, Dan – Havansi, Erkki – Koulu, Risto – Niemi-Kiesiläinen, Johanna – Nylund, Anna – Rautio, Jaakko – Sihto, Juha – Virolainen, Jyrki: *Prosessioikeus*. 3. painos. Helsinki 2008, s. 627–634.

Lappi-Seppälä 2009

Lappi-Seppälä, Tapio: Seuraamusjärjestelmän pääpiirteet. Teoksessa Lappi-Seppälä, Tapio – Hakamies, Kaarlo – Koskinen, Pekka – Majanen, Martti – Melander, Sakari – Nuotio, Kimmo – Nuutila, Ari-Matti – Ojala, Timo – Rautio, Ilkka: Rikosoikeus. 3. uudistettu painos. Helsinki 2009, s. 95–158.

Lehtonen 1986

Lehtonen, Asko: Veropetoksesta. RL 38 luvun 11 §:n 1 momentin tunnusmerkistöstä lähinnä tulo- ja varallisuusverotuksen kannalta. Helsinki 1986.

Linnakangas – Juanto 2008

Linnakangas, Esko – Juanto, Leila: Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. 6. uudistettu painos. Helsinki 2008.

Myrsky – Linnakangas 2007

Myrsky, Matti – Linnakangas, Esko: Verotusmenettely ja muutoksenhaku. 5. uudistettu painos. Helsinki 2007.

Mäenpää 2003

Mäenpää, Olli: Hallinto-oikeus. 4. painos. Helsinki 2003.

Mäenpää 2005

Mäenpää, Olli: Hallintoprosessioikeus. Helsinki 2005.

Nuotio 2009

Nuotio, Kimmo: Kansainvälinen ja eurooppalainen rikosoikeus. Teoksessa Lappi-Seppälä, Tapio, Hakamies, Kaarlo – Koskinen, Pekka – Majanen, Martti – Melander, Sakari – Nuotio, Kimmo – Nuutila, Ari-Matti – Ojala, Timo – Rautio, Ilkka: Rikosoikeus. 3. uudistettu painos. Helsinki 2009, s. 195–244.

Nuutila – Hakamies 2009

Nuutila, Ari-Matti – Hakamies, Kaarlo: RL 29: Rikokset julkista taloutta vastaan. Teoksessa Lappi-Seppälä, Tapio, Hakamies, Kaarlo – Koskinen, Pekka – Majanen, Martti – Melander, Sakari – Nuotio, Kimmo – Nuutila, Ari-Matti – Ojala, Timo – Rautio, Ilkka: Rikosoikeus. 3. uudistettu painos. Helsinki 2009, s. 757–820.

Pellonpää 2005

Pellonpää, Matti: Euroopan ihmisoikeussopimus. 4. uudistettu painos. Helsinki 2005.

Pellonpää LM 2009

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

Pellonpää – Gullans DL 2011

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

Sahavirta 2007

Sahavirta, Ritva: Verorikokset. Teoksessa Lahti, Raimo – Koponen, Pekka (toim.): *Talousrikokset. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja, E-sarja N:o 16.* Helsinki 2007, s. 177–226.

Sarivirta Verotus 2010

Sarivirta, Toni: Perustevalitus muutoksenhaun keinona veroasioissa hallinto-oikeuden prosessinjohton näkökulmasta. *Verotus* 4/2010, s. 397–408.

Sihto 2008

Sihto, Juha: Kansainvälinen rikosprosessioikeus. Teoksessa Lappalainen, Juha – Frände, Dan – Havansi, Erkki – Koulu, Risto – Niemi-Kiesiläinen, Johanna – Nylund, Anna – Rautio, Jaakko – Sihto, Juha – Virolainen, Jyrki: *Prosessioikeus*. 3. painos. Helsinki 2008, s. 1335–1433.

Sundström 2011

Sundström, G.O. Zacharias: Oikeudenmukainen tuomio. Tuomarin harkinta rikosasiassa. Kansalliset ja kansainväliset vaikutteet tuomarin harkinnassa. Helsinki 2011.

VIII

Tapani 2010

Tapani, Jussi: Veropetos. Teoksessa Frände, Dan – Matikkala, Jussi – Tapani, Jussi – Tolvanen, Matti – Viljanen, Pekka – Wahlberg, Markus: Keskeiset rikokset. Helsinki 2010, s. 403–428.

Tirkkonen 1953

Tirkkonen, Tauno: Suomen rikosprosessioikeus II. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja N:o 56. Helsinki 1953.

Tirkkonen 1969

Tirkkonen, Tauno: Suomen rikosprosessioikeus I. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja N:o 25. 2. uudistettu painos. Helsinki 1969.

Tirkkonen 1981

Tirkkonen, Tauno: Suomen prosessioikeus pääpiirteittäin. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja N:o 71. 5. uudistettu painos. Porvoo 1981.

Virolainen – Pölönen 2003

Virolainen, Jyrki – Pölönen, Pasi: Rikosprosessin perusteet. Rikosprosessioikeus I. Helsinki 2003.

Virolainen – Pölönen 2004

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

Vuorenpää LM 2010a

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

Vuorenpää LM 2010b

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 LM 2011

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

VIRALLISLÄHTEET

HE 122/1993 vp.

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi verotuslain muuttamisesta.

HE 83/2006 vp.

Hallituksen esitys Eduskunnalle ulosottokaareksi ja laiksi verojen ja maksujen täytäntöönpanosta sekä eräksi niihin liittyviksi laeiksi.

PeVL 2/1990 vp.

Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä (HE 22/1990 vp) ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojaamiseksi tehdyn yleissopimuksen ja siihen liittyvien lisäpöytäkirjojen eräiden määräysten hyväksymisestä.

MUUT LÄHTEET

Hakamies – Johansson 2009

Hakamies, Kaarlo – Johansson, Marian: Oikeudenkäynnin kesto talousrikoksissa: Raportti korkeimmassa oikeudessa vuonna 2007 käsiteltyjen talousrikosten oikeudenkäyntien kestosta. Korkeimman oikeuden selvityksiä 1/2009. [<http://www.kko.fi/uploads/palif00gnxdu.pdf>] (3.11.2011)

Valtakunnansyyttäjänviraston ohje 1.11.2010.

Valtakunnansyyttäjänviraston ohje: Korkeimman oikeuden ennakkoratkaisut ne bis in idem -kiellon merkityksestä veropetosasioissa 1.11.2010. Dnro 15/34/10.

Valtiovarainministeriön julkaisu 31/2011.

Valtiovarainministeriön julkaisu 31/2011: Veronkorotuksen ja rikosoikeudellisen seuraamuksen yhteensovittaminen. [www.vm.fi > Julkaisut ja asiakirjat > Julkaisut > Verotus > Veronkorotuksen ja rikosoikeudellisen rangaistuksen yhteensovittaminen, 31/2011] (1.10.2011)

Verohallinnon yhtenäistämishjeet vuodelta 2010 toimitettavaa verotusta varten.

Verohallinnon yhtenäistämishjeet vuodelta 2010 toimitettavaa verotusta varten. Dnro 919/32/2010. [www.edilex.fi] (13.9.2011)

Verohallinnon ohje 1.11.2010.

Verohallinnon ohje: Ne bis in idem 1.11.2010. Dnro 1027/56/2010.

Verohallinnon ohje 31.3.2011.

Verohallinnon ohje: Ne bis in idem 31.3.2011. Dnro 259/56/2011.

OIKEUSTAPAUKSET

Euroopan ihmisoikeustuomioistuin

Andria Oy ja Kari Karanko v. Suomi, 61557/00, 13.3.2007.

Bendenoun v. Ranska, 12547/86, 24.2.1994.

Corigliano v. Italia, 8304/78, 10.12.1982.

Engel ja muut v. Alankomaat, 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72, 8.6.1976.

Gradinger v. Itävalta, 15963/90, 23.10.1995.

Göktan v. Ranska, 33402/96, 2.7.2002.

Güney v. Ruotsi, 40768/06, 17.6.2008.

Haarvig v. Norja, 11187/05, 11.12.2007.

Hannu Lehtinen v. Suomi, 32993/02, 22.7.2008.

Isaksen v. Norja, 13596/02, 2.10.2003.

- Janosevic v. Ruotsi*, 34619/97, 23.7.2002.
- Jussila v. Suomi*, 73053/01, suuri jaosto, 23.11.2006.
- Kallio v. Suomi*, 40199/02, 22.7.2008.
- Malkov v. Viro*, 31407/07, 4.2.2010.
- Maresti v. Kroatia*, 55759/07, 25.6.2009.
- Mjelde v. Norja*, 11143/04, 1.2.2007.
- Morel v. Ranska*, 54559/00, 3.6.2003.
- Nilsson v. Ruotsi*, 73661/01, 13.12.2005.
- Oliveira v. Sveitsi*, 25711/94, 30.7.1998.
- Pohjarakennus Oy Korpela v. Suomi*, 54841/08, 18.5.2010.
- Ponsetti ja Chesnel v. Ranska*, 36855/97; 41731/98, 14.9.1999.
- Rosenquist v. Ruotsi*, 60619/00, 14.9.2004.
- Ruotsalainen v. Suomi*, 13079/03, 16.6.2009.
- R.T. v. Sveitsi*, 31982/96, 30.5.2000.
- Sailer v. Itävalta*, 38237/97, 6.6.2002.
- Storbråten v. Norja*, 12277/04, 1.2.2007.
- Västberga Taxi Aktiebolag ja Vulic v. Ruotsi*, 36985/97, 23.7.2002.
- Zolotukhin v. Venäjä*, 14939/03, 10.2.2009.

Korkein oikeus

KKO 1992:116.

KKO 1999:36.

KKO 2000:37.

KKO 2002:39.

KKO 2003:30.

KKO 2010:45.

KKO 2010:46.

KKO 2010:82.

KKO 2011:17.

KKO 2011:20.

KKO 2011:35.

KKO 2011:80.

VL 2010:48.

VL 2011:78.

VL 2011:81.

VL 2011:88.

Korkein hallinto-oikeus

KHO 2007:67.

KHO 2007:68.

KHO 2011:41.

Hovioikeudet

Kouvolan HO 17.3.2010, Dnro R 09/810.

Pohjois-Karjalan KO 25.8.2011, Dnro R 11/933.

Turun HO 10.3.2010, Dnro R 09/1621.

Hallinto-oikeudet

Helsingin HAO 30.6.2010, Dnro 02512/09/8402.

Käräjäoikeudet

Pohjois-Karjalan KO 25.8.2011, Dnro R 11/933.

Högsta Domstolen

Högsta Domstolens beslut i mål B 2509-09.

Högsta Domstolens beslut i mål B 5498-09.

Regeringsrätten

Regeringsrättens dom 17.9.2009 i mål 8133-08.

LYHENNELUETTELO

AVL	arvonlisäverolaki 1501/1993
EIS	euroopan ihmisoikeussopimus SopS 85–86/1998
EIT	euroopan ihmisoikeustuomioistuin
ETL	esitutkintalaki 449/1987
HAO	hallinto-oikeus
HO	hovioikeus
KHO	korkein hallinto-oikeus
KKO	korkein oikeus
KO	käräjäoikeus
KP-sopimus	YK:n kansalaisoikeuksia ja poliittisia oikeuksia koskeva kansainvälinen yleissopimus SopS 7–8/1976
OK	oikeudenkäymiskaari 4/1734
RL	rikoslaki 39/1889
ROL	laki oikeudenkäynnistä rikosasioissa 689/1997
ValmVL	valmisteverotuslaki 1469/1994
VeroTpL	laki verojen ja maksujen täytäntöönpanosta 706/2007
VML	laki verotusmenettelystä 1558/1995

1 JOHDANTO

1.1 Tutkielman tausta ja yhteiskunnallinen relevanssi

Euroopan ihmisoikeussopimus (EIS, SopS 85–86/1998) tuli Suomessa laintasoisena voimaan 23.5.1990, mistä lähtien se on ollut Suomessa kansallisten lakien tapaan valtiosisäisesti velvoittavaa oikeutta. EIS:n noudattamista valvoo Euroopan ihmisoikeustuomioistuin (EIT), jonka oikeuskäytännössä sopimuksen määräykset saavat tarkemman sisältönsä. EIS:ta kansallisissa tuomioistuimissa sovellettaessa sopimuksen ja sen lisäpöytäkirjojen määräysten lisäksi on siten otettava huomioon EIT:n vakiintunut tulkintakäytäntö.¹

EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklassa säädetään kiellosta syyttää tai rangaista kahdesti samasta rikoksesta saman valtion tuomiovallan nojalla. Kyse on ns. *ne bis in idem* -kiellosta², josta säädetään myös YK:n kansalaisoikeuksia ja poliittisia oikeuksia koskevan yleissopimuksen (KP-sopimus, SopS 7–8/1976) 14 artiklan 7 kohdassa. Lisäksi kiello syyttää tai rangaista kahdesti samasta rikoksesta on Suomessa voimassa tavanomaisena oikeutena³.

Suomessa *ne bis in idem* -kiellon on perinteisesti tulkittu koskevan ainoastaan rikosoikeudellisia rangaistuksia. Sen sijaan hallinnollisten seuraamusten, kuten veronkorotusten, on katsottu jäävän *ne bis in idem* -kiellon soveltamisalan ulkopuolelle.⁴ Suomessa on siten ollut mahdollista määrätä verovelvolliselle verolainsäädännön mukaisten velvollisuuksien laiminlyönnistä rikosoikeudellisen rangaistuksen lisäksi veronkorotusta hallinnollisessa menettelyssä.⁵

1 Pellonpää 2005, s. 59 ja 61–62.

2 Pellonpää 2005, s. 603.

3 Virolainen – Pölönen 2003, s. 97.

4 Sundström 2011, s. 173.

5 Hellsten Verotus 2010, s. 527. Ks. myös Mäenpää 2003, s. 426; Virolainen – Pölönen 2004, s. 332; Myrsky – Linnakangas 2007, s. 173.

EIT on jo tapauksessa *Bendenoun v. Ranska* (1994) katsonut veronkorotuksessa olleen kyse rikossyytteestä EIS:n autonomisessa merkityksessä.⁶ Vastaavaan lopputulokseen EIT on päätenyt useissa *Bendenoun*-tuomion jälkeen antamissaan EIS:n 6 artiklan ja 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan soveltamista koskevissa ratkaisuisa.⁷ EIT:n epäjohdonmukainen tulkinta EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklassa tarkoitettun ”sama rikos” -käsitteen merkityksestä on kuitenkin aiemmin johtanut siihen, ettei veronkorotuksen määräämisen ja veropetoksesta syyttämisen ja tuomitsemisen samojen tosiseikkojen perusteella ole katsottu loukkaavan kyseistä artiklaa.⁸

Tuomiossa *Zolotukhin vs. Venäjä* (2009) EIT yhdenmukaisti ”saman rikoksen” tulkintaansa ja totesi arvioitaessa, perustuvatko kaksi syytettä ”samaan rikokseen”, olennaista olevan nimenomaan tosiasiallisten tekojen, ei rikosten tunnusmerkistöjen vastaavuus.⁹ *Zolotukhin*-tuomion jälkeen veronkorotuksen määräämisen ja veropetoksesta syyttämisen samojen tosiseikkojen perusteella on muiden EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan soveltamiskriteereiden täytyessä katsottava rikkovan kieltoa syyttää tai rangaista kahdesti samasta rikoksesta.

EIT:n tulkinta *ne bis in idem* -kiellon soveltumisesta veronkorotus- ja veropetosasian välille on herättänyt suomalaisessa oikeuskäytännössä ja -kirjallisuudessa runsaasti kysymyksiä verolainsäädännön mukaisten velvollisuuksien laiminlyöntejä koskevan hallinnollisen seuraamusjärjestelmän ja rikosoikeudellisen rangaistusjärjestelmän yhteensovittamisesta. Korkein oikeus (KKO) on *ne bis in idem* -kiellon soveltamista veronkorotus- ja veropetosasian välille koskevissa ennakkopäätöksissä *KKO 2010:45*, *KKO 2010:46*, *KKO 2010:82*, *KKO 2011:20*, *KKO 2011:35* sekä *KKO 2011:80* todennut EIT:n oikeuskäytännön mukaisesti EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan estävän veropetossyytteen tutkittavaksi ottamisen veronkorotuksen tultua lopulliseksi ennen veropetossyytteen vireille tuloa. KKO ei sen sijaan ole katsonut artiklan sanamuodon tai EIT:n oikeuskäytännön edellyttävän Suomessa tavan-

6 *Bendenoun v. Ranska* (1994), k. 47. Ks. myös *Pellonpää* 2005, s. 390; *Andersson* Verotus 2010, s. 457.

7 Ks. esim. *Västberga Taxi Aktiebolag ja Vulic v. Ruotsi* (2002), k. 82; *Janosevic v. Ruotsi* (2002), k. 71; *Rosenquist v. Ruotsi* (2004); *Jussila v. Suomi* (2006), k. 38; *Hannu Lehtinen v. Suomi* (2008), k. 40; *Kallio vs. Suomi* (2008), k. 42. Ks. myös *Helenius* 2011, s. 280.

8 *Helenius* DL 2010, s. 775–776.

9 Ks. *Zolotukhin vs. Venäjä* (2009), k. 78, 82 ja 84. Ks. myös *Helenius* DL 2010, s. 776–777; *Pellonpää – Gullans* DL 2011, s. 414.

omaisena oikeutena voimassa olevan vireilläolovaikutuksen ulottamista veronkorotus- ja veropetosasian välille.¹⁰

Suomessa vallitseva *ne bis in idem* -kiellon soveltamista veronkorotus- ja veropetosasian yhteydessä koskeva oikeustila on ongelmallinen sekä oikeudellisen ennakoitavuuden että verovelvollisten yhdenvertaisuuden kannalta. KKO:n oikeuskäytännön mukaan *ne bis in idem* -kiellon soveltaminen veronkorotus- ja veropetosasian välille edellyttää ensin määrätyn seuraamuksen saavuttaneen lainvoiman ennen uuden menettelyn vireille tuloa. Sen sijaan vireillä olevalla veronkorotusasialla ei KKO:n ennakkopäätösten mukaan ole veropetosyytteen tutkittavaksi ottamista estävää vaikutusta tai päinvastoin.¹¹ Viimeksi mainitussa tilanteessa verovelvollinen voi siten edelleen tulla syytetyksi ja rangaistuksi kahdesti samasta teosta. KKO:n viimeaikaisen oikeuskäytännön valossa rangaistuksena verolainsäädännön mukaisten velvollisuuksien laiminlyönnistä voi sattumanvaraisista seikoista riippuen olla veronkorotus, tuomio veropetoksesta tai molemmat.

1.2 Tutkimusongelma, rakenne ja aiheen rajaus

Tarkastelen pro gradu -tutkielmassani kieltoa syyttää tai rangaista kahdesti samasta rikoksesta veronkorotuksen ja veropetoksen yhteydessä. Tutkimusongelmani jakautuu kolmeen osaan. Ensinnäkin tutkin, millä tavoin KKO on reagoinut EIT:n *ne bis in idem* -kiellon soveltamista koskevaan oikeuskäytäntöön tilanteissa, joissa sekä veronkorotuksen määräämisedellytysten että veropetoksen tunnusmerkistön epäillään täyttyvän. Toiseksi selvitän, millaisia kysymyksiä EIT:n *ne bis in idem* -kiellon soveltamista koskeva tulkintakäytäntö on suomalaisessa oikeuskäytännössä ja -kirjallisuudessa herättänyt liittyen mahdollisuuksiin käsitellä verovelvollisen sama verolainsäädännön vastainen teko tai laiminlyönti hallinnollisessa ja rikosoikeudellisessa menettelyssä. Kolmanneksi tarkastelen keinoja yhteen-

10 *KKO 2010:45*, k. 34–37, 40 ja 44; *KKO 2010:46*, k. 35–38 ja 45; *KKO 2010:82*, k. 18–22; *KKO 2011:35*, k. 10–11. Ks. myös *Andersson Verotus 2010*, s. 459; *Vuorenpää LM 2010b*, s. 1114–1115; *Helenius 2011*, s. 280; *Pellonpää – Gullans DL 2011*, s. 423.

11 *KKO 2010:45*, k. 34–37 ja 44; *KKO 2010:46*, k. 35–38 ja 45; *KKO 2010:82*, k. 18–22; *KKO 2011:35*, k. 10; *KKO 2011:80*, k. 11. Ks. myös *Helenius DL 2010*, s. 774; *Hellsten Verotus 2010*, s. 528; *Vuorenpää LM 2010b*, s. 1114–1115; *Helenius 2011*, s. 280.

sovittaa Suomen verolainsäädännön mukaisten velvollisuuksien rikkomista koskeva seuraamusjärjestelmä EIT:n viimeaikaiseen EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklaa koskevaan tulkintakäytäntöön. Tutkimusmetodini on lainopillinen, ja keskeistä aineistoa tutkielmassani ovat EIT:n ja KKO:n oikeuskäytäntö sekä aihetta koskeva oikeuskirjallisuus.

Aloitan aiheen käsittelyn selvittämällä *ne bis in idem* -kiellon, tuomion negatiivisen oikeusvoimavaikutuksen ja vireilläolovaikutuksen sisältöä ja säädösperstusta. Rajaan aiheen käsittelyn kyseisten sääntöjen valtion sisäiseen puoleen, enkä siten tarkastele *ne bis in idem* -kieltoa, oikeusvoimavaikutusta ja vireilläolovaikutusta valtioiden rajat ylittävissä tapauksissa. Kolmannessa luvussa selvitän veropetoksen tunnusmerkistöä sekä veronkorotuksen määräämisedellytyksiä tulo- ja arvonlisäverotuksessa. *Ne bis in idem* -kielto voi tulla sovellettavaksi myös veropetosyytteen ja muiden kuin tulo- ja arvonlisäverotuksessa määrättävien veronkorotusten välillä. Aiheen laajuuden ja eri verolakien veronkorotussäännösten keskinäisen samankaltaisuuden vuoksi sekä KKO:n ja korkeimman hallinto-oikeuden (KHO) tuomioiden koskiessa pääasiassa tulo- ja arvonlisäverotuksessa määrättyjä veronkorotuksia pidän tarkoituksenmukaisena keskittyä kyseisten verolajien mukaisiin veronkorotussäännöksiin. Neljännessä luvussa tarkastelen *ne bis in idem* -kiellon soveltamisedellytyksiä veronkorotuksen ja veropetosyytteen yhteydessä. *Ne bis in idem* -kieltoon liittyviä ongelmia voi ilmetä myös muiden hallinnollisten seuraamusten ja rikosoikeudellisten rangaistusten yhteydessä.¹² Aiheen laajuuden vuoksi rajaan tarkastelun *ne bis in idem* -kieltoon veronkorotus- ja veropetosasian yhteydessä. Viidennessä luvussa selvityksen kohteena ovat puolestaan vallitsevan oikeustilan vero-, esitutkinta- ja syyttäväviranomaisille sekä tuomioistuimille sallimat toimintavaihtoehdot tilanteissa, joissa saattavat täytyä sekä veronkorotuksen määräämisedellytykset että veropetoksen tunnusmerkistö. Viimeisessä luvussa teen johtopäätöksiä KKO:n suhtautumisesta EIT:n *ne bis in idem* -kiellon soveltamista koskevaan oikeuskäytäntöön sekä tarkastelen lainsäädännöllisiä keinoja yhteensovittaa verolainsäädännön mukaisten velvollisuuksien rikkomista koskeva seuraamusjärjestelmä EIT:n EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklaa koskevaan tulkintakäytäntöön. Valtiovarainministeriön asettama työryhmä on julkaissut kesäkuussa 2011 esityksen veronkorotuksia ja verorikoksia koskevan lainsäädännön muuttamiseksi. Työryhmän esitys koskee veronkoro-

¹² Ks. *KKO 2011:17*, jossa oli kyse muun muassa *ne bis in idem* -kiellon soveltamisesta uhkasakon ja sakon yhteydessä.

tusten lisäksi tullinkorotuksia.¹³ Rajaan käsittelyn kuitenkin tältäkin osin nimenomaan veronkorotus- ja veropetossäännöksiä koskeviin muutosehdotuksiin. Työryhmän esityksen lisäksi tarkastelen mahdollisuutta yhteensovittaa verorikoksia koskevat seuraamusjärjestelmät muuttamalla veronkorotukset viivästyskoron luonteisiksi maksuiksi.

¹³ *Valtiovarainministeriön julkaisu 31/2011*, s. 5 ja 13.

2 KIELTO SYYTTÄÄ TAI RANGAISTA KAHDESTI, TUOMION NEGATIIVINEN OIKEUSVOIMA- VAIKUTUS SEKÄ VIREILLÄOLOVAIKUTUS

2.1 Kielto syyttää tai rangaista kahdesti

Kiellosta syyttää tai rangaista kahdesti samasta rikoksesta saman valtion tuomiovallan nojalla eli ns. *ne bis in idem* -kiellosta säädetään EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklassa sekä KP-sopimuksen 14 artiklan 7 kohdassa. EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan 1 kohdan mukaan ketään ei saa saman valtion tuomiovallan nojalla tutkia uudelleen tai rangaista oikeudenkäynnissä rikoksesta, josta tämä on jo lopullisesti vapautettu tai tuomittu syylliseksi kyseisen valtion lakien ja oikeudenkäyntimenettelyn mukaisesti. Artiklassa kielletään siten samasta rikoksesta syyttäminen ja rankaiseminen toistamiseen nimenomaan *saman* valtion tuomiovallan nojalla.¹⁴ Sen sijaan artikla ei estä syyttämistä tai rankaisemasta rikoksesta, jota koskeva syyte on lainvoimaisesti ratkaistu toisessa valtiossa.¹⁵ On myös huomattava, että EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artikla estää syyttämistä tai rankaisemasta uudelleen ainoastaan asian tultua jo *lopullisesti* ratkaistuksi. Artikla ei sanamuotonsa mukaan kiellä asian yhtäaikaista vireilläoloa kahdessa eri oikeudenkäynnissä.¹⁶ Artiklan 2 kohdan mukaan lopullisesti ratkaistu asia voidaan ottaa uudelleen tutkittavaksi, mikäli esiin tulee uusia tosiseikkoja tai aiemmassa prosessissa on tapahtunut lopputulokseen mahdollisesti vaikuttanut perustavaa laatua oleva virhe.¹⁷

KP-sopimuksen 14 artiklan 7 kohdassa säädetään *ne bis in idem* -kiellosta pääosin EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan 1 kohtaa vastaavalla tavalla. Kyseinen artikla ei mahdollista EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan 2 kohdan tavoin asian ottamista uudelleen tutkittavaksi

¹⁴ Pellonpää 2005, s. 603.

¹⁵ Valtioiden välisestä *ne bis in idem* -periaatteesta lopulliseksi tulleiden tuomioiden osalta säädetään Schengenin sopimuksen (SopS 23/2001) 54 artiklassa sekä Euroopan unionin perusoikeuskirjan (SopS 66–67/2009) 50 artiklassa. Ks. *ne bis in idem* -periaatteesta Schengenin sopimuksessa esim. Cassese 2003, s. 320–321 sekä Sihto 2008, s. 1365. Kansallisten ja kansainvälisten tuomioistuinten välisestä *ne bis in idem* -vaikutuksesta vakavien kansainväliseen yhteisöön kohdistuvien rikosten osalta säädetään kansainvälisen rikostuomioistuimen Rooman perussäännön (SopS 55–56/2002) 20 artiklassa. Ks. Rooman perussäännöstä esim. Nuotio 2009, s. 204–205 sekä Cassese 2003, s. 320–321.

¹⁶ Hellsten Verotus 2010, s. 537; Vuorenpää LM 2010b, s. 1114. Ks. myös Virolainen – Pölönen 2004, s. 330.

¹⁷ Ks. myös Pellonpää 2005, s. 605–606.

esiin tulleiden uusien tosiseikkojen tai aiemmassa prosessissa tapahtuneen virheen vuoksi¹⁸.

Suomessa *ne bis in idem* -kielto on edellä mainittujen kansainvälisten sopimusten lisäksi voimassa tavanomaisena oikeutena.¹⁹ Toisin kuin EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklassa ja KP-sopimuksen 14 artiklan 7 kohdassa Suomessa tavanomaisena oikeutena voimassa olevaa *ne bis in idem* -kieltoa ei ole rajattu lopulliseksi tulleisiin tuomioihin. Suomessa kielto syyttää tai rangaista kahdesti samasta rikoksesta sisältää siten sekä tuomion negatiivisen oikeusvoimavaikutuksen että vireilläolovaikutuksen.²⁰ Kotimaisten tuomioiden negatiivinen oikeusvoimavaikutus käy välillisesti ilmi myös oikeudenkäymiskaaren (OK, 4/1734) 31 luvun (109/1960) ylimääräistä muutoksenhakua koskevista säännöksistä.²¹

2.2 Tuomion negatiivinen oikeusvoimavaikutus

Tuomion oikeusvoima, *res judicata*, tarkoittaa lainvoimaisen tuomion sisällön sitovaa vaikutusta uudessa oikeudenkäynnissä.²² Tuomio tulee lainvoimaiseksi ja saavuttaa samalla oikeusvoiman, kun siihen ei voida enää hakea muutosta säännönmukaisin muutoksenhakukeinoin.²³ Oikeusvoiman taustalla vaikuttaa tavoite välttää toistuvat oikeudenkäynnit samassa asiassa. Asianosaisten, erityisesti rikoksesta syytetyn, on voitava luottaa siihen, ettei lopullisesti ratkaistua asiaa oteta uudelleen käsiteltäväksi.²⁴

18 Suomi on tehnyt KP-sopimuksen 14 artiklan 7 kohtaan varauman koskien mahdollisuutta ottaa lopullisesti ratkaistu asia uudelleen tutkittavaksi. Varauman mukaan Suomi noudattaa nykyistä käytäntöä, jonka mukaan tuomiota voidaan muuttaa tuomitun vahingoksi, jos tuomioistuimen jäsen tai virkamies, syyttäjä tai oikeudenkäyntiasiamies on rikollisella tai vilpillisellä toiminnalla vaikuttanut syytetyn vapauttamiseen tai tuomitsemiseen olennaisesti liian lievään rangaistukseen tai jos jutussa on esitetty vääriä todisteita, joiden vaikutus on ollut sama, sekä törkeäkköissä rikosasiassa lisäksi vuoden kuluessa ennen tuntemattomien todisteiden nojalla, jos ne olisivat johtaneet syytetyn tuomitsemiseen rikoksesta tai olennaisesti ankarampaan rangaistukseen. Ks. myös *Pellonpää* 2005, s. 605 alav. 24.

19 *Virolainen – Pölönen* 2003, s. 97.

20 *Lappalainen* 2008a, s. 404.

21 *Lappalainen* 2008b, s. 629. Ulkomaisten rikostuomioiden negatiivisesta oikeusvoimavaikutuksesta Suomessa säädetään rikoslain (RL, 39/1889) 1 luvun 13 §:ssä. Ulkomaisten siviilituomioiden negatiivisesta oikeusvoimavaikutuksesta ks. esim. *Lappalainen* 2008b, s. 632–633.

22 *Tirkkonen* 1953, s. 536; *Jokela* 2008, s. 654.

23 *Jokela* 2008, s. 654.

24 *Lappalainen* 2008b, s. 627.

Tuomion oikeusvoima sisältää sekä positiivisen että negatiivisen vaikutuksen.²⁵ Ne bis in idem -kieltoa tarkasteltaessa olennaista on tuomion negatiivinen oikeusvoima, joka estää lainvoimaisesti ratkaistun asian ottamisen uudelleen tutkittavaksi.²⁶ Lainvoimainen tuomio muodostaa ehdottoman eli *absoluuttisen* prosessin esteen, joka tuomioistuimen on otettava viran puolesta, *ex officio*, huomioon.²⁷

Oikeusvoiman saavuttavat lähtökohtaisesti tuomiot, rikesakko- ja rangaistusmääräykset sekä oikeudenkäynnin aikana annetut oikeudenkäyntimenettelystä aiheutuneita aineellisoikeudellisia kysymyksiä koskevat lopulliset ratkaisut.²⁸ Lisäksi oikeusvoiman voivat saavuttaa sellaiset prosessinedellytysten olemassaoloa koskevat tuomioistuimen päätökset, jotka voivat vaikuttaa *in abstracto* tarkastellen uudessa oikeudenkäynnissä.²⁹ Hallinnollisten viranomaisten päätökset eivät sen sijaan lainvoiman saavutettuaan tule oikeusvoimaisiksi, eikä niillä siten ole tuomioistuinta sitovaa vaikutusta.³⁰ Veroviranomaisen antama lopulliseksi tullut veronkorotuspäätös ei näin ollen ole Suomessa perinteisesti voinut estää veropeitossyytteen käsiteltäväksi ottamista yleisessä tuomioistuimessa tai päinvastoin.³¹

Tuomion negatiivisen oikeusvoimavaikutuksen saavat aikaan sekä langettavat että vapauttavat tuomiot. Vastaavasti syytetyn jättäminen rangaistukseen tuomitsematta seuraamusluonteisella perusteella synnyttää negatiivisen oikeusvoimavaikutuksen.³² Sen sijaan syyttämättäjättämispäätös ei varsinaisesti saavuta oikeusvoimaa, vaikka syyttäjän rajoitetulla oikeudella peruuttaa tekemänsä päätös syyttämättä jättämisestä voi käytännössä olla vastaavia vaikutuksia.³³ Oikeudenkäynnistä rikosasioissa annetun lain (ROL, 689/1997) 1 lu-

25 Lappalainen 2008b, s. 627; Jokela 2008, s. 655. Positiivisen oikeusvoimavaikutuksen ansiosta tuomioistuimen on otettava oikeusvoimaisesti ratkaistu asia viran puolesta tuomiooperusteeksi sen muodostuessa esikysymykseksi uudessa oikeudenkäynnissä, Jokela 2008, s. 655. Positiivinen oikeusvoimavaikutus on ominainen nimenomaan siviilituomioille, eikä sillä ole uudemmassa oikeuskirjallisuudessa pääsääntöisesti katsottu olevan merkitystä rikostuomioiden kohdalla, Lappalainen 2001, s. 466; Jokela 2008, s. 655; Frände 2009, s. 441. Vrt. Jokela 2008, s. 663, joka katsoo vakavampien rikosten osalta olevan perusteltua ulottaa rikostuomion positiivinen oikeusvoimavaikutus myöhempään siviiliprosessiin.

26 Tirkkonen 1953, s. 542; Lappalainen 2008b, s. 627; Jokela 2008, s. 655.

27 Lappalainen 2008b, s. 627–628; Jokela 2008, s. 655.

28 Frände 2008a, s. 652–653; Jokela 2008, s. 656. Ks. myös Tirkkonen 1953, s. 544–545.

29 Jokela 2008, s. 656. Ks. myös Tirkkonen 1953, s. 547.

30 Jokela 2004, s. 450; Sundström 2011, s. 173.

31 Ks. esim. Mäenpää 2003, s. 426.

32 Frände 2008a, s. 652. Negatiivisesta oikeusvoimavaikutuksesta rangaistukseen tuomitsematta jättämisen yhteydessä ks. KKO 2003:30.

33 Koponen LM 2003, s. 380–381. Ks. myös Frände 2008a, s. 653.

vun 11 §:n (455/2011) mukaan syyttäjällä on oikeus peruuttaa tekemänsä syyttämättäjättämispäätös sen perustuttua olennaisesti puutteellisiin tai virheellisiin tietoihin. Lisäksi ylempällä syyttäjällä on ROL:n 1 luvun 11 §:n 2 momentin nojalla oikeus ottaa alemman syyttäjän tekemä päätös syyttämättä jättämisestä uudelleen ratkaistavaksi.

Tarkasteltaessa *ne bis in idem* -kieltoa veronkorotuksen ja veropetoksen yhteydessä on kiinnitettävä huomiota myös tuomion negatiivisen oikeusvoimavaikutuksen prosessilajien väliseen ulottuvuuteen. Riita- ja rikosasioiden osalta oikeuskirjallisuudessa on katsottu, ettei riita- ja rikosoikeudenkäynneissä annetuilla tuomioilla voi tuomiossa ratkaistuja yksityisoikeudellisia vaatimuksia lukuun ottamatta olla pääsääntöisesti negatiivista oikeusvoimavaikutusta toisessa prosessilajissa käsiteltävään asiaan nähden.³⁴ Tuomion oikeusvoimavaikutusta hallintolainkäytön ja yleisen lainkäytön välillä on sen sijaan suomalaisessa oikeuskirjallisuudessa käsitelty vähän. Lisäksi aiheen käsittely on pääasiassa keskittynyt positiiviseen oikeusvoimavaikutukseen siviili- ja hallintoprosessin välillä.³⁵ Negatiivista oikeusvoimavaikutusta siviiliprosessin ja hallintolainkäytön välillä on pidetty lähinnä hypoteettisena mahdollisuutena.³⁶ Sen sijaan negatiivista oikeusvoimavaikutusta rikos- ja hallintoprosessin välillä ei suomalaisessa oikeuskirjallisuudessa ole käsitelty lainkaan. Pääsääntönä on kuitenkin pidetty tuomion negatiivisen oikeusvoimavaikutuksen rajoittumista saman prosessilajin sisälle.³⁷

Tuomion negatiivisen oikeusvoimavaikutuksen perustuessa Suomessa EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklaan, KP-sopimuksen 14 artiklan 7 kohtaan sekä tavanomaiseen oikeuteen muotoutuu oikeusvoimavaikutuksen tarkempi sisältö ja ulottuvuus sekä EIT:n että kansallisten tuomioistuinten oikeuskäytännössä.³⁸ EIT on tapauksessa *Ruotsalainen v. Suomi* (2009) tulkinnut EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan voivan tiettyjen edellytysten vallitessa tulla sovellettavaksi rikosoikeudellisen rangaistuksen ja hallinnollisen seuraamuksen välillä.

34 Lappalainen 2001, s. 465; Jokela 2008, s. 661–662.

35 Vuorenpää LM 2010a, s. 98. Ks. myös Lappalainen 2001, s. 467–468; Hepola 2005, s. 340–342.

36 Lappalainen 2001, s. 467. Ks. myös Hepola 2005, s. 342; Vuorenpää LM 2010a, s. 98.

37 Vuorenpää LM 2010a, s. 97.

38 Frände 2008a, s. 652.

Ruotsalainen-tapauksessa EIT katsoi EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklaa rikutun, kun valittaja oli ensin tuomittu lievistä veropetoksesta 720 markan sakkorangaistukseen ja myöhemmin ajoneuvohallintokeskus oli saman teon perusteella perinyt valittajalta polttoainemaksun kolminkertaisena, 90 000 markan suuruisena. Verohallitus hylkäsi valittajan polttoainemaksun määräämisestä tekemän oikaisuvaatimuksen ja myöhemmin hallinto-oikeus (HAO) hylkäsi valittajan asiasta tekemän valituksen. EIT tulkitsi polttoainemaksun määräämisen kolminkertaisena merkinneen EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklassa tarkoitettua rikossyytettä ja lievän veropetostuomion ja polttoainemaksun korotuksen määräämisen perustuneen pääosin samoihin tosiseikkoihin. Näillä perusteilla EIT katsoi valittajaa syytetyn ja rangaistun kahdesti samasta rikoksesta ja *ne bis in idem* -periaatetta loukatun.

EIT ei nimenomaisesti ottanut kantaa siihen, millainen merkitys *ne bis in idem* -kiellon soveltamisen kannalta oli polttoainemaksun korotuksen ja rangaistusmääräyksen kuulumisella eri prosessilajeihin. Ratkaisusta voidaan kuitenkin päätellä EIT:n katsoneen rikosprosessissa annetun tuomion negatiivisen oikeusvoimavaikutuksen voivan ulottua hallintomenettelyyn ja -lainkäyttöön.³⁹ Suomessa KKO on *ne bis in idem* -kiellon soveltamista veronkorotuksen ja veropetoksen yhteydessä koskevissa ennakkopäätöksissä *KKO 2010:45*, *KKO 2010:46*, *KKO 2010:82*, *KKO 2011:20*, *KKO 2011:35* sekä *KKO 2011:80* tulkinnut tuomion negatiivisen oikeusvoimavaikutuksen voivan vastaavasti ulottua tiettyjen edellytysten vallitessa myös hallintomenettelystä rikosprosessiin. KKO:n ennakkopäätökset viittaavat siihen, että myös suomalaisessa oikeuskäytännössä ollaan omaksumassa uudenlainen tulkinta hallinnollisten päätösten negatiivisesta oikeusvoimasta sekä negatiivisen oikeusvoimavaikutuksen prosessilajien välisestä ulottuvuudesta. Tämän tulkinnan mukaan hallinnollisen seuraamuksen rinnastuessa rikosoikeudelliseen rangaistukseen hallinnollista seuraamusta koskevan päätöksen negatiivinen oikeusvoima voi estää saman teon tutkittavaksi ottamisen rikosprosessissa ja päinvastoin.⁴⁰

39 *Vuorenpää* LM 2010a, s. 99–100. Ks. myös *Pellonpää – Gullans* DL 2011, s. 415.

40 *Vuorenpää* LM 2010a, s. 100.

2.3 Vireilläolovaikutus

Suomessa tavanomaisena oikeutena voimassa oleva *ne bis in idem* -kielto sisältää tuomion oikeusvoimavaikutuksen lisäksi myös valtion sisäisen vireilläolovaikutuksen eli ns. *lis pendens* -vaikutuksen.⁴¹ Vireilläolovaikutuksen keskeisenä sisältönä on kielto saattaa asia tuomioistuimen käsiteltäväksi asian ollessa jo toisen oikeudenkäynnin kohteena samassa tai toisessa maamme tuomioistuimessa. Asia on siten vireilläolovaikutuksen mukaan sidottu siihen tuomioistuimeen, jossa se on ensimmäisenä saatettu vireille.⁴² Vireilläolovaikutuksen tarkoituksena on säästää kaksinkertaisesta käsittelystä tuomioistuimille ja asianosaisille aiheutuvia kustannuksia sekä toisaalta välttää keskenään ristiriitaiset tuomiot samassa asiassa.⁴³ Tuomion negatiivisen oikeusvoimavaikutuksen tavoin asian vireilläolo toisessa oikeudenkäynnissä merkitsee ehdottoman prosessinedellytyksen puuttumista.⁴⁴ Tuomioistuimen on havaitessaan asian olevan jo vireillä samassa tai toisessa tuomioistuimessa jätettävä asia *ex officio* tutkimatta.⁴⁵

Vireilläolovaikutus koskee tuomion negatiivisen oikeusvoimavaikutuksen tavoin nimenomaan *tuomioistuimessa* käsiteltävänä olevia asioita. Asian vireilläolo hallintoviranomaisessa ei tavallisesti muodosta estettä saman asian käsiteltäväksi ottamiselle tuomioistuimessa.⁴⁶ Lisäksi on huomattava samaan asiaan kohdistuvien siviili-, rikos- ja hallintoprosessien voivan olla vireillä yhtäaikaaisesti, mikäli asiaa arvioidaan eri prosesseissa eri säännösten ja oikeudellisten perusteiden pohjalta.⁴⁷ Veronkorotuksen ja veropetosyytteen perustuessa eri säännöksiin ja oikeudellisiin perusteisiin ei hallintotuomioistuimessa käsiteltävänä olevalla veronkorotusasialla ja yleisessä tuomioistuimessa vireillä olevalla veropetosyytteellä ole Suomessa perinteisesti katsottu voivan olla vireilläolovaikutusta toisiinsa nähden. Vielä vähemmän hallintoviranomaisessa vireillä olevan veronkorotusasian on aja-

41 Lappalainen 2008a, s. 404. Ulkomaisessa tuomioistuimessa vireillä olevan oikeudenkäynnin *lis pendens* -vaikutuksesta on erityisesti riita-asioiden osalta erityissäännöksiä tuomioiden tunnustamista ja täytäntöönpanoa koskevilla kansainvälisissä sopimuksissa sekä Suomen kansallisessa lainsäädännössä, ks. Lappalainen 1995, s. 259–260 ja 385–387; Koulou 2008, s. 1312–1316.

42 Tirkkonen 1981, s. 114.

43 Lappalainen 2008a, s. 404.

44 Tirkkonen 1969, s. 385 ja 388.

45 Lappalainen 1995, s. 378.

46 Tirkkonen 1981, s. 114.

47 Mäenpää 2005, s. 256.

teltu voivan estää veropetosyytteen käsiteltäväksi ottamisen yleisessä tuomioistuimessa tai päinvastoin.

3 VEROPETOS- JA VERONKOROTUSSÄÄNNÖKSET

3.1 Veropetoksen tunnusmerkistö

Rikoslain (RL, 39/1889) 29 luvun 1 §:n (1228/1997) veropetossäännöksen tarkoituksena on turvata veronsaajien oikeutta veron määräämiseen vaikuttaviin riittäviin ja oikeansisällöisiin tietoihin.⁴⁸ Veron määräämiseen vaikuttavien väärin tietojen antaminen, tietojen salaaminen sekä verolainsäädännön mukaisten velvollisuuksien laiminlyönti johtavat yhteiskunnallisesti epätoivottaviin seurauksiin, kuten tuloverovelvollisuuden epäoikeudenmukaiseen jakautumiseen, eri verolajien sosiaalisten ja kasvu- ja suhdannepoliittisten päämäärien vaarantumiseen sekä epärehellisesti toimivien yritysten muita edullisempaan kilpailuasemaan.⁴⁹

Veropetoksena rangaistavaksi on RL:n 29 luvun 1 §:ssä säädetty tietyt teot, joilla aiheutetaan tai *yritetään* aiheuttaa veron määräämättä jättäminen, veron määrääminen liian alhaiseksi tai veron aiheeton palauttaminen.⁵⁰ RL:n 29 luvun 1 §:n 1–4 kohtien mukaan veropetoksen tekotapoja ovat väärän tiedon antaminen verotusta varten viranomaiselle veron määräämiseen vaikuttavasta seikasta, veron määräämiseen vaikuttavan seikan salaaminen verotusta varten annetussa ilmoituksessa, verotusta varten säädetyn veron määräämisen kannalta merkityksellisen velvollisuuden laiminlyönti sekä muu petollisuus. Rangaistuksena veropetoksesta on tuomittava sakkoa tai vankeutta enintään kaksi vuotta.

RL:n 29 luvun 1 §:n 1 kohdassa tarkoitettu väärän tiedon antaminen veron määräämiseen vaikuttavasta seikasta täyttyy tyypillisesti tuloverotuksen osalta ilmoitettaessa tulo todellista pienempänä tai vähennyskelpoinen meno todellista suurempana. Arvonlisäverotuksessa tyypillinen tekomuoto on virheellisen tiedon antaminen verollisen myynnin määrästä ja ennakoperinnässä puolestaan maksetuista palkoista.⁵¹ RL:n 29 luvun 1 §:n 2 kohdan mukaisesti veron määräämiseen vaikuttavan seikan salaamisesta on oikeuskäytännössä ja -kirjal-

48 *Tapani* 2010, s. 403.

49 *Nuutila - Hakamies* 2009, s. 763–764.

50 *Sahavirta* 2007, s. 178; *Tapani* 2010, s. 403.

51 *Sahavirta* 2007, s. 194; *Tapani* 2010, s. 404–405.

lisuudessa katsottu useimmiten olevan kyse verovelvollisen jättäessä tietyn tulo- tai varallisuuslajin kokonaan ilmoittamatta verotusta varten annetussa ilmoituksessa.⁵² Tietyn tulolajin tulojen osittaista ilmoittamatta jättämistä on sen sijaan arvioitu sekä väärän tiedon antamisena että tietojen salaamisena.⁵³ RL:n 29 luvun 1 §:n 3 kohdassa tarkoitettua verotusta varten säädetyn velvollisuuden laiminlyönnistä eli ns. *passiivisesta veropetoksesta* on puolestaan kyse jätettäessä ilmoittamisvelvollisuuden piiriin kuuluva ilmoitus kokonaan antamatta. Passiivisen veropetoksen tyypillisiä tekemuotoja ovat arvonlisäverovelvollista toimintaa koskevien aloitus-, valvonta- ja vuosi-ilmoitusten sekä ennakonpidätyksen toimittamista koskevien ilmoitusten laiminlyönti.⁵⁴ Verovelvollisen voidessa pyrkiä välttämään verolainsäädännön mukaisia velvollisuuksiaan käytännössä lukuisilla eri tavoilla lainsäätaja on katsonut tarpeelliseksi sisällyttää veropetoksen tunnusmerkistöön myös avoimen tekotapatunnusmerkin ”muuten petollisesti”. RL:n 29 luvun 1 §:n 4 kohdan mukainen muu petollisuus voi tulla sovellettavaksi esimerkiksi verovelvollisen tuotua maahan tullin tai valmisteveron alaista tavaraa tullitoimipaikan kiertämällä.⁵⁵

Veropetoksen törkeästä tekemuodosta säädetään RL:n 29 luvun 2 §:ssä (769/1990). Säännöksen mukaan törkeän veropetoksen tunnusmerkistö täyttyy, kun rikoksella on tavoiteltu huomattavaa taloudellista hyötyä tai veropetos on tehty erityisen suunnitelmallisesti ja rikos on myös kokonaisuutena arvostellen törkeä. Rangaistuksena törkeästä veropetoksesta on tuomittava vähintään neljä kuukautta ja enintään neljä vuotta vankeutta. Lievästä veropetoksesta on RL:n 29 luvun 3 §:n (769/1990) mukaan kyse veropetoksen ollessa kokonaisuutena arvostellen vähäinen ottaen huomioon rikoksella tavoitellun hyödyn määrä tai muut rikokseen liittyvät seikat. Seurauksena lievästä veropetoksesta on tuomittava sakkoa.

Veropetoksen rangaistavuus edellyttää tekijän toimineen tahallisesti.⁵⁶ RL:n 3 luvun 6 §:n (515/2003) ensimmäisen virkkeen mukaan tekijä on aiheuttanut tunnusmerkistön mukaisen seurauksen tahallaan, jos hänen tarkoituksenaan on ollut aiheuttaa seuraus tai hän on pitänyt seurauksen aiheutumista varmana tai varsin todennäköisenä. Veropetoksen kohdalla ta-

52 Lehtonen 1986, s. 210; Nuutila - Hakamies 2009, s. 778; Tapani 2010, s. 407.

53 Nuutila - Hakamies 2009, s. 778; Tapani 2010, s. 407.

54 Sahavirta 2007, s. 206 ja 208; Nuutila - Hakamies 2009, s. 778, 780–781; Tapani 2010, s. 410.

55 Nuutila - Hakamies 2009, s. 782.

56 Nuutila - Hakamies 2009, s. 787.

hallisuusvaatimuksen täytyminen edellyttää siten tekijän pitäneen veron määräämättä jättämistä, veron määräämistä liian alhaiseksi tai veron aiheetonta palauttamista vähintään varsin todennäköisenä seurauksena menettelystään.⁵⁷ Passiiviseen veropetokseen liittyy lisäksi korotettu tahallisuusvaatimus tunnusmerkistön edellyttäessä tekijän laiminlyöneen veron määräämisen kannalta merkityksellisen velvollisuuden nimenomaan veron *välttämistarkoituksessa*.⁵⁸ Tahallisuuden täyttymistä on usein arvioitava objektiivisten seikkojen, kuten virheiden toistuvuuden ja suuruuden, perusteella.⁵⁹

3.2 Veronkorotuksen määräämisperusteet

3.2.1 Veronkorotussäännökset verotusmenettelylaissa

Voimassa olevan lainsäädännön mukaan verolainsäädännön mukaisten velvollisuuksien laiminlyönnistä voi rikosoikeudellisen rangaistuksen sijaan tai ohella seurata hallinnollinen maksuseuraamus. Keskeisin maksuseuraamuksista on veronkorotus, jonka määräämisperusteista ja määrästä säädetään useissa verolaeissa.⁶⁰ KKO on ennakkopäätöksissä *KKO 2010:45*, *KKO 2010:46*, *KKO 2010:82*, *KKO 2011:20*, *KKO 2011:35* sekä *KKO 2011:80* katsonut tuloverotuksessa määrätyn veronkorotuksen voivan estää samaa tekoa koskevan veropetossyytteen tutkittavaksi ottamisen EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan nojalla.

Tuloverotuksessa määrättävissä olevista veronkorotuksista säädetään verotusmenettelylain (VML, 1558/1995) 32 §:ssä (907/2001), jossa veronkorotukset on jaettu ankaruudeltaan kolmeen tasoon virheen tai puutteellisuuden vakavuuden perusteella.⁶¹ VML:n 32 §:n 1 momentin (565/2004) mukaan verovelvolliselle *voidaan määrätä* enintään 150 euron suuruisen veronkorotus veroilmoituksessa, muussa verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi annettavassa ilmoituksessa taikka verovelvollisen antamassa muussa tiedossa tai asiakirjassa olevan vähäisen puutteellisuuden tai virheen perusteella. Veronkorotuksen

⁵⁷ *Tapani* 2010, s. 418–419.

⁵⁸ *Sahavirta* 2007, s. 217; *Tapani* 2010, s. 421–422. Ks. myös *Nuutila - Hakamies* 2009, s. 789.

⁵⁹ *Nuutila - Hakamies* 2009, s. 787.

⁶⁰ *Nuutila - Hakamies* 2009, s. 760. Veronkorotuksista säädetään yhteensä 16 eri verolaissa, *Kiiski* 2011, s. 30.

⁶¹ *Myrsky - Linnakangas* 2007, s. 166; *Nuutila - Hakamies* 2009, s. 760.

määräämisedellytyksenä on tällöin puutteellisuuden tai virheen korjaamista koskevan todistettavasti lähetetyn kehotuksen noudattamatta jättäminen. Verohallinnon verotuksen yhtenäistämishojjeiden mukaan puutteellisuuden tai virheen katsotaan olevan vähäinen luonnollisen henkilön jätettyä korkeintaan 5 000 euroa palkkaa, palkkiota tai muuta ansio- tai pääomatuloa ilmoittamatta.⁶² Säännöksen mukainen veronkorotus on määrättävissä myös verovelvollisen annettua ilmoituksen, tiedon tai asiakirjan ilman pätevää syytä myöhässä. Pätevänä syynä pidetään muun muassa ilmoitusvelvollisen sairautta. Tällöin veronkorotusta ei määrätä, mikäli ilmoitusvelvollinen antaa ilmoituksen, tiedon tai asiakirjan heti pätevän syyn lakattua.⁶³

VML:n 32 §:n 2 momentin mukaan verovelvolliselle *voidaan määrätä* enintään 800 euron suuruinen veronkorotus verovelvollisen annettua veroilmoituksen, muun ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi annettavan ilmoituksen taikka muun säädetyt tiedon tai asiakirjan olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä. Veronkorotus voidaan määrätä myös verovelvollisen annettua jonkin edellä mainituista ilmoituksista, tiedoista tai asiakirjoista vasta todistettavasti lähetetyn kehotuksen jälkeen. Verohallinnon verotuksen yhtenäistämishojjeiden mukaan veronkorotus tulee pääsääntöisesti määrätä VML:n 32 §:n 2 momentin nojalla luonnollisen henkilön jätettyä ilmoittamatta palkkaa, palkkiota tai muuta ansio- tai pääomatuloa vähintään 5 001 ja korkeintaan 20 000 euroa.⁶⁴

Tuloverotuksessa määrättävissä olevasta ankarimmasta veronkorotuksesta säädetään VML:n 32 §:n 3 momentissa (1079/2005). Säännöksen mukaan verovelvolliselle *määrätään* enintään 30 prosenttia lisäystä tulosta ja lisätyn varallisuuden osalta enintään 1 prosentti lisäystä varoista verovelvollisen annettua *tietensä tai törkeästä huolimattomuudesta* olennaisesti väärän veroilmoituksen, muun ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi annettavan ilmoituksen tai muun säädetyt tiedon tai asiakirjan taikka verovelvollisen jätettyä kyseisen ilmoituksen kokonaan antamatta. Lisättyä tulona pidetään myös määrää, jolla verotusta on muutettu verotettavaa tuloa myöhempanä verovuonna lisäävällä tavalla. Verohallinnon verotuksen yhtenäistämishojjeiden mukaan ilmoittamisvelvollisuuden laimin-

62 Verohallinnon yhtenäistämishojjeet vuodelta 2010 toimitettavaa verotusta varten, s. 71.

63 Verohallinnon yhtenäistämishojjeet vuodelta 2010 toimitettavaa verotusta varten, s. 70–71.

64 Verohallinnon yhtenäistämishojjeet vuodelta 2010 toimitettavaa verotusta varten, s. 71.

lyöntiä voidaan pääsääntöisesti pitää tahallisenä tai törkeästä huolimattomuudesta johtuvana luonnollisen henkilön jätettyä ilmoittamatta tulojaan yli 20 000 euroa. Veronkorotus voidaan määrätä VML:n 32 §:n 3 momentin nojalla myös luonnollisen henkilön jätettyä tulojaan ilmoittamatta alle 20 000 euroa, mikäli teon tahallisuus tai törkeä huolimattomuus on muutoin ilmeistä.⁶⁵ Säännöksen mukainen veronkorotus määrätään myös verovelvollisen ilmoitettua tietien tai törkeästä huolimattomuudesta tulon vääränä tulolajina. Hallituksen esityksen mukaan veronkorotus tulee määrätä erityisen ankarana verovelvollisen ryhtyttyä erityisiin toimenpiteisiin ilmoittaakseen tulonsa vääränä tulolajina ja välttääkseen näin ansiotulosta määrättävää veroa.⁶⁶

VML:n 32 §:n 4 momentin (1041/2006) mukaan verovelvolliselle *voidaan määrätä* enintään 25 000 euron suuruinen veronkorotus verovelvollisen jätettyä esittämättä siirtohinnoitteludokumentoinnin tai sitä täydentävän lisäselvityksen VML:n 14 c §:ssä (1041/2006) tarkoitetussa määräajassa taikka verovelvollisen esitettyä siirtohinnoitteludokumentoinnin tai lisäselvityksen olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä.

Tuloverotuksessa määrättävästä veronkorotuksesta säädetään lisäksi verotuksen oikaisua koskevassa VML:n 57 §:n 1 momentissa (1079/2005), jonka mukaan verovelvolliselle on verotusta oikaistaessa *määrättävä* veronlisäys ja veronkorotus, jos verovelvollinen on jättänyt veroilmoituksen antamatta tai antanut puutteellisen, erehdyttävän tai väärän veroilmoituksen taikka muuten laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa.

VML:n 32 §:n 1–2 ja 4 momentin sekä 57 §:n 1 momentin mukaiset veronkorotukset ovat määrättävissä säännöksissä määriteltyjen objektiivisten edellytysten täytyessä verovelvollisen syyllisyyden asteesta riippumatta. Sen sijaan VML:n 32 §:n 3 momentin mukainen veronkorotus voidaan määrätä ainoastaan verovelvollisen annettua väärää tietoa tai laiminlyötyä ilmoittamisvelvollisuutensa tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta. Ankarin VML:n mukainen veronkorotus sisältää siten selkeän moitittavuuselementin säännöksen

65 Verohallinnon yhtenäistämisohteet vuodelta 2010 toimitettavaa verotusta varten, s. 71.

66 HE 122/1993 vp, s. 10.

edellyttäessä verovelvollisen toiminnalta tai laiminlyönniltä vähintään törkeää huolimattomuutta.

Verohallinnon verotuksen yhtenäistämisohjeiden mukaan VML:n mukaista veronkorotusta määrättäessä on otettava huomioon tapauksen yksilölliset olosuhteet. Verovelvollista on myös aina kuultava ennen veronkorotuksen määräämistä. Verovelvollisen virheen tai laiminlyönnin ollessa vähäinen veronkorotus voidaan jättää määräämättä tai sitä voidaan alentaa. Veronkorotuksen määrää voidaan myös kohtuullistaa sen noustessa euromääräisesti huomattavan suureksi. Toisaalta virheiden tai laiminlyöntien toistuessa vuodesta toiseen voidaan veronkorotuksen määrää korottaa ottaen kuitenkin huomioon VML:n 32 §:ssä säädettyt enimmäismäärät.⁶⁷

3.2.2 Veronkorotussäännökset arvonlisäverolaissa

KKO on ennakkopäätöksessään *KKO 2011:80* arvioinut EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan soveltumista törkeää veropetosta koskevan syytteen ja arvonlisäverolain (AVL, 1501/1993) nojalla määrättyjen veronkorotusten välille. KKO jätti törkeää veropetosta koskevan syytteen tutkimatta, kun syytetyille määrätty veronkorotukset olivat tulleet lopullisiksi ennen syytteen vireille tuloa. Myös tapauksessa *Turun hovioikeus (HO) 10.3.2010 R 09/1621* oli kyse ne bis in idem -kiellon soveltamisesta tulo- ja arvonlisäverotuksessa määrättyjen veronkorotusten ja törkeitä veropetoksia koskevien syytteiden yhteydessä. Turun HO katsoi syytetyille määrättyjen veronkorotusten estävän syytteiden tutkittavaksi ottamisen. KKO on myöntänyt asiassa valitusluvan.⁶⁸

Arvonlisäverotuksessa määrättävissä olevista veronkorotuksista säädetään AVL:n 182 §:ssä (605/2009). AVL:n 182 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan veroa *voidaan* korottaa enintään 10 prosentilla veroilmoituksessa tai muussa tiedossa tai asiakirjassa olevan vähäisen puut-

⁶⁷ Verohallinnon yhtenäistämisohjeet vuodelta 2010 toimitettavaa verotusta varten, s. 69.

⁶⁸ Ks. VL 48/2010.

teellisuuden vuoksi, mikäli verovelvollinen on jättänyt noudattamatta saamaansa kehotusta puutteellisuuden korjaamiseksi.

Toiseksi AVL:n 182 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan veroa *voidaan* korottaa enintään 20 prosentilla verovelvollisen annettua veroilmoituksen olennaisesti liian myöhään tai laiminlyötyä veroilmoituksen antamisen kokonaan, verovelvollisen jätettyä muun tiedon tai asiakirjan oikeassa ajassa antamatta taikka verovelvollisen annettua veroilmoituksen tai muun tiedon tai asiakirjan olennaisesti vaillinaisena. Veronkorotuksen määrääminen edellyttää, ettei verovelvollisen menettelylle ole ollut pätevää syytä. Veroa *voidaan* korottaa enintään kaksinkertaiseksi verovelvollisen jätettyä kehotuksen saatuaan jonkin edellä mainituista velvollisuuksistaan ilman hyväksyttävää syytä kokonaan tai osaksi täyttämättä.

Kolmanneksi AVL:n 182 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaan veroa *voidaan* korottaa enintään kaksinkertaiseksi verovelvollisen laiminlyötyä törkeästi huolimattomuudesta ilmoittamisvelvollisuutensa tai annettua olennaisesti väärän veroilmoituksen, muun tiedon tai asiakirjan. AVL:n 182 §:n 2 momentin mukaan edellä mainitun laiminlyönnin tai väärän veroilmoituksen, tiedon tai asiakirjan antamisen tapahduttua veron kavaltamisen tarkoituksessa veroa *on korotettava* vähintään 50 prosentilla ja enintään kolminkertaiseksi.

AVL:n 182 §:n 4 momentin (529/2010) mukaan verohallinto *voi määrätä* enintään 15 000 euron suuruisen veronkorotuksen, mikäli veroa ei voida 1–2 momentissa tarkoitetulla tavalla korottaa. Veronkorotuksen määräämisen edellytyksenä on tällöin, että verovelvollinen on todistettavasti lähetetystä kehotuksesta huolimatta laiminlyönyt rekisteri- tai veroilmoituksen antamisen tai antanut ilmoituksen olennaisesti puutteellisena tai virheellisenä, eikä laiminlyönti ole olosuhteisiin nähden tai muutoin vähäinen. Lisäksi verohallinto *voi määrätä* veronkorotuksen maksettavaksi ilmoittamisvelvollisuuden törkeän laiminlyönnin johdosta silloinkin, kun se on määrännyt veron arvioimalla ja oikaissut päätöstä myöhemmin toimitetun selvityksen perusteella sellaiseksi, että veroa ei määrätä.

AVL:n 182 §:n 1 momentin 1 ja 2 kohdassa sekä 182 §:n 4 momentissa säädetty veronkorotukset ovat määrättävissä säännöksissä määriteltyjen edellytysten täytyessä verovelvollisen subjektiivisesta syyllisyydestä riippumatta. Sen sijaan AVL:n 182 §:n 1 momentin 3 kohdan mukainen veronkorotus voidaan määrätä ainoastaan verovelvollisen laiminlyötyä ilmoittamisvelvollisuutensa tai annettua väärän veroilmoituksen, tiedon tai asiakirjan törkeästä huolimattomuudesta. Lisäksi AVL:n 182 §:n 2 momentin nojalla määrättävään veronkorotukseen sisältyy erityinen moitittavuuselementti säännöksen edellyttäessä verovelvollisen laiminlyöneen ilmoittamisvelvollisuutensa tai antaneen väärän veroilmoituksen, tiedon tai asiakirjan nimenomaan *veron kavaltamisen tarkoituksessa*. Teon erityistä moitittavuutta osoittaa myös kyseisessä säännöksessä määritellystä menettelystä tai laiminlyönistä määrättävän veronkorotuksen ankaruus⁶⁹.

⁶⁹ Ks. myös Andersson 2006, s. 181.

4 NE BIS IN IDEM -KIELLON SOVELTAMISEDELLYTYKSET

4.1 Veronkorotuksen rinnastaminen rikosoikeudelliseen rangaistukseen

4.1.1 ”Rikossyytteen” autonominen merkitys

EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artikla kieltää tutkimasta ja rankaisemasta kahdesti samasta rikoksesta. Artiklan sanamuoto viittaa nimenomaan rikosoikeudenkäyntiin ja siinä annettuun tuomioon.⁷⁰ EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artikla ei siten sinänsä estä hallinnollisen seuraamuksen, kuten veronkorotuksen, määräämistä rikosoikeudellisen rangaistuksen lisäksi.⁷¹ Hallinnollisen seuraamuksen rinnastaminen rikosoikeudelliseen rangaistukseen voi kuitenkin johtaa ne bis in idem -kiellon soveltumiseen myös hallinnollisen sanktion ja rikossyytteen välille.⁷²

EIT on erityisesti EIS:n 6 artiklan mukaista oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä koskevassa oikeuskäytännössä tulkinnut ”rikossyytteen” käsitettä autonomisesti ja laajasti. Tämän tulkinnan mukaan hallinnollisessa seuraamuksessa voi tiettyjen edellytysten täytyessä olla kyse ”rikossyytteestä” EIS:n 6 artiklan merkityksessä.⁷³ EIT on muun muassa tuomiossa *Maresti v. Kroatia* (2009) todennut, että EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan oikeudenkäyntimenettelyn käsitettä tulee tulkita EIS:n 6 ja 7 artikloissa tarkoitettuja ”rikossyytteen” ja ”rangaistuksen” käsitteitä vastaavalla tavalla.⁷⁴ Hallinnollisen seuraamuksen voidaan siten katsoa olevan tiettyjen edellytysten vallitessa rinnastettavissa rikosoikeudelliseen rangaistukseen myös EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklaa sovellettaessa. Tällöin saman asian käsittely sekä hallinnollisessa että rikosoikeudellisessa menettelyssä saattaa loukata kieltoa syyttää tai rangaista kahdesti samasta rikoksesta.

⁷⁰ *Koponen* 2004, s. 63.

⁷¹ *Virolainen – Pölönen* 2004, s. 330. Myös EIS:n 7. lisäpöytäkirjaa koskeva Explanatory report toteaa, ettei 4 artikla estä kohdistamasta henkilöön rikosoikeudellisen menettelyn lisäksi toisenlaisia toimenpiteitä, kuten kurinpitorangaistusta, Explanatory report on Protocol No. 7 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms, k. 32. Ks. myös *Koponen* 2004, s. 63 alav. 181.

⁷² *Virolainen – Pölönen* 2004, s. 330.

⁷³ *Koponen* 2004, s. 63; *Pellonpää* 2005, s. 384–385. EIT:n oikeuskäytännöstä ks. esim. *Västberga Taxi Aktiebolag v. Ruotsi* (2002), k. 76–82; *Janosevic v. Ruotsi* (2002), k. 65–71; *Jussila v. Suomi* (2006), k. 29–38; *Hannu Lehtinen v. Suomi* (2008), k. 40; *Kallio v. Suomi* (2008), k. 42.

⁷⁴ *Maresti v. Kroatia* (2009), k. 56. Ks. myös *Koponen* 2004, s. 63; *Helenius* DL 2010, s. 767; *Hellsten Verotus* 2010, s. 530.

Arvioidessaan, onko hallinnollisessa seuraamuksessa kyse ”rikossyytteestä” EIS:n merkityksessä, EIT on pääsääntöisesti käyttänyt tulkinta-apuna tapauksessa *Engel v. Alankomaat* (1976) muotoutuneita ns. Engel-kriteereitä.⁷⁵ Ensimmäisen Engel-kriteerin mukaan teon ollessa kansallisen lainsäädännön mukaan rikos, kyse on yleensä rikoksesta myös EIS:n merkityksessä. Seuraamuksen määrittely esimerkiksi hallinnolliseksi sanktioksi ei kuitenkaan automaattisesti merkitse, etteikö kyse voisi olla ”rikossyytteestä” EIS:n mielessä. EIT:n mukaan vähintään yhtä tärkeä kriteeri arvioitaessa, onko seuraamuksessa kyse ”rikossyytteestä”, on rikkomuksen tosiasiallinen luonne. ”Rikossyytteeseen” viittaa erityisesti tietynlaisen käyttäytymisen kaikille sanktioiva säännös, jolla on lisäksi ennaltaehkäisevä ja rankaiseva tarkoitus. Kolmas Engel-kriteeri koskee puolestaan teosta määrättävissä olevan sanktion luonnetta ja ankaruutta. EIT:n mukaan kyseiset kriteerit ovat vaihtoehtoisia, joten jo yhden niistä täytyminen voi merkitä ”rikossyytettä” EIS:n merkityksessä. Toisaalta kyseisiä kriteereitä voidaan tarkastella myös kumulatiivisesti, jolloin kyse voi olla EIS:ssa tarkoitettusta ”rikossyytteestä”, vaikka mikään Engel-kriteereistä ei sitä yksinään osoittaisi.⁷⁶

EIS:n 6 artiklan soveltamista veronkorotuksen yhteydessä koskevissa ratkaisuisa *Bendenoun v. Ranska* (1994) ja *Morel v. Ranska* (2003) EIT on arvioinut veronkorotuksen rangaistusluonteisuutta Engel-kriteereiden sijaan neljän muotoilemansa kriteerin pohjalta. EIT:n mukaan arvioitaessa, oliko veronkorotuksessa kyse ”rikossyytteestä” EIS:n 6 artiklan merkityksessä, ensimmäisenä tuli arvioida, koskiko veronkorotussäännös yleisesti kaikkia verovelvollisia vai ainoastaan tiettyä ryhmää. Toiseksi oli arvioitava, oliko veronkorotus tarkoitettu vahingonkorvaukseksi teon aiheuttamasta vahingosta. Kolmantena arviointiperusteena oli veronkorotussäännöksen rankaiseva ja ennaltaehkäisevä tarkoitus, ja neljäntenä huomiota tuli kiinnittää seuraamuksen ankaruuteen.⁷⁷ Tapauksessa *Jussila v. Suomi* (2006) EIT on todennut poikenneensa *Bendenoun* ja *Morel* -ratkaisuisa perinteisistä Engel-kriteereistä arvioidessaan, oliko veronkorotuksissa kyse ”rikossyytteestä” EIS:n 6 artiklan merkityksessä. EIT:n mukaan ratkaisuisa käytetyt kriteerit vastasivat suurelta osin

⁷⁵ *Virolainen – Pölönen* 2004, s. 291; *Pellonpää – Gullans* DL 2011, s. 417. Ks. myös *Helenius* DL 2010, s. 767; *Hellsten Verotus* 2010, s. 530. Tapauksessa *Engel v. Alankomaat* oli kysymys mm. siitä, merkitsivätkö sotilaskurinpitomenettelyssä määrätty rangaistukset rikossyytteitä EIS:n 6 artiklan mielessä, *Pellonpää* 2005, s. 385–386.

⁷⁶ *Pellonpää* 2005, s. 385–386; *Pellonpää – Gullans* DL 2011, s. 417. Ks. myös *Virolainen – Pölönen* 2004, s. 291; *Helenius* DL 2010, s. 767–768.

⁷⁷ *Bendenoun v. Ranska* (1994), k. 47; *Morel v. Ranska* (2003). Ks. myös *Virolainen – Pölönen* 2004, s. 325.

toista ja kolmatta Engel-kriteeriä, eikä ratkaisusta siten voitu päätellä, että EIT:n tarkoituksena olisi ollut poiketa aiemmasta tulkintakäytännöstään tai muotoilla erityisiä arviointikriteereitä veroasioita koskien. Näin ollen EIT katsoi tarkoituksenmukaiseksi arvioida veronkorotuksen rinnastettavuutta rikosoikeudelliseen rangaistukseen *Jussila*-tapauksessa nimenomaan Engel-kriteereiden pohjalta.⁷⁸

EIT on myös EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan soveltamista hallinnollisten seuraamusten yhteydessä koskevissa ratkaisuihin *Nilsson v. Ruotsi* (2005), *Mjelde v. Norja* (2007), *Storbråten v. Norja* (2007) sekä *Haarvig v. Norja* (2007) poikennut osittain aiemmasta tulkintalinjastaan ja kehittänyt perinteisten Engel-kriteereiden rinnalle uusia arviointiperusteita.⁷⁹ EIT:n mukaan arvioitaessa, oliko tietyssä seuraamuksessa kyse ”rikosasiasta” EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan autonomisessa merkityksessä oli huomiota kiinnitettävä ensinnäkin teon luokitteluun kansallisessa lainsäädännössä, teon ja seuraamuksen luonteeseen sekä seuraamuksen tavoitteeseen ja ankaruuteen. Lisäksi huomioon oli otettava, oliko seuraamus määrätty rikostuomion jälkeen, sekä arvioitava menettelyä, jossa seuraamus oli määrätty ja toimeenpantu.⁸⁰ Vuonna 2009 annetuissa tuomioissa *Zolotukhin v. Venäjä*, *Ruotsalainen v. Suomi* sekä *Maresti v. Kroatia* EIT on kuitenkin nimenomaisesti todennut sen oikeuskäytännössä vakiintuneen kolme ns. Engel-kriteeriä arvioitaessa, onko hallinnollisessa sanktiossa kyse ”rikossyytteestä” EIS:n merkityksessä.⁸¹ EIT näyttää siten jälleen vuodesta 2009 lähtien soveltaneen yksinomaan Engel-kriteereitä EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan ”rikoksen” ja ”rangaistuksen” käsitteitä tulkitessaan.⁸²

4.1.2 Veronkorotuksen rangaistusluonteisuus EIT:n oikeuskäytännössä

EIT:n oikeuskäytännössä hallinnollisessa menettelyssä määrätyn veronkorotuksen rinnastettavuutta rikosoikeudelliseen rangaistukseen on arvioitu edellä kerrotun mukaisesti pää-

⁷⁸ *Jussila v. Suomi* (2006), k. 32–36.

⁷⁹ *Nilsson v. Ruotsi* (2005); *Mjelde v. Norja* (2007); *Storbråten v. Norja* (2007); *Haarvig v. Norja* (2007). Ks. myös *Hellsten Verotus* 2010, s. 530–531.

⁸⁰ *Helenius DL* 2010, s. 769 ja 769 alav. 40; *Hellsten Verotus* 2010, s. 530–531 ja 531 alav. 44.

⁸¹ *Zolotukhin v. Venäjä* (2009), k. 53; *Ruotsalainen v. Suomi* (2009), k. 43; *Maresti v. Kroatia* (2009), k. 57. Ks. myös *Hellsten Verotus* 2010, s. 530.

⁸² *Helenius DL* 2010, s. 769; *Hellsten Verotus* 2010, s. 531.

asiassa Engel-kriteereiden avulla. Ensimmäisen kriteerin osalta EIT on katsonut, ettei veronkorotuksen luokittelulle kansallisessa lainsäädännössä hallinnolliseksi seuraamukseksi voida antaa ratkaisevaa merkitystä arvioitaessa veronkorotuksen rangaistusluonteisuutta. Ratkaisevampia kriteereitä ovat sen sijaan olleet teon ja sitä koskevan sääntelyn luonne sekä seuraamuksen ankaruus.⁸³

EIT:n oikeuskäytännössä on esiintynyt erilaisia tulkintoja siitä, edellyttääkö veronkorotuksen rinnastaminen rikosoikeudelliseen rangaistukseen sekä toisen että kolmannen Engel-kriteerin täyttymistä, vai onko teon ja sitä koskevan sääntelyn ”rikossyytteesen” viittava luonne yksinään riittävä osoitus veronkorotuksen rangaistusluonteisuudesta.⁸⁴ Ensimmäisessä merkittävässä EIS:n 6 artiklan soveltamista veronkorotuksen yhteydessä koskevassa ennakkopäätöksessä *Bendenoun v. Ranska* EIT perusti tulkintansa veronkorotuksen rangaistusluonteisuudesta rikkomuksen ja sitä koskevan sääntelyn luonteen sekä seuraamuksen ankaruuden kokonaistarkasteluun.⁸⁵

Bendenoun-tapauksessa valittajalle ja hänen omistamalleen yhtiölle oli yhtiössä toimitetun verotarkastuksen perusteella määrätty veronkorotusta yhteensä 992 932 frangia. Hallintotuomioistuin sekä ylimpänä oikeusasteena Conseil d'Etat olivat hylänneet valittajan veronkorotuksista tekemän valituksen. Arvioidessaan, oliko veronkorotusten määräämisessä ollut kyse ”rikossyytteen” käsittelystä EIS:n 6 artiklan merkityksessä, EIT totesi aluksi veronkorotuksen olevan Ranskan kansallisen oikeuden mukaan hallinnollinen seuraamus, ei rikosoikeudellinen rangaistus. Näin ollen EIT katsoi tarpeelliseksi tarkastella veronkorotuksen perusteena olleen teon ja sitä koskevan sääntelyn luonnetta sekä veronkorotuksen ankaruutta. EIT totesi veronkorotussäännösten koskevan yhtäläisesti kaikkia verovelvollisia sekä niillä olevan rankaiseva ja ennaltaehkäisevä tarkoitus. Veronkorotuksia ei EIT:n tulkinnan mukaan ollut tarkoitettu vahingonkorvaukseksi, vaan rangaistukseksi, jonka tarkoituksena oli ehkäistä uusia rikkomuksia. Lisäksi veronkorotukset olivat kyseisessä tapauksessa muodostuneet määrältään erittäin huomattaviksi ja niiden maksamatta jättämisestä olisi voinut seurata vankeutta. EIT:n mukaan mikään edellä mainituista seikoista ei ollut yksin määräävä arvioitaes-

83 Ks. esim. *Jussila v. Suomi* (2006), k. 37–38; *Ruotsalainen v. Suomi* (2009), k. 45–46. Ks. myös *Pellonpää* 2005, s. 385–386.

84 Ks. myös *Pellonpää* 2005, s. 390–391.

85 *Pellonpää* 2005 s. 390. Ks. myös *Virolainen – Pölönen* 2004 s. 325.

sa veronkorotusten rangaistusluonteisuutta. Niiden kokonaistarkastelu kuitenkin osoitti veronkorotuksissa olleen kyse ”rikossyytteestä” EIS:n 6 artiklan merkityksessä.⁸⁶

Bendenoun-tapauksessa EIT näyttää katsoneen, ettei rikkomuksen luonne tai seuraamuksen ankaruus vielä yksinään riitä osoitukseksi veronkorotuksen rangaistusluonteisuudesta, vaan veronkorotuksen rinnastaminen ”rikossyytteeseen” edellyttää molempien kriteereiden täyttymistä. Sen sijaan vuonna 2002 annetuissa tuomioissa *Janosevic v. Ruotsi* sekä *Västberga Taxi Aktiebolag ja Vulic v. Ruotsi* EIT on todennut toisen ja kolmannen Engel-kriteerin olevan keskenään vaihtoehtoisia. Kyseisissä tuomioissa EIT katsoi jo teon ja sitä koskevan sääntelyn luonteen osoittavan veronkorotuksen määräämisessä olleen kyse ”rikosasian” käsitteestä EIS:n 6 artiklan merkityksessä. EIT:n mukaan veronkorotusta ei ollut tarkoitettu korvaukseksi veron välttämiseksi aiheutuneesta vahingosta, vaan veronkorotussäännösten tarkoituksena oli ollut painostaa verovelvollisia täyttämään verolainsäädännön mukaiset velvollisuutensa sekä rangaista velvollisuuksien laiminlyönneistä. Lisäksi veronkorotussäännökset koskivat yhtäläisesti kaikkia verovelvollisia, eivät ainoastaan tiettyä ryhmää. Seuraamuksen potentiaalisen ja aktuaalisen ankaruuden EIT tulkitsi eräänlaiseksi lisäosoitukseksi veronkorotusten rangaistusluonteisuudesta. Kyseisissä tapauksissa veronkorotusta oli määrätty verolajista riippuen 20 tai 40 % arvioverotuksella lisätystä tulosta.⁸⁷

Vuonna 2003 annetussa päätöksessä *Morel v. Ranska* EIT sitä vastoin päätyi *Janosevic* ja *Västberga Taxi Aktiebolag ja Vulic* -tuomioihin nähden vastakkaiseen lopputulokseen. *Morel*-päätöksessä EIT katsoi veronkorotuksen rinnastamisen rikosoikeudelliseen rangaistukseen edellyttävän sekä teon ja sitä koskevan sääntelyn luonnetta että seuraamuksen ankaruutta koskevan kriteerin täyttymistä. Päätöksen perusteluiden mukaan veronkorotus oli määrätty yleisen, kaikkia verovelvollisia koskevan säännöksen perusteella, jolla oli lisäksi rankaiseva ja ennaltaehkäisevä tarkoitus. EIT:n mukaan 10 %:n veronkorotuksen ei kuitenkaan voitu katsoa olleen ankaruudeltaan erityisen merkittävä. Veronkorotuksessa ei siten katsottu olleen kyse rikossyytteestä EIS:n 6 artiklan merkityksessä.⁸⁸

86 Ks. myös *Virolainen – Pölönen* 2004, s. 325; *Pellonpää* 2005, s. 390–391.

87 *Janosevic v. Ruotsi* (2002), k. 68–69; *Västberga Taxi Aktiebolag v. Ruotsi* (2002), k. 79–80. Ks. myös *Virolainen – Pölönen* 2004, s. 326–327; *Pellonpää* 2005, s. 390.

88 Ks. myös *Pellonpää* 2005, s. 390–391.

Morel-päätöksen jälkeisessä oikeuskäytännössä EIT on jälleen arvioinut toista ja kolmatta Engel-kriteeriä toisilleen vaihtoehtoisina. Tällöin jo teon ja sitä koskevan sääntelyn luonne tai vaihtoehtoisesti seuraamuksen luonne ja ankaruus voi olla riittävä osoitus veronkorotuksen rangaistusluonteisuudesta. EIT:n mukaan toista ja kolmatta Engel-kriteeriä voidaan kuitenkin tarkastella myös kumulatiivisesti, jos kumpikaan kriteereistä ei yksinään osoita veronkorotuksessa olevan kyse ”rikossyytteestä” EIS:n autonomisessa merkityksessä.⁸⁹ Vuonna 2006 annetussa EIS:n 6 artiklan soveltamista veronkorotuksen yhteydessä koskevassa *Jussila*-tuomiossa EIT on perustanut tulkintansa veronkorotuksen rangaistusluonteisuudesta teon ja sitä koskevan sääntelyn luonteen arviointiin ja todennut nimenomaisesti, ettei seuraamuksen vähäisyys estä veronkorotuksen rinnastamista ”rikossyytteeseen”.⁹⁰

Jussila-tapauksessa verovirasto oli määrännyt valittajalle arvioverotuksessa arvonlisäveroa sekä 10 % veronkorotusta. Valittaja valitti HAO:een ja vaati suullisen käsittelyn toimittamista valittajan nimeämän asiantuntijan ja verotarkastajan kuulemiseksi todistajina. HAO jätti suullisen käsittelyn toimittamatta vedoten asianosaisten toimittamiin kirjallisiin selvityksiin ja hylkäsi veronkorotuksia koskeneen valituksen. KHO ei myöntänyt asiassa valituslupaa. Valittaja katsoi, että hänen oikeuttaan EIS:n 6 artiklan 1 kohdan mukaiseen oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin oli loukattu, kun vaatimus suullisen käsittelyn toimittamisesta oli hylätty. Arvioidessaan, oliko veronkorotuksen määräämisessä ollut kyse ”rikossyytteen” käsittelystä EIS:n 6 artiklan merkityksessä, EIT totesi aluksi, ettei veronkorotuksen luokittelulle Suomen kansallisessa lainsäädännössä hallinnolliseksi seuraamukseksi ollut annettava ratkaisevaa merkitystä, vaan olennaisempaa oli arvioida rikkomuksen luonnetta. EIT katsoi veronkorotussäännösten koskevan yleisesti kaikkia verovelvollisia, vaikka arvonlisäveron korotus voitiin määrätä ainoastaan arvonlisäverovelvollisten luetteloon kuuluville henkilöille. Lisäksi EIT:n mukaan olennaista oli, ettei veronkorotusta ollut tarkoitettu vahingonkorvaukseksi teosta aiheutuneesta vahingosta, vaan sillä pyrittiin ennaltaehkäisemään uusia rikkomuksia. Näillä perusteilla EIT katsoi valittajalle määrättyssä veronkorotuksessa olleen kyse rikosoikeudelliseen rangaistukseen rinnastettavasta sanktiosta ja EIS:n 6 artiklan 1 kohdan soveltuvan. EIT ei kuitenkaan katsonut EIS:n 6 artiklan 1 kohtaa rikutun.

⁸⁹ *Jussila v. Suomi* (2006), k. 31; *Ruotsalainen v. Suomi* (2009), k. 43.

⁹⁰ *Jussila v. Suomi* (2006), k. 38.

Jussila-tuomion jälkeen EIT on erityisesti Suomea ja Ruotsia koskevassa oikeuskäytännössä viitaten aiempaan tulkintakäytäntönsä katsonut vakiintuneesti veronkorotuksessa olevan kyse ”rikossyytteestä” EIS:n 6 artiklan ja 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan autonomisessa merkityksessä.⁹¹

4.1.3 Veronkorotuksen rangaistusluonteisuus kotimaisessa oikeuskäytännössä

Suomessa KKO on ottanut kantaa veronkorotuksen rangaistusluonteisuuteen ensimmäistä kertaa EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan soveltamista veronkorotuksen ja veropetossyytteen välille koskevassa ennakkopäätöksessä *KKO 2010:45*.

Tapauksessa *KKO 2010:45* A:lle oli määrätty 13.12.2001 annetuilla jälkiverotuspäätöksillä jälkiveroa sekä VML:n 32 §:n 3 momentin nojalla veronkorotusta yli 100 000 euroa vero vuosilta 1995 - 1998. A oli peruuttanut jälkiverotuspäätöksistä tekemänsä oikaisuvaatimuksen 28.12.2001 ja maksanut hänelle määrättyt verot ja veronkorotukset vuoden 2002 aikana. A:ta vastaan nostettiin syyte törkeästä veropetoksesta 19.2.2004 veronkorotusten perusteena olleesta menettelystä. Arvioidessaan, olisiko syyte törkeästä veropetoksesta tullut jättää tutkimatta A:lle määrättyjen veronkorotusten perusteella, KKO tarkasteli aluksi, oliko veronkorotuksissa ollut kyse ”rangaistuksista” EIS:n merkityksessä. KKO totesi veronkorotuksen olevan kansallisen oikeuden mukaan hallinnollinen seuraamus, minkä vuoksi sen ei ollut aiemmin katsottu voivan estää saman asian käsittelyä rikosoikeudenkäynnissä. EIT oli kuitenkin muun muassa Suomea koskevissa *Jussila* ja *Ruotsalainen* -tuomioissa katsonut veronkorotuksen määräämisessä olleen kyse ”rikosasian” käsittelystä EIS:n autonomisessa merkityksessä riippumatta seuraamuksen luokittelusta kansallisessa lainsäädännössä. KKO totesi, ettei Suomen kansallisessa veronkorotuksia koskevassa lainsäädännössä ollut kyseisten ratkaisujen jälkeen tapahtunut muutoksia, joiden vuoksi veronkorotusten rangaistusluonteisuutta olisi tullut arvioida kyseisistä ratkaisuista poikkeavalla tavalla. KKO katsoi siten A:lle määrättyjen veronkorotusten rinnastuvan rikosoikeudelliseen rangaistukseen. KKO jätti törkeää veropetosta koskevan syytteen tutkimatta, kun veronkorotukset ja törkeää veropetosta koskeva syyte olivat lisäksi perustuneet samoihin tosiseikkoihin ja veronkorotukset olivat tulleet lopullisiksi ennen törkeää veropetosta koskevan syytteen vireille tuloa.

⁹¹ Ks. esim. *Andria Oy ja Kari Karanko v. Suomi* (2007); *Güney v. Ruotsi* (2008); *Kallio v. Suomi* (2008), k. 42; *Hannu Lehtinen v. Suomi* (2008), k. 40; *Pohjarakennus Oy Korpela v. Suomi* (2010).

Ennakkopäätöksen *KKO 2010:45* lisäksi KKO on ne bis in idem -kiellon soveltamista veronkorotuksen yhteydessä koskevista ratkaisuisa *KKO 2010:46* sekä *KKO 2010:82* katsonut EIT:n oikeuskäytännön edellyttävän VML:n 32 §:n 3 momentin nojalla määrätyn veronkorotuksen rinnastamista rikosoikeudelliseen rangaistukseen.⁹² Ratkaisussa *KKO 2010:82* KKO pohti, millainen merkitys veronkorotusten lievyydelle oli annettava arvioitaessa, oliko veronkorotuksissa ollut kyse ”rangaistuksista” EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan mielessä. Kyseisessä tapauksessa verovelvolliselle oli määrätty veronkorotusta noin viisi prosenttia jälkiverotuksissa verotettavaan tuloon lisätyistä määristä. Viitaten *Jussila* ja *Ruotsalainen* -tuomioihin KKO katsoi, ettei veronkorotusten lievyys EIT:n tulkintakäytännön mukaan yksin estänyt EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan soveltamista. KKO katsoi siten viiden prosentin veronkorotuksissa olleen kyse ”rangaistuksista” EIS:n merkityksessä.⁹³

KHO on puolestaan arvioinut veronkorotuksen rangaistusluonteisuutta ensimmäisen kerran jo vuonna 2007 EIS:n 6 artiklan soveltamisen yhteydessä. Ratkaisuisa *KHO 2007:67* ja *KHO 2007:68* KHO:n arvioitavana oli muun muassa, oliko VML:n 32 §:n 3 momentin nojalla määrättyissä veronkorotuksissa ollut kyse ”rikossyytteistä” EIS:n 6 artiklan merkityksessä, ja olisiko HAO:n siten tullut huomioida EIS:n 6 artiklassa asetetut oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä koskevat vaatimukset veronkorotusasiaa käsitellessään. Viitaten EIT:n oikeuskäytäntöön yleisesti sekä erityisesti *Jussila*-tuomioon KHO katsoi veronkorotusasioissa olleen kyse ”rikossyytteestä” EIS:n 6 artiklan merkityksessä ja 6 artiklan soveltuvan.⁹⁴

Ratkaisussa *KHO 2011:41* KHO on ottanut kantaa veronkorotuksen rangaistusluonteisuuden EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan soveltamisen yhteydessä. Kyseisessä tapauksessa verovelvollinen oli lainvoimaisesti tuomittu törkeästä veropetoksesta, minkä jälkeen hänelle oli määrätty saman teon perusteella veronkorotusta valmisteverotuslain (ValmVL, 1469/1994) 32 §:n 1 momentin 3 kohdan⁹⁵ nojalla. KHO tulkitsi EIT:n *Jussila* ja *Ruotsalainen* -tuomioiden, KKO:n ne bis in idem -kiellon soveltamista koskevien ennakkopäätösten sekä aiemman oikeuskäytäntönsä perusteella myös tässä tapauksessa verovelvolliselle

92 *KKO 2010:46*, k. 8–14; *KKO 2010:82*, k. 11–14.

93 *KKO 2010:82*, k. 12–13. Ks. myös *Helenius* 2011, s. 280.

94 *KHO 2007:67*, k. 2, 25–33 ja 37; *KHO 2007:68*, k. 27, 49–57 ja 61.

95 1.4.2010 voimaan tulleella valmisteverotuslailla (182/2010) korvattiin vanha 29.12.1994 voimaan tullut ValmVL. Vanhan lain 32 §:n 1 momentin 3 kohtaa vastaa uudessa laissa 43 §:n 1 momentin 3 kohta.

määrätyssä veronkorotuksessa olleen kyse rangaistuksesta EIS:n merkityksessä. KHO ei kuitenkaan katsonut EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan soveltuvan, kun veronkorotusasia oli ollut vireillä jo veropetostuomion tullessa lainvoimaiseksi, vaikka veronkorotus oli määrätty vasta tuomion lainvoimaiseksi tulon jälkeen.

KKO:n EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan soveltamista veronkorotuksen ja veropetoksen yhteydessä koskevissa ratkaisuissa on ollut kyse VML:n ja AVL:n ankarimpien veronkorotussäännösten eli VML:n 32 §:n 3 momentin ja AVL:n 182 §:n 2 momentin nojalla määrättyistä veronkorotuksista. Vastaavasti ratkaisussa *KHO 2011:41* veronkorotusta oli määrätty VML:n ankarinta veronkorotussäännöstä suurelta osin vastaavan ValmVL:n 32 §:n 1 momentin 3 kohdan nojalla. Tämän hetkisen kotimaisen oikeuskäytännön perusteella ei siten ole täysin selvää, tulkittaisiinko myös muiden veronkorotussäännösten mukaiset veronkorotukset ”rangaistuksiksi” EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan merkityksessä. EIT on *Jussila*-tapauksessa katsonut AVL:n 182 §:n 1 momentin 2 kohdan nojalla määrättyssä veronkorotuksessa olleen kyse ”rikossyytteestä” EIS:n merkityksessä. Näin ollen voitaneen pitää todennäköisenä, että myös KKO ja KHO tulkitsisivat AVL:n 182 §:n 1 momentin 2 kohdan sekä sitä ankaramman 1 momentin 3 kohdan nojalla määrättyt veronkorotukset rangaistuksiksi.⁹⁶ Sen sijaan tähän astisen EIT:n ja kotimaisen oikeuskäytännön perusteella ei voida varmuudella päätellä, tulkittaisiinko myös VML:n ja AVL:n lievempien veronkorotussäännösten nojalla määrättyt veronkorotukset EIS:ssa tarkoitetuiksi ”rangaistuksiksi”. KKO on ratkaisussa *KKO 2010:82* todennut, ettei seuraamuksen lievyydelle EIT:n oikeuskäytännön mukaan ollut sinänsä annettava ratkaisevaa merkitystä arvioitaessa veronkorotuksen rangaistusluonteisuutta. Lievempien veronkorotussäännösten luonteen arviointi voisi kuitenkin johtaa siihen, ettei teon ja sääntelyn luonnetta koskevan Engel-kriteerin katsottaisi näiden säännösten kohdalla täyttyvän. Esimerkiksi VML:n 32 §:n 1 momentin nojalla määrätävissä oleva enintään 150 euron suuruinen veronkorotus saatettaisiin kotimaisessa oikeuskäytännössä tulkita korvaukseksi virheellisen tai puutteellisen tiedon antamisesta viranomaiselle aiheutuneesta lisätyöstä, ei rangaistukseksi, jonka tarkoituksena on ehkäistä uusia rikkomuksia. On siten mahdollista, ettei lievempiä veronkorotuksia välttämättä tulkit-taisi ”rangaistuksiksi” EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan merkityksessä.⁹⁷

⁹⁶ *Helenius* DL 2010, s. 769; *Hellsten* Verotus 2010, s. 531.

⁹⁷ Vrt. *Verohallinnon ohje 31.3.2011*, s. 5, jossa katsotaan EIT:n tulkinneen veronkorotukset seuraamuksiksi, jotka saavat aikaan EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan mukaisen uuden oikeudenkäynnin estävän vaiku-

4.2 Sama rikos veronkorotuksen ja veropetossyytteen perusteena

4.2.1 Ideaalikonkurrenssi ja tunnusmerkistöjen vastaavuus

EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artikla kieltää tutkimasta tai rankaisemasta uudelleen *rikoksesta*, josta henkilö on jo lopullisella tuomiolla vapautettu tai tuomittu syylliseksi. EIT:n oikeuskäytännössä on esiintynyt erilaisia tulkintoja siitä, milloin kyse on artiklassa tarkoitettusta ”samasta rikoksesta” eli *ne bis in idem* -kiellon *idem*-momentista.⁹⁸ Asiaa on arvioitu pääasiassa kolmella vaihtoehdoisella tavalla. Osassa ratkaisuista yhden teon on katsottu voivan muodostaa useamman eri rikoksen, jolloin syyttäminen ja tuomitseminen kahdesti samojen tosiseikkojen perusteella ei loukkaa *ne bis in idem* -kieltoa. Toisessa tarkastelutavassa EIT on perustanut ”saman rikoksen” tulkinnan syytteiden tunnusmerkistöjen vastaavuuteen, ja kolmannen tulkintatavan mukaan olennaista on ollut verrata syytteiden perusteena olleita tosiasiallisia tekoja keskenään.⁹⁹

Arvioidessaan tapauksessa *Oliveira v. Sveitsi* (1998), oliko valittaja tuomittu kahdesti ”samasta rikoksesta” EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan merkityksessä, EIT kiinnitti huomiota siihen, oliko yksi rikollinen teko muodostanut yhden vai useamman rikoksen. Tapauksessa valittaja oli tuomittu kahdessa eri menettelyssä samojen tosiseikkojen perusteella liikenne-rikkomuksesta ja ruumiinvamman tuottamuksesta. EIT:n mukaan kyseessä oli tyypillinen esimerkki tapauksesta, jossa sama teko käsitti useamman eri rikoksen. EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan *ne bis in idem* -kieltoa ei ollut rikottu, kun teko, josta valittaja oli tuomittu kahdesti, oli täyttänyt kahden eri rikoksen tunnusmerkistön.¹⁰⁰ Kyse oli siten ns. ideaalikonkurrenssista.¹⁰¹ Vastaavanlaiseen ”saman rikoksen” tulkintaan EIT päätyi ratkaisussa *Göktan v. Ranska* (2002).¹⁰² *Ne bis in idem* -kiellon soveltamista veronkorotuksen ja veropetoksen yhteydessä koskevissa ratkaisuissa EIT ei sen sijaan ole tulkinnut ”samaa rikosta” ideaalikonkurrenssin näkökulmasta.

tuksen veronkorotuksen lievyydestä tai ankaruudesta riippumatta.

98 *Helenius* DL 2010, s. 775; *Hellsten* Verotus 2010, s. 537; *Vuorenää* LM 2010a, s. 102.

99 *Helenius* DL 2010, s. 775; *Hellsten* Verotus 2010, s. 537.

100 *Oliveira v. Sveitsi* (1998), k. 25–29. Ks. myös *Koponen* LM 2003, s. 386; *Pellonää* 2005, s. 604; *Helenius* DL 2010, s. 775; *Hellsten* Verotus 2010, s. 537.

101 *Pellonää* 2005, s. 604; *Helenius* DL 2010, s. 775; *Hellsten* Verotus 2010, s. 537.

102 *Göktan v. Ranska* (2002), k. 44–52. Ks. myös *Pellonää* 2005, s. 604; *Pellonää – Gullans* DL 2011, s. 413.

Edellä esiteltyä ”saman rikoksen” tulkintatapaa yleisempi on EIT:n oikeuskäytännössä ollut ”saman rikoksen” arviointi rikosten tunnusmerkistöjä vertaamalla. Veronkorotuksen ja veropetossyytteen kohdalla huomiota on tällöin kiinnitetty erityisesti veronkorotussäännöksen ja veropetoksen tunnusmerkistön edellyttämään syyllisyyden asteeseen.¹⁰³

Tapauksessa *Ponsetti ja Chesnel v. Ranska* (1999) valittajille oli hallinnollisessa menettelyssä määrätty veronkorotusta, minkä jälkeen valittajat oli tuomittu rikosoikeudenkäynnissä samojen tosiseikkojen perusteella veropetoksesta. EIT kiinnitti huomiota siihen, että veronkorotus oli voitu määrätä veroilmoituksen antamatta jättämisen perusteella tekijän syyllisyydestä riippumatta, kun taas veropetoksesta tuomitseminen oli edellyttänyt teolta tahallisuutta. EIT:n mukaan veronkorotus ja veropetostuomio eivät siten olleet perustuneet ”samaan rikokseen” EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan merkityksessä, eikä kieltoa syyttää tai rangaista kahdesti ollut rikottu.

Kyseisessä ratkaisussa EIT perusti tulkintansa ”samasta rikoksesta” veronkorotussäännöksen ja veropetoksen tunnusmerkistön vastaavuuden arviointiin.¹⁰⁴ Ratkaisun merkitystä ”saman rikoksen” tulkinnassa yleisellä tasolla heikentää Ranskan EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklaan tekemä varauma, jossa kyseinen artikla rajataan koskemaan ainoastaan Ranskan lain mukaan yleisissä tuomioistuimissa käsiteltäviä asioita.¹⁰⁵ *Ponsetti ja Chesnel* -ratkaisun jälkeen EIT on kuitenkin myös tapauksessa *Rosenquist v. Ruotsi* (2004) tarkastellut ”samaa rikosta” nimenomaan hallinnollisen veroseuraamuksen ja veropetostuomion laissa säädettyjen edellytysten näkökulmasta. Ratkaisevana kahta eri rikosta osoittavana tekijänä EIT piti *Ponsetti ja Chesnel* -tapauksen tavoin veropetoksen tunnusmerkistöön kuuluvaa tahallisuuden tai törkeän huolimattomuuden vaatimusta, jota ei puolestaan sisältynyt veronkorotuksen määräämisedellytyksiin.¹⁰⁶

Suomessa AVL:n 182 §:n ja VML:n 32 §:n veronkorotussäännökset eroavat RL:n 29 luvun 1 §:ssä säädetystä veropetoksen tunnusmerkistöstä lähinnä tahallisuusvaatimuksen osalta.

¹⁰³Ks. *Ponsetti ja Chesnel v. Ranska* (1999); *Rosenquist v. Ruotsi* (2004). Ks. myös *Helenius* DL 2010, s. 775–776; *Hellsten* Verotus 2010, s. 537–538.

¹⁰⁴*Helenius* DL 2010, s. 775; *Hellsten* Verotus 2010, s. 537–538.

¹⁰⁵*Virolainen – Pölönen* 2004, s. 331.

¹⁰⁶*Helenius* DL 2010, s. 775–776; *Hellsten* Verotus 2010, s. 538; *Vuorenpää* LM 2010a, s. 102; *Helenius* 2011, s. 281; *Pellonpää – Gullans* DL 2011, s. 414.

Kyseisistä veronkorotussäännöksistä ainoastaan AVL:n 182 §:n 2 momentin mukainen veronkorotus edellyttää verovelvollisen laiminlyöneen ilmoittamisvelvollisuutensa tai antaneen olennaisesti väärän veroilmoituksen, muun tiedon tai asiakirjan nimenomaan veronkavaltamisen tarkoituksessa. Veropetoksen rangaistavuuden edellytyksenä on sen sijaan aina tahallisuus. Tulkittaessa ”samaa rikosta” tunnusmerkistöjen vastaavuuden pohjalta ei veropetossyytteen ja AVL:n 182 §:n tai VML:n 32 §:n nojalla määrätyn veronkorotuksen voitaisi siten pääsääntöisesti katsoa perustuvan samaan rikokseen EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan merkityksessä.

4.2.2 Tosiseikkojen vastaavuus

EIT:n oikeuskäytännössä kolmas ”saman rikoksen” tulkintatapa on ollut verrata syytteiden perusteena olleita tosiseikkoja keskenään. Ensimmäisen kerran EIT käytti kyseistä tulkintatapaa jo ratkaisussa *Gradinger v. Itävalta* (1995). *Gradinger*-tapauksessa valittaja oli tuomittu yleisessä tuomioistuimessa kuolemantuottamuksesta sakkorangaistukseen, minkä jälkeen paikallinen hallintoviranomainen oli määrännyt valittajalle rangaistusmääräyksellä sakkoa rattijuopumuksesta. EIT totesi rangaistussäännösten eronneen toisistaan luonteensa ja tarkoituksensa puolesta, mutta katsoi EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklaa rikotun, kun rangaistukset olivat perustuneet samoihin tosiseikkoihin.¹⁰⁷

Vuonna 2009 annetussa *Zolotukhin*-tuomiossa EIT totesi sen aiemmassa EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan soveltamista koskevassa oikeuskäytännössä esiintyneen kolme erilaista tulkintaa artiklassa tarkoitettusta ”samasta rikoksesta”. EIT katsoi ”saman rikoksen” epä johdonmukaisen tulkinnan vaarantavan oikeusvarmuuden ja piti siitä syystä tarpeellisenä yhdenmukaistaa tulkintaa. EIT:n mukaan arvioitaessa, perustuivatko kaksi syytettä samaan rikokseen EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan merkityksessä, olennaista oli arvioida, koskivatko syytteiden perusteena olleet konkreettiset tosiseikat samaa vastaajaa ja liittyivätkö ne toisiinsa erottamattomasti ajan ja tilan suhteen. EIT:n *Zolotukhin*-tuomiossa omaksuman näkemyksen mukaan ”samasta rikoksesta” on siten kyse, kun kaksi syytettä tai rangaistusta

¹⁰⁷*Gradinger v. Itävalta* (1995), k. 8–12, 48, 55. Ks. myös *Pellonpää – Gullans* DL 2011, s. 413.

perustuvat *samoihin tai olennaisesti samoihin tosiseikkoihin*.¹⁰⁸ Tämän tulkintansa EIT on sittemmin vahvistanut muun muassa EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan soveltamista polttoainemaksun korotuksen ja lievän veropetoksen yhteydessä koskevassa *Ruotsalainen*-tuomiossa.¹⁰⁹

Viimeistään *Zolotukhin* ja *Ruotsalainen* -tuomioiden jälkeen voidaan pitää selvänä, että rikosten samuusarviointi tulee perustaa nimenomaan konkreettisten tosiseikkojen, ei rikosten tunnusmerkistöjen, vastaavuuteen.¹¹⁰ *Ruotsalainen*-tuomiossa EIT myös nimenomaisesti totesi lievän veropetostuomion ja polttoainemaksun korotuksen perustuneen olennaisilta osin samoihin tosiseikkoihin siitä huolimatta, että lievän veropetoksen tunnusmerkistö oli polttoainemaksun korotusta koskevasta säännöksestä poiketen edellyttänyt teolta tahallisuutta.¹¹¹ Voidaan siten pitää selvänä, ettei tunnusmerkistöjen edellyttämä erilainen subjektiivisen syyllisyyden aste estä tulkitsemaasta kyseessä olevan ”sama rikos” EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan merkityksessä. Suomen veronkorotus- ja veropetossäännösten vastatessa objektiivisten tunnusmerkistökäytännöiden osalta suurelta osin toisiaan on EIT:n nykyisen oikeuskäytännön valossa veronkorotus- ja veropetosasiassa katsottava olevan kyse ”samasta rikoksesta” EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan merkityksessä.¹¹²

Suomessa *ne bis in idem* -kiellon *idem*-osaa on jo ennen EIT:n *Zolotukhin*-tuomiota arvioitu nimenomaan sen pohjalta, perustuvatko syytteet olennaisesti samaan historialliseen tapahtumaan.¹¹³ Kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa ja -käytännössä ”samaa rikosta” arviotaessa on siten keskeisenä pidetty nimenomaan teon, ei rikoksen, identiteettiä.¹¹⁴ Tässä mielessä EIT:n ”saman rikoksen” tulkinnan yhdenmukaistaminen ei ole Suomessa merkinnyt muutosta jo aiemmin vallinneeseen käytäntöön.

¹⁰⁸*Zolotukhin v. Venäjä* (2009), k. 70–84. Ks. myös *Helenius* DL 2010, s. 775–776; *Hellsten* Verotus 2010, s. 537–538; *Vuoren pää* LM 2010a, s. 102; *Pellonpää – Gullans* DL 2011, s. 414.

¹⁰⁹Ks. selostus ratkaisusta *Ruotsalainen v. Suomi* (2009) edellä kappaleessa 2.2. Ks. myös *Pellonpää – Gullans* DL 2011, s. 414.

¹¹⁰*Hellsten* Verotus 2010, s. 539; *Helenius* DL 2010, s. 777.

¹¹¹*Ruotsalainen v. Suomi* (2009), k. 56.

¹¹²*Helenius* DL 2010, s. 777; *Hellsten* Verotus 2010, s. 539.

¹¹³*Koponen* LM 2003, s. 386; *Viirolainen – Pölönen* 2004, s. 332; *Frände* 2008b, s. 436.

¹¹⁴*Jokela* 2008, s. 658. Oikeuskäytännöstä ks. esim. *KKO 1992:116*; *KKO 1999:36*; *KKO 2000:37*; *KKO 2003:30*.

Huolimatta ”saman rikoksen” tulkinnan perustamisesta jo perinteisesti tosiseikkojen vastaavuuteen ja Suomen veronkorotus- ja veropetossäännösten objektiivisten tunnusmerkkien samankaltaisuudesta ei suomalaisessa oikeuskäytännössä veronkorotuksessa ja veropetossyytteessä ole ennen *Zolotukhin* ja *Ruotsalainen* -tuomioita katsottu olevan kyse samasta asiasta *ne bis in idem* -kiellon mielessä. Ennakkopäätöksessä *KKO 2010:45* KKO on todennut *Zolotukhin*-tuomion osoittavan, että ”samaa rikosta” tulee arvioida Suomessa jo aiemmin vallinneen käytännön mukaisesti nimenomaan teon konkreettisten tosiseikkojen pohjalta, ja katsonut EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan tulevan sovellettavaksi veronkorotuksen ja veropetossyytteen yhteydessä¹¹⁵.

Tosiseikkojen vastaavuuden arvioinnin kannalta mielenkiintoinen ratkaisu on ennakkopäätös *KKO 2011:80*. Kyseisessä ratkaisussa KKO:n arvioitavana oli, perustuivatko törkeää veropetosta koskeva syyte sekä syytetylle määrätty veronkorotukset samoihin tosiseikkoihin myös siltä osin kuin ne koskivat eri verolajeja.

Tapauksessa *KKO 2011:80 A*:lle oli määrätty kahdella 13.12.2005 tehdyllä jälkiverotuspäätöksellä arvonlisäveron korotusta tilikausilta 1.1.2002 - 31.12.2002 ja 1.1.2003 - 31.12.2003 yhteensä 13 372,26 euroa sekä kahdella 15.12.2005 tehdyllä jälkiverotuspäätöksellä elinkeinotuloveron korotusta verovuosilta 2002 ja 2003 yhteensä 6 000 euroa. Myöhemmin A:ta vastaan nostettiin syyte törkeästä veropetoksesta saman menettelyn perusteella. A:lle arvonlisäverotuksessa määrätty veronkorotukset olivat tulleet lopullisiksi ennen syytteen vireille tuloa. Sen sijaan tuloverotuksessa määrätty veronkorotukset olivat edelleen muutoksenhaun kohteena törkeää veropetosta koskevan syytteen vireille tullessa, eivätkä ne siten KKO:n oikeuskäytännön mukaan olleet saavuttaneet EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan mukaista uuden oikeudenkäynnin estävää vaikutusta. KKO katsoi A:lle AVL:n 182 §:n 2 momentin nojalla määrättyissä lopullisiksi tullessa veronkorotuksissa olleen kyse rangaistuksesta EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan merkityksessä. Seuraavaksi KKO:n arvioitavana oli, estivätkö A:lle arvonlisäverotuksessa määrätty veronkorotukset törkeää veropetosta koskevan syytteen tutkimisen myös siltä osin kuin syyte koski tuloveron ilmoittamatta jättämistä. KKO katsoi veropetoksen tunnusmerkistön täyttyvän eri tavalla arvonlisäveron ja tuloveron osalta, vaikka molemmat teot perustuivat myyntitulojen ilmoittamatta jättämiseen. Näin ollen veropetoksen täyttymistä tuli KKO:n mukaan tarkastella arvonlisäveron ja tuloveron osalta erilaisten tosi-

¹¹⁵*KKO 2010:45*, k. 25 ja 30–31.

seikkojen perusteella. Tällä perusteella KKO totesi, etteivät A:lle arvonlisäverotuksessa määrätty veronkorotukset estäneet veropetosta koskevan syytteen tutkimista siltä osin kuin syyte koski tuloveron ilmoittamatta jättämistä. KKO palautti asian tuloveroja koskevan veropetoksen osalta HO:een. (Ään.)

Eri mieltä olleen oikeusneuvos *Välimäen* mukaan törkeää veropetosta koskeva syyte olisi tullut jättää tutkimatta myös siltä osin kuin se koski tuloveron ilmoittamatta jättämistä. Välimäen mukaan tuloveroja koskevan veropetossyytteen tutkittavaksi ottamisen seurauksena oikeudenkäynnin kohteena olisivat suurelta osin samat tosiseikat, joihin syytetylle arvonlisäverotuksessa määrätty veronkorotukset perustuivat. Edelleen Välimäki katsoi, ettei tosiseikkojen vastaavuuden arvioinnin kannalta merkitystä ollut veron määräämisen ja veron välttämisen perustumisella eri verolajien osalta eri ilmoituksiin, kun arvonlisäverotuksessa määrätty veronkorotus ja tuloveroja koskeva veropetossyyte perustuivat pääasiassa samojen myyntitulojen ilmoittamatta jättämiseen.¹¹⁶

EIT on *Zolotukhin*-tuomiossa todennut EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklassa tarkoitetusta ”samasta rikoksesta” olevan kyse syytteiden tai rangaistusten perustuessa samoihin tai *olennaisesti* samoihin tosiseikkoihin.¹¹⁷ KKO:n ennakkopäätöksessä *KKO 2011:80* syytetylle arvonlisäverotuksessa määrätty veronkorotukset perustuivat syytetyn harjoittaman ravintolatoiminnan myyntitulojen osittaiseen ilmoittamatta jättämiseen arvonlisäveron valvontailmoituksissa. Tuloveroja koskevan veropetossyytteen perusteena olivat puolestaan samojen myyntitulojen ilmoittamatta jättäminen sekä lisäksi vähäisten vähennyskelvottomien kulujen ja poistojen ilmoittaminen veroilmoituksessa.¹¹⁸ KKO:n tulkinnan mukaan keskeinen merkitys tosiseikkojen vastaavuutta arvioitaessa oli annettava sille, että veron määrääminen ja veron välttäminen olivat perustuneet arvonlisäveron ja tuloveron osalta eri ilmoituksiin. Oikeusneuvos Välimäen tavoin voitaisiin kuitenkin perustellusti katsoa, että syytetylle arvonlisäverotuksessa määrätty veronkorotukset ja tuloveroja koskeva veropetossyyte perustuivat olennaisesti samoihin tosiseikkoihin, kun sekä veronkorotukset että veropetossyyte olivat perustuneet pääasiassa samojen myyntitulojen ilmoittamatta jättämi-

¹¹⁶*KKO 2011:80*, k. Eri mieltä olevan jäsenen lausunto.

¹¹⁷*Zolotukhin v. Venäjä* (2009), k. 82.

¹¹⁸*KKO 2011:80*, k. 2 ja Eri mieltä olevan jäsenen lausunto.

seen verotuksessa. Ennakkopäätöksen *KKO 2011:80* voitaneen siten katsoa osoittavan suhteellisen suppeaa tulkintaa sen suhteen, milloin veronkorotuksen ja veropetosyytteen on arvioitava perustuvan olennaisesti samoihin tosiseikkoihin.

4.3 Seuraamusten kohdistuminen samaan henkilöön

EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan yhtenä olennaisena soveltamisedellytyksenä on, että syytteet tai rangaistukset kohdistuvat *samaan luonnolliseen henkilöön*.¹¹⁹ EIT:n ulotettua *ne bis in idem* -kiellon veronkorotus- ja veropetosasian välille on suomalaisessa oikeuskirjallisuudessa ja -käytännössä herännyt kysymys siitä, estääkö oikeushenkilölle määrätty lopulliseksi tullut veronkorotus yhtiötä edustavia luonnollisia henkilöitä vastaan nostetun veropetosyytteen tutkittavaksi ottamisen.¹²⁰

EIT ei ole EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan soveltamista koskevassa oikeuskäytännössä suoranaisesti ottanut kantaa siihen, milloin veronkorotus ja veropetosyyte kohdistuvat samaan luonnolliseen henkilöön. Tapauksessa *Isaksen v. Norja* (2003) EIT on kuitenkin arvioinut, oliko veronkorotuksen määräämisessä ja veropetosyytteessä kyse ”samasta asiasta” *ne bis in idem* -kiellon merkityksessä, kun veronkorotus oli määrätty valittajan henkilökohtaisesti saaman verohyödyn perusteella ja veropetosyyte oli puolestaan perustunut valittajan edustamalle yhtiölle tulleeeseen verohyötyyn.

Isaksen-tapauksessa valittaja oli lokakuussa 1999 tuomittu osakeyhtiön hyväksi tehdystä veropetoksesta, johon hän oli syyllistynyt toimitusjohtajan ja hallituksen puheenjohtajan asemassa. Huhtikuussa 2000 valittajalle määrättiin hallinnollisessa menettelyssä 60 % veronkorotusta valittajan henkilökohtaisesti saaman verohyödyn perusteella, ja helmikuussa 2001 veronkorotus alennettiin 30 %:iin. Valittaja väitti, että hänet oli tuomittu kahdesti olennaisesti samasta teosta, kun hänelle oli veropetostuomion jälkeen määrätty veronkorotusta. EIT katsoi, ettei veropetostuomiossa ja veronkorotuksessa ollut ollut kyse samasta asiasta EIS:n

¹¹⁹*Vuorenpää* LM 2010b, s. 1118; *Valtakunnansyyttäjänviraston ohje 1.11.2010*, s. 7; *Verohallinnon ohje 31.3.2011*, s. 6.

¹²⁰*Vuorenpää* LM 2010b, s. 1118.

7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan merkityksessä, kun valittaja oli tuomittu veropetoksesta yhtiön saaman verohyödyn perusteella ja veronkorotusta oli puolestaan määrätty valittajan henkilökohtaisesti saamasta verohyödystä. Tapauksessa ei siten ollut rikottu kieltoa syyttää tai rangaista kahdesti samasta rikoksesta.¹²¹

Kyseisessä ratkaisussa EIT kiinnitti ”samaa rikosta” arvioidessaan huomiota siihen, olivatko veronkorotuksen ja veropetostuomion perusteena olleet teot hyödyttäneet samaa tahoa. Sen sijaan EIT ei ottanut kantaa, millainen vaikutus ne bis in idem -kiellon soveltumisen kannalta oli veronkorotuksen ja veropetostuomion tosiasiallisella kohdistumisella samaan henkilöön.

KKO:n ne bis in idem -kiellon soveltamista veronkorotuksen ja veropetoksen yhteydessä koskevissa ratkaisuissa ei toistaiseksi ole ollut tarvetta ottaa kantaa kysymykseen seuraamusten kohdentumisesta.¹²² Ympäristörikosta koskevasta ratkaisusta *KKO 2011:17* voitaneen kuitenkin tehdä varovaisia johtopäätöksiä myös yleisemmin sen suhteen, estääkö yhtiölle määrätty hallinnollinen maksuseuraamus yhtiötä edustavaa luonnollista henkilöä koskevan syytteen tutkittavaksi ottamisen.

Tapauksessa *KKO 2011:17* ympäristölautakunta oli langettanut B Oy:lle useita uhkasakkoja yhtiön jatkettua ympäristölautakunnan kielloista huolimatta muun muassa terveystaitaan vaaraa ja luonnolle sekä sen toiminnalle haittaa aiheuttavaa toimintaa. Myöhemmin syyttäjä vaati B Oy:n hallituksen varajäsenenä ja yhtiön toiminnasta yksin vastanneena henkilönä toimineelle A:lle rangaistusta RL:n 48 luvun 1 §:n 1 momentin (748/2007) ja ympäristönsuojelulain (86/2000) 7 §:n (385/2009) nojalla rangaistusta ympäristön turmelemisesta. Lisäksi syyttäjä vaati B Oy:n tuomitsemista yhteisösakkoon RL:n 48 luvun 1 §:n 1 momentin sekä 9 luvun 1–3 §:n (61/2003 ja 743/1995) nojalla. KKO katsoi, ettei B Oy:lle langetettuja uhkasakkoja ollut määrätty A:n maksettavaksi, eivätkä ne siten olleet kohdistuneet A:han. A:ta ei näin ollen ollut syytetty tai rangaistu ne bis in idem -kiellon vastaisesti kahdesti samasta rikoksesta.

¹²¹Ks. myös *Virolainen – Pölonen* 2004, s. 331.

¹²²KKO on myöntänyt valitusluvan tapauksessa, jossa avoimen yhtiön yhtiömies oli tuomittu törkeästä veropetoksesta samasta teosta, josta yhtiölle oli aiemmin määrätty veronkorotusta arvonlisäverotuksessa, ks. *VL 2011:81*.

Kyseisestä KKO:n tuomiosta voitaneen päätellä, ettei KKO välttämättä katsoisi *ne bis in idem* -kieltoa rikottavan syytettäessä osakeyhtiön toiminnasta vastuussa olevaa henkilöä veropetoksesta samasta teosta, jonka johdosta yhtiölle on aiemmin määrätty veronkorotusta. Toisaalta ratkaisussa *KKO 2002:39* KKO on harkitessaan yhteisösakon määräämistä pienelle osakeyhtiölle katsonut yhteisösakon vaikutusten tosiasiallisesti kohdistuvan osakeyhtiön toimitusjohtajana toimineeseen henkilöön, joka myös käytännössä oli vastannut yhtiön toiminnasta. KKO jätti yhteisösakon tuomitsematta yhtiön toimitusjohtajalle saman teon perusteella määrätyn vankeusrangaistuksen vuoksi. Ratkaisun *KKO 2002:39* perusteella voidaan siten periaatteessa pitää mahdollisena, että KKO tulkitseisi EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklaa laajasti ja samastaisi pienen osakeyhtiön sen edustajaan arvioidessaan veronkorotuksen ja veropetossyytteen kohdistumista samaan luonnolliseen henkilöön. Oikeuskirjallisuudessa *Vuorenpää* on katsonut, ettei tällaista samastamista tulisi tehdä *ne bis in idem* -kiellon soveltamiseen jo nykyisellään liittyvien tulkintaongelmien suuren määrän vuoksi. Vuorenpään mukaan tulkintaongelmat lisääntyisivät entisestään, mikäli KKO:n olisi jokaisessa yksittäistapauksessa erikseen arvioitava, olisiko kulloinkin kyseessä olevaa osakeyhtiötä pidettävä siinä määrin pienenä, että yhtiölle määrätyn veronkorotuksen voitaisiin katsoa tosiasiallisesti kohdistuneen yhtiön edustajaan.¹²³

Kouvolan HO on maaliskuussa 2010 annetussa *ne bis in idem* -kiellon soveltamista veronkorotuksen ja veropetoksen yhteydessä koskevassa ratkaisussa tulkinnut osakeyhtiön ja sen edustajat eri oikeussubjekteiksi EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan merkityksessä.

Tapauksessa *Kouvolan HO 17.3.2010 R 09/810* vastaajat vaativat törkeää veropetosta koskevan syytteen tutkimatta jättämistä, kun verohallinto oli saman teon perusteella määrännyt 10 % veronkorotusta yritykselle, jonka koko osakekannan vastaajat omistivat. HO katsoi, etteivät vastaajat olleet henkilökohtaisessa vastuussa yhtiölle määrätystä veronkorotuksesta, vaan vastuu niiden maksamisesta kuului yhtiölle ja myöhemmin yhtiön konkurssipesälle. Sen sijaan törkeää veropetosta koskeva syyte perustui vastaajien tahalliseen menettelyyn virheellisten arvonlisäveroilmoitusten antamisessa. Veronkorotuksen ja veropetostuomion ei näin ollen katsottu kohdistuneen samoihin vastaajiin. Hovioikeus tuomitsi vastaajat muun muassa törkeästä veropetoksesta.

¹²³*Vuorenpää* LM 2010b, s. 1119.

Vastaavasti valtakunnansyyttäjänviraston ja verohallinnon *ne bis in idem* -kiellon soveltamista veronkorotuksen ja veropetoksen yhteydessä koskevista ohjeissa on katsottu osakeyhtiölle määrättävän veronkorotuksen ja yhtiön edustajaa vastaan nostetun veropetossyytteen kohdistuvan eri oikeussubjekteihin. Ohjeiden mukaan veronkorotuksen määrääminen osakeyhtiölle ja yhtiön edustajan syyttäminen saman teon perusteella veropetoksesta ei loukkaa EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan kieltoa syyttää tai rangaista kahdesti samasta rikoksesta, kun osakeyhtiötä edustava luonnollinen henkilö ei ole henkilökohtaisesti oikeudellisessa vastuussa yhtiölle määrätyistä veronkorotuksista.¹²⁴

Henkilöyhtiöiden osalta tilanne on monimutkaisempi. Tuloverotuksessa henkilöyhtiölle määrätty veronkorotus jaetaan verotettavan tulon tavoin yhtiömiesten maksettavaksi, jolloin he ovat siitä henkilökohtaisesti verovelvollisia. Verohallinnon ohjeen mukaan tästä syystä voidaan pitää todennäköisenä, että henkilöyhtiölle tuloverotuksessa määrätty veronkorotus estäisi yhtiömiehiä vastaan nostetun veropetossyytteen tutkittavaksi ottamisen.¹²⁵ Sen sijaan arvonnäköveron ja työnantajasuoritusten osalta vero- ja maksuvelvollisuus kuuluvat henkilöyhtiölle. Tällöinkin vastuunalainen yhtiö mies on henkilökohtaisesti vastuussa yhtiölle määrätyn veronkorotuksen maksamisesta. Valtakunnansyyttäjänvirasto ja verohallinto pitävät *ne bis in idem* -kiellon soveltumista tällaisissa tilanteissa tulkinnanvaraisena ja katsovat aiheesta tarvittavan lisää oikeuskäytäntöä.¹²⁶

Vuorenpää on katsonut, että myös henkilöyhtiöiden kohdalla yhtiötä ja sen toiminnasta vastuussa olevia luonnollisia henkilöitä tulisi *ne bis in idem* -kieltoa sovellettaessa pitää eri oikeussubjekteina. Tällöin henkilöyhtiölle määrätty veronkorotus ei estäisi veropetossyytteen nostamista yhtiömiehiä vastaan saman ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnin perusteella.¹²⁷ Verovelvollisten yhdenvertaisuuden kannalta voitaneen kuitenkin pitää perusteltuina samastaa pienosake- ja henkilöyhtiö yhtiön toiminnasta vastuussa olevaan luonnolliseen henkilöön tilanteissa, joissa tosiasiallinen maksuvelvollisuus yhtiölle määrätyistä veronkorotuksista on yhtiön toiminnasta vastaavalla luonnollisella henkilöllä. Toiminimi ja liiketoimintaa toiminimellä harjoittava elinkeinonharjoittaja ovat nimittäin *ne bis in idem* -kieltoa sovellettaessa sama oikeussubjekti, minkä vuoksi toiminimellä yritystoimintaa harjoittaval-

¹²⁴Valtakunnansyyttäjänviraston ohje 1.11.2010, s. 7; Verohallinnon ohje 31.3.2011, s. 6.

¹²⁵Verohallinnon ohje 31.3.2011, s. 6–7.

¹²⁶Valtakunnansyyttäjänviraston ohje 1.11.2010, s. 7–8; Verohallinnon ohje 31.3.2011, s. 7.

¹²⁷Vuorenpää LM 2010b, s. 1118.

le elinkeinonharjoittajalle määrätty lopulliseksi tullut veronkorotus estää veropetosyytteen nostamisen elinkeinonharjoittajaa vastaan saman ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnin perusteella.¹²⁸ Pidettäessä pienosake- ja henkilöyhtiötä niiden toiminnasta vastuussa olevasta luonnollisesta henkilöstä erillisenä oikeussubjektina ovat kyseisen yhtiömuodon valinneet yrittäjät *ne bis in idem* -kieltoa sovellettaessa toiminimellä toimivia elinkeinonharjoittajia heikommassa asemassa.

4.4 Ensimmäisen menettelyn lopullisuus

4.4.1 Lopullisuusvaatimus ja vireilläolovaikutus

EIT:n tulkittua *ne bis in idem* -kiellon voivan tulla sovellettavaksi veronkorotus- ja veropetosasian välille on suomalaisessa oikeuskirjallisuudessa ja -käytännössä herännyt erityisen paljon kysymyksiä EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklaan sisältyvän lopullisuusvaatimuksen suhteen.¹²⁹ Artiklan mukaan ketään ei saa tutkia tai rangaista uudelleen rikoksesta, josta hänet on jo *lopullisesti* vapautettu tai tuomittu syylliseksi. Artikla ei siten sanamuotonsa mukaan estä asian samanaikaista vireilläoloa kahdessa eri prosessissa.¹³⁰ Suomessa tavanomaisena oikeutena voimassa oleva *ne bis in idem* -kielto puolestaan sisältää sekä tuomion negatiivisen oikeusvoimavaikutuksen että vireilläolovaikutuksen.¹³¹ *Ne bis in idem* -kiellon ei kuitenkaan ole Suomessa aiemmin katsottu voivan estää hallinnollisen maksuseurauksen määräämistä ja rikossyytteen nostamista samasta teosta.¹³² EIT:n tulkittua EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan voivan tulla sovellettavaksi veronkorotuksen ja veropetosyytteen yhteydessä on Suomessa noussut esiin kysymys, tulisiko *ne bis in idem* -kieltoa soveltaa myös vireillä olevan veronkorotus- ja veropetosasian välille.

EIT on oikeuskäytännössään tulkinnut EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklaa lopullisuusvaatimuksen osalta artiklan sanamuodon mukaisesti ja katsonut *ne bis in idem* -kiellon tulevan

¹²⁸Vuorenää LM 2010b, s. 1118–1119.

¹²⁹Ks. oikeuskäytännöstä esim. *KKO 2010:45*, k. 33–48; *KKO 2010:46*, k. 34–47; *KKO 2010:82*, k. 18–29; *KHO 2011:41*. Oikeuskirjallisuudesta ks. esim. *Helenius DL 2010*, s. 770–772; *Hellsten Verotus 2010*, s. 533–535; *Vuorenää LM 2010b*, s. 1114–1118.

¹³⁰Vuorenää LM 2010b, s. 1114.

¹³¹Lappalainen 2008a, s. 404.

¹³²Mäenää 2003, s. 426.

sovellettavaksi ainoastaan ensimmäisen syytteen tultua lopullisesti ratkaistuksi. EIT on muun muassa *Zolotukhin* ja *Ruotsalainen* -tuomioissa katsonut EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan tarkoituksena olevan estää rikosprosessin toistuminen asian tultua jo lopullisesti ratkaistuksi.¹³³ *Zolotukhin*-tuomiossa EIT on nimenomaisesti todennut, ettei EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan kielto syyttää tai rangaista kahdesti samasta teosta anna suojaa tilanteissa, joissa säännönmukaiset muutoksenhakukeinot ovat ensimmäisen päätöksen osalta vielä käytettävissä.¹³⁴ *Ruotsalainen*-tuomiossa EIT on todennut ne bis in idem -kiellon soveltuvan, kun valittajaan on kohdistettu kaksi seuraamusta toisistaan erillisissä ja ajallisesti peräkkäisissä menettelyissä.¹³⁵ Vastaavasti päätöksessä *R.T. v. Sveitsi* (2000) kyse ei EIT:n mukaan ollut EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklassa tarkoitettusta tilanteesta, kun sama teko oli ollut samanaikaisesti käsiteltävänä kahdessa eri prosessissa. EIT katsoi, ettei tapauksessa näin ollen ollut rikottu artiklan mukaista kieltoa käsitellä lopullisesti ratkaistu asia uudelleen.¹³⁶

KKO on EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan soveltamista veronkorotuksen ja veropetoksen yhteydessä koskevissa ennakkopäätöksissä *KKO 2010:45*, *KKO 2010:46* sekä *KKO 2010:82* pohtinut ne bis in idem -kiellon ulottamista samanaikaisesti vireillä olevan veronkorotus- ja veropetosasian välille. KKO on päätenyt lopputulokseen, jonka mukaan kansallisella lainkäyttöratkaisulla ei ole tarkoituksenmukaista poiketa artiklan sanamuodosta ja EIT:n oikeuskäytännössä vakiintuneesta tulkinnasta ne bis in idem -kieltoon sisältyvän lopullisuusvaatimuksen suhteen. KKO on siten katsonut EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan voivan estää veropetosyytteen tutkittavaksi ottamisen ainoastaan veronkorotusasian tultua lopullisesti ratkaistuksi ennen veropetosyytteen vireille tuloa.¹³⁷

Tapauksessa *KKO 2010:46* A:lle oli määrätty verovuosilta 2004 ja 2005 jälkiveroa ja veronkorotusta 26.3.2007, 2.5.2007 ja 14.11.2007 annetuilla jälkiverotuspäätöksillä. Syyttäjä nosti A:ta vastaan syytteen törkeästä veropetoksesta 3.4.2008. KKO katsoi veronkorotuksessa olleen kyse ”rikossyytteestä” EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan merkityksessä sekä veronkoro-

¹³³*Zolotukhin v. Venäjä* (2009), k.107; *Ruotsalainen v. Suomi* (2009), k. 41.

¹³⁴*Zolotukhin v. Venäjä* (2009), k. 108.

¹³⁵*Ruotsalainen v. Suomi* (2009), k. 41.

¹³⁶*R.T. v. Sveitsi* (2000).

¹³⁷*KKO 2010:45*, k. 33–44; *KKO 2010:46*, k. 34–45; *KKO 2010:82*, k. 18–22. Ks. myös *Pellonpää – Gullans* DL 2011, s. 423.

tuksen ja veropetosyytteen perustuneen samaan menettelyyn. A:lle määrätty veronkorotukset eivät kuitenkaan olleet tulleet lopullisiksi syytteen vireille tullessa 3.4.2008, kun oikaisuvaatimusaikaa oli jäljellä vuodelta 2004 määrätyn veronkorotuksen osalta 31.12.2010 saakka ja vuodelta 2005 määrätyn veronkorotuksen osalta 31.12.2011 saakka. Näin ollen KKO katsoi, ettei estettä törkeää veropetosta koskevan syytteen tutkimiselle ollut.

KKO:n kyseisessä ennakkopäätöksessään esittämien perusteluiden mukaan *ne bis in idem*-kiellon laajentaminen vireillä olevan veronkorotus- ja veropetosasian välille lisäisi entisestään oikeuskäytännön sattumanvaraisuutta ja tulkinnanvaraisia tilanteita. Tällöin arvioitaessa, estäisikö vireillä oleva veronkorotusasia veropetosyytteen tutkittavaksi ottamisen vai vireillä oleva veropetosyyte veronkorotuksen määräämisen, olisi ensinnäkin selvitettävä, kumpi menettelyistä kulloinkin olisi tullut ensimmäisenä vireille. Toiseksi tällöin olisi yleisellä tasolla ratkaistava, mihin hallinnolliseen toimeen vireilläolovaikutuksen syntymisen veronkorotus- ja veropetosasian yhteydessä liitettäisiin.¹³⁸

Ne bis in idem-kiellon soveltaminen vireillä olevan veronkorotus- ja veropetosasian välille epäilemättä loisi oikeuskäytäntöön uudenlaista ennakoimattomuutta. Rangaistus veronkorotuksen määräämisedellytykset ja veropetoksen tunnusmerkistön täyttävästä teosta määräytyisi sattumanvaraisesti sen mukaan, ehdittäisiinkö asia ottaa ensimmäisenä käsiteltäväksi hallinnollisessa vai rikosoikeudellisessa menettelyssä.¹³⁹ Toisaalta KKO:n päätös soveltaa lopullisuusvaatimusta veronkorotus- ja veropetosasian yhteydessä johtaa verovelvollisten yhdenvertaisuuden kannalta vähintään yhtä ongelmalliseen sattumanvaraisuuteen. Tällöin se, tuleeko verovelvollinen rangaistuksi samasta teosta kerran vai kahdesti on riippuvainen siitä seikasta, ehtiikö ensimmäisessä menettelyssä annettu ratkaisu tulla lopulliseksi ennen toisen menettelyn alkua.¹⁴⁰ Lopullisuusvaatimusta noudatettaessa seurauksena veronkorotuksen ja veropetoksen tunnusmerkistön täyttävästä teosta voi siten olla rangaistus veropetoksesta, veronkorotus tai molemmat. *Ne bis in idem*-kiellon soveltaminen jo vireillä olevan veronkorotus- ja veropetosasian välille olisi sen sijaan rajannut seuraamus-

¹³⁸KKO 2010:46, k. 43. Ks. myös KKO 2010:45, k. 42

¹³⁹Vuorenpää LM 2010a, s. 101.

¹⁴⁰Ks. myös Vuorenpää LM 2010b, s. 1115, joka katsoo lopullisuusvaatimuksen täyttymisen olevan sattumanvaraista sen riippuessa sekä viranomaisten toimenpiteistä että verovelvollisen omasta toiminnasta muutoksenhaun suhteen.

vaihtoehdot kahteen ja estänyt verovelvollisen syyttämisen ja rankaisemisen kahdesti samasta teosta.

KKO:n perusteluiden mukaan *ne bis in idem* -kiellon soveltaminen samanaikaisesti vireillä olevan veronkorotus- ja veropetosasian välille olisi lisäksi edellyttänyt vireilläolovaikutuksen alkamisajankohdan määrittämistä veronkorotus- ja veropetosasian yhteydessä. ROL:n 5 luvun 1 §:n 2 momentin mukaan rikosasia tulee pääsääntöisesti vireille haastehakemuksen saapuessa käräjäoikeuden kansliaan.¹⁴¹ Myös KKO on *ne bis in idem* -kiellon soveltamista koskevista ennakkopäätöksissä *KKO 2010:45*, *KKO 2010:46*, *KKO 2010:82*, *KKO 2011:20*, *KKO 2011:35* sekä *KKO 2011:80* katsonut veropetosasian tulleen vireille nimenomaan syytteen vireille tullessa.¹⁴² Veropetosasian kohdalla vireilläolovaikutuksen alkaminen voitaisiin siten liittää esimerkiksi syytteen vireille tuloon. Toisena vaihtoehtona olisi tulkita vireilläolovaikutuksen syntyvän jo esitutkintaviranomaisen aloittaessa veropetosta koskevan esitutkinnan. Jälkimmäistä vaihtoehtoa voitaneen pitää tarkoituksenmukaisempana. Vireilläolovaikutuksen ulottaminen veronkorotus- ja veropetosasian välille ja veropetosasian vireille tulon kytkeminen syytteen vireille tuloon aiheuttaisi nimittäin esitutkintaviranomaisille turhaa työtä, mikäli veronkorotusasia ehtisi lopulta tulla vireille ennen syytteen nostamista ja estäisi siten syytteen tutkittavaksi ottamisen. Sen sijaan veropetosasian vireille tulon liittäminen esitutkinnan aloittamisajankohtaan estäisi alusta lähtien veronkorotuksen määräämisedellytykset ja veropetoksen tunnusmerkistön täyttävän teon tutkimisen kahdessa eri menettelyssä.

Veronkorotuksen kohdalla vireilläolovaikutuksen syntyminen voitaisiin puolestaan liittää ajankohtaan, jolloin verovelvollinen on vastaanottanut veronkorotuksen määräämistä koskevan kuulemiskirjeen.¹⁴³ Verohallinnon julkaisemien verotuksen yhtenäistämisoikeiden mukaan verovelvollista on aina kuultava ennen veronkorotuksen määräämistä.¹⁴⁴ KHO onkin *ne bis in idem* -kiellon soveltamista veronkorotuksen ja veropetoksen yhteydessä kos-

¹⁴¹Ks. rikosasian vireille tulosta *Jokela 2008*, s. 279.

¹⁴²*KKO 2010:45*, k. 46 ja 48; *KKO 2010:46*, k. 47; *KKO 2010:82*, k. 22 ja 29; *KKO 2011:20*, k. 8; *KKO 2011:35*, k. 11; *KKO 2011:80*, k. 11. Ks. myös *Helenius DL 2010*, s. 772; *Hellsten Verotus 2010*, s. 535.

¹⁴³*Vuorenpää LM 2010a*, s. 99.

¹⁴⁴*Verohallinnon yhtenäistämisoikeudet vuodelta 2010 toimitettavaa verotusta varten*, s. 70. Ks. myös *Vuorenpää LM 2010a*, s. 99.

kevassa ratkaisussa *KHO 2011:41* todennut veronkorotusasian tulleen vireille viimeistään verovelvollisen vastattua hänelle lähetettyyn arvioverotusta ja veronkorotusta koskevaan kuulemiskirjeeseen.

Lopullisuusvaatimuksen noudattaminen herättää myös kysymyksen, poistetaanko ei-lopulliset veronkorotukset, mikäli verovelvollinen on ennen veronkorotuspäätöksen lopulliseksi tuloa tuomittu lainvoimaisesti saman teon perusteella veropetoksesta.¹⁴⁵ Vuorenpää on katsonut, ettei lainvoimainen veropetostuomio voi automaattisesti poistaa verovelvolliselle määrättyä veronkorotusta, mutta veronkorotuksen poistaminen oikaisuvaatimuksella olisi tässä tapauksessa mahdollista.¹⁴⁶ Helsingin HAO on ottanut 30.6.2010 antamassaan ratkaisussa asiaan toisen kannan.

Tapauksessa *Helsingin HAO 30.6.2010 T 10/0819/1 A:n* suoritettavaksi oli vuonna 2008 jälkikantopäätöksillä määrätty tullia, tupakkaveroa, arvonlisäveroa sekä tullinkorotusta. A oli 13.1.2010 tuomittu kärjäoikeudessa (KO) yhden vuoden ehdolliseen vankeuteen salakuljetuksesta, törkeästä veropetoksesta sekä tupakkalain vastaisesta tuotteen myynnistä. A vaati HAO:ssa hänelle määrätyn tullinkorotuksen poistamista tai ainakin sen alentamista, kun hänet oli jo lopullisesti tuomittu saman teon perusteella KO:ssa rangaistukseen. HAO katsoi, ettei kyse ollut EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan mukaisesta tilanteesta, kun tullinkorotus oli määrätty ennen veropetostuomion antamista. HAO kuitenkin alensi A:lle määrätyn tullinkorotuksen 30 prosenttiin.

Verohallinnon maaliskuussa 2011 antamassa ne bis in idem -kiellon soveltamista veronkorotuksen ja veropetoksen yhteydessä koskevassa ohjeessa on katsottu Helsingin HAO:n tavoin, ettei ennen veropetostuomion lopulliseksi tuloa annettua veronkorotusta tule poistaa sillä perusteella, että henkilö on sittemmin tuomittu saman teon perusteella veropetoksesta.¹⁴⁷ EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan sanamuoto tukee Helsingin HAO:n ja verohallinnon omaksumaa kantaa. Kyseisessä Helsingin HAO:n ratkaisussa KO:n törkeää veropetosta koskeva tuomio ei ollut tullut lainvoimaiseksi ennen tullinkorotuksen määräämistä, min-

¹⁴⁵Andersson Verotus 2010, s. 459; Hellsten Verotus 2010, s. 539–540.

¹⁴⁶Vuorenpää LM 2010b, s. 1118.

¹⁴⁷Verohallinnon ohje 31.3.2011, s. 9.

kä vuoksi EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan mukaista estettä tullinkorotukselle ei sen määrämishetkellä ollut. Tällaista artiklan sanamuodon mukaista tulkintaa voidaan kuitenkin pitää ongelmallisena EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan tarkoituksen kannalta. Kyseisen artiklan perimmäisenä tarkoituksena lienee estää syytetyksi ja rangaistuksi tulo kahdesti saman teon perusteella.¹⁴⁸ Katsottaessa, ettei lainvoimainen veropetostuomio muodosta perustetta ennen sen antamista määrätyn veronkorotuksen poistamiselle, tulee verovelvollinen käytännössä syytetyksi ja rangaistuksi kahdesti samasta teosta.¹⁴⁹

4.4.2 Veropetosasian lopulliseksi tulo

KKO:n katsottua EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan soveltamisen veronkorotus- ja veropetosasian yhteydessä edellyttävän ensimmäisessä menettelyssä annetulta ratkaisulta lopullisuutta on selvitettävä, milloin veropetos- ja veronkorotusasiassa annetut ratkaisut tulevat lopullisiksi eli saavuttavat nykyisen oikeuskäytännön mukaan EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan mukaisen uuden tutkinnan ja rankaisemisen estävän vaikutuksen.

EIT on muun muassa *Zolotukhin*-tapauksessa todennut ratkaisun tulevan EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan merkityksessä lopulliseksi ratkaisun ollessa peruuttamaton eli sen saavutettua oikeusvoiman. EIT:n mukaan ratkaisu tulee oikeusvoimaiseksi, kun säännönmukaiset muutoksenhakukeinot eivät ole enää käytettävissä, kun kaikki säännönmukaiset muutoksenhakukeinot on käytetty tai kun säännönmukaisten muutoksenhakukeinojen määräaika on kulunut umpeen.¹⁵⁰ Vastaavasti Suomen kansallisen oikeuden mukaan tuomioistuinten ratkaisu tulee lainvoimaiseksi, kun säännönmukaiset muutoksenhakukeinot eivät ole enää käytettävissä.¹⁵¹ Mahdollisuudella ylimääräisten muutoksenhakukeinojen käyttöön ei sen sijaan ole välitöntä merkitystä ratkaisun lainvoimaiseksi tulon kannalta.¹⁵²

¹⁴⁸*Vuorenää* LM 2011, s. 160.

¹⁴⁹*Andersson* Verotus 2010, s. 459.

¹⁵⁰*Zolotukhin v. Venäjä* (2009), k. 107. Ks. myös *Helenius* DL 2010, s. 770 sekä *Hellsten* Verotus 2010, s. 533.

¹⁵¹*Lappalainen* 2008, s. 630; *Jokela* 2008, s. 653.

¹⁵²*Jokela* 2008, s. 653.

Veropetostuomion lainvoimaiseksi tulo määräytyy OK:n muutoksenhakua koskevien säännösten perusteella. OK:n 25 luvun 5 §:n 2 momentin (165/1998) mukaan asianosaisen, joka haluaa hakea muutosta KO:n tuomioon, on ilmoitettava tyytymättömyyttä viimeistään seitsemäntenä päivänä siitä, kun KO:n tuomio on julistettu tai annettu. KO:n tuomio tulee OK:n 25 luvun 12 §:n 1 momentin (165/1998) mukaan lainvoimaiseksi 30 päivän kuluttua tuomion julistamisesta tai antamisesta, ellei siihen ole tyytymättömyyden ilmoittamisesta huolimatta haettu tuona aikana muutosta. HO:n tuomio tulee puolestaan lainvoimaiseksi 60 päivän kuluttua ratkaisun antamisesta, jos valituslupaa KKO:lta ei ole haettu. KKO:n tuomio saavuttaa lainvoiman välittömästi.¹⁵³

EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan mukaan ketään ei saa tutkia tai rangaista uudelleen rikoksesta, josta hänet on jo lopullisesti *vapautettu* tai *tuomittu syylliseksi*. Artiklan sanamuodon mukaan *ne bis in idem* -kiellon soveltumisen kannalta ei siten ole merkitystä sillä, onko ensimmäisessä menettelyssä annettu tuomio ollut langettava vai vapauttava.¹⁵⁴ Näin ollen myös veropetossyytteen hylkäävä lainvoimainen tuomio muodostaa esteen veronkorotuksen määräämiselle saman teon perusteella. Vastaavasti tuomioistuimen päätös jättää veropetoksesta syytetty rangaistukseen tuomitsematta RL:n 6 luvun 12 §:n (515/2003) nojalla saa aikaan EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan mukaisen estevaikutuksen. Syyttämättä jättämispäätös ei sen sijaan tule oikeusvoimaiseksi, eikä siten estä veronkorotuksen määräämistä myöhemmin hallinnollisessa menettelyssä¹⁵⁵.

EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklaan sisältyvää vaatimusta ensimmäisessä menettelyssä annetun ratkaisun lopullisuudesta voidaan pitää ongelmallisena veropetosoikeudenkäyntien pitkän keston vuoksi. Suhteellisen lyhyistä muutoksenhakuajoista huolimatta veropetosoikeudenkäynti rikosilmoituksesta lainvoimaiseen tuomioon voi kestää useita vuosia. KKO:n vuonna 2007 ratkaisemien veropetossyytteiden kohdalla prosessin keskimääräinen kesto rikosilmoituksesta KKO:n tuomioon oli keskimäärin 1 698 päivää eli noin neljä vuotta kahdeksan kuukautta. Törkeissä veropetoksissa prosessi kesti kaikkiaan keskimäärin 1 901 päivää, mikä merkitsee noin viittä vuotta kahta kuukautta.¹⁵⁶ *Ne bis in idem* -kiellon estäes-

¹⁵³Jokela 2008, s. 653.

¹⁵⁴Frände 2008a, s. 652.

¹⁵⁵Koponen LM 2003, s. 380–381. Ks. myös Frände 2008a, s. 653.

¹⁵⁶Hakamies – Johansson 2009, s. 26.

sä nykyisen oikeuskäytännön mukaan veronkorotuksen määräämisen ainoastaan veropetosuomion tultua lainvoimaiseksi on veroviranomaisella käytännössä useita vuosia aikaa määrätä veropetoksesta syytetyille veronkorotus EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan estämättä veropetosasian vireillä ollessa. Tällöin verovelvollinen voi edelleen tulla syytetyksi ja rangaistuksi kahdesti samasta teosta.

4.4.3 Oikaisuvaatimus ja veronkorotuksen lopullisuus

EIT:n oikeuskäytännön ja Suomen kansallisen oikeuden mukaan ratkaisu tulee lopulliseksi säännönmukaiselle muutoksenhauille säädetyn määräajan päätyttyä. Tuloverotuksessa määrätyn veronkorotuksen osalta säännönmukaisesta muutoksenhausta säädetään VML:ssa. Lain 62 §:n (238/2008 ja 520/2010) ja 63 §:n 1 momentin mukaan verovelvollisella ja veronsaajalla on oikeus hakea muutosta veronkorotusta koskevaan päätökseen kirjallisella oikaisuvaatimuksella verotuksen oikaisulautakunnalta. VML:n 64 §:n (238/2008) mukaan verovelvollispuolella oikaisuvaatimusaika on viisi vuotta ja veronsaajapuolella yksi vuosi verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. Kyseisistä määräajoista riippumatta verovelvollisella on kuitenkin aina mahdollisuus tehdä verotuksen muuttamista koskevasta päätöksestä oikaisuvaatimus 60 päivän kuluessa päätöksen tiedoksisaannista. Veronsaajalla on vastaava yhden vuoden määräajasta riippumaton 60 päivän oikaisuvaatimusaika laskettuna päätöksen tekemisestä. VML:n 66 §:n 1 momentin (520/2010) ja 67 §:n (238/2008) mukaan verovelvollinen voi hakea muutosta oikaisuvaatimuksesta annettuun päätökseen HAO:lta viiden vuoden ja veronsaaja yhden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. Verovelvollinen saa kuitenkin aina kyseisen määräajan estämättä hakea muutosta oikaisuvaatimuksesta annettuun päätökseen 60 päivän kuluessa päätöksen tiedoksisaannista ja veronsaaja 60 päivän kuluessa päätöksen tekemisestä. VML:n 70 §:n 1 momentin (520/2010) ja 71 §:n (520/2010) mukaan HAO:n päätökseen voidaan hakea muutosta KHO:lta 60 päivän kuluessa päätöksen tiedoksisaannista, mikäli KHO myöntää asiassa valitusluvan.¹⁵⁷

¹⁵⁷Andersson 2006, s. 93–94.

Arvonlisäverotuksessa määrätyn veronkorotuksen osalta säännönmukaisesta muutoksenhausta ja sen määräajoista säädetään AVL:ssa. Tuloverotuksesta poiketen arvonlisäverotuksessa oikaisuvaatimus ei ole muutoksenhaun pakollinen ensivaihe. Sen sijaan verovelvollisella on AVL:n 193 §:n 1–2 momentin (529/2010 ja 605/2009) mukaan oikeus hakea muutosta veronkorotusta koskevaan päätökseen valittamalla suoraan Helsingin HAO:een kolmen vuoden kuluessa tilikauden, tai päätöksen koskiessa useita tilikausia, niistä viimeisen päättymisestä lukien. Verovelvollisella on kuitenkin aina kyseisen määräajan estämättä oikeus hakea muutosta veronkorotusta koskevaan päätökseen 60 päivän kuluessa päätöksen tiedoksisaannista. Veronsaajien oikeudenvallontayksiköllä on puolestaan oikeus hakea muutosta veronkorotuksen määräämistä koskevaan päätökseen 30 päivän kuluessa päätöksen tekemisestä. AVL:n 198 §:n 1 (529/2010) ja 4 momentin (529/2010) mukaan Helsingin HAO:n päätökseen voidaan hakea muutosta KHO:lta 60 päivän kuluessa päätöksen tiedoksisaannista, mikäli KHO myöntää asiassa valitusluvan.¹⁵⁸

KKO on ennakkopäätöksessä *KKO 2010:82* todennut viitaten aiempiin *ne bis in idem*-kiellon soveltamista veronkorotuksen ja veropetoksen yhteydessä koskeviin ratkaisuihin *KKO 2010:45* ja *KKO 2010:46* veronkorotuksen tulevan EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan merkityksessä lopulliseksi säännönmukaisen muutoksenhakuajan kuluttua umpeen. Säännönmukaisella muutoksenhakuajalla KKO on katsonut tuloverotuksen kohdalla lähtökohteisesti tarkoitettavan nimenomaan oikaisuvaatimuksen tekemiselle säädettyä määräaika.¹⁵⁹

Ratkaisuissa *KKO 2010:46* sekä *KKO 2010:82* KKO on arvioinut veronkorotusten lopullisuutta yksinomaan oikaisuvaatimusajan päättymisen perusteella ja katsonut, etteivät veronkorotukset olleet tulleet EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan mielessä lopullisiksi, kun määräaika oikaisuvaatimuksen tekemiselle ei ollut päättynyt ennen veropetossyytteen vireille tuloa.¹⁶⁰ Sen sijaan edellä kappaleessa 4.1.3 selostetussa ratkaisussa *KKO 2010:45* KKO on

¹⁵⁸Andersson 2006, s. 183–184; Myrsky – Linnakangas 2007, s. 197–202 ja 211; Linnakangas – Juanto 2008, s. 240–243.

¹⁵⁹*KKO 2010:82*, k. 25. Ks. myös Helenius DL 2010, s. 770–771; Hellsten Verotus 2010, s. 533–534; Helenius 2011, s. 281.

¹⁶⁰*KKO 2010:46*, k. 47; *KKO 2010:82*, k. 24–25 ja 28–29. Ks. myös Helenius DL 2010, s. 770; Hellsten Verotus 2010, s. 533.

veronkorotusten lopullisuutta arvioidessaan ottanut oikaisuvaatimusajan ohella huomioon myös muita seikkoja. Kyseisessä tapauksessa KKO tukeutui jonkinlaiseen vastaajan hyväksi luettavaan kokonaisharkintaan veronkorotusten lopullisuuden arvioinnissa ja katsoi yhden veronkorotuspäätöksen saavuttaneen EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan mukaisen uuden oikeudenkäynnin estävän vaikutuksen, vaikka veronkorotuspäätöstä koskeva oikaisuvaatimusaika ei ollut päättynyt syytteen vireille tullessa.¹⁶¹ KKO totesi syytetyn pyrki-neen omalla toiminnallaan saattamaan veronkorotusasian loppuun, kun tämä oli peruuttanut veronkorotuksista tekemänsä oikaisuvaatimuksen ja maksanut hänelle määrätty veronkorotukset ennen oikaisuvaatimusajan päättymistä. Lisäksi KKO antoi veronkorotuspäätöksen lopullisuutta harkitessaan merkitystä oikaisuvaatimusajan päättymiselle ennen veropetosta koskevan oikeudenkäynnin alkua.¹⁶²

Pohjois-Karjalan KO on *ne bis in idem* -kiellon soveltamista veronkorotuksen ja törkeää veropetosta koskevan syytteen välille koskevassa ratkaisussa *Pohjois-Karjalan KO 25.8.2011 R 11/933* tulkinnut ennakkopäätöksestä *KKO 2010:45* ilmenevän, että veronkorotusasia voidaan katsoa olevan lopullisesti ratkaistu verovelvollisen maksettua hänelle määrätty veronkorotukset. KO:n mukaan KKO näyttää ennakkopäätöksessään katsoneen veronkorotuksen lopullisuutta arvioitaessa ratkaisevaa olevan, osoittaako veronkorotuksen maksaminen verovelvollisen pitäen veronkorotuspäätöstä lopullisena. Kyseisessä Pohjois-Karjalan KO:n ratkaisussa syytetty oli maksanut hänelle määrätty veronkorotukset suurelta osin jo esitutinnan aikana. KO:n mukaan tämä osoitti syytetyn pitäen veronkorotusasiaa lopullisesti ratkaistuna, vaikka määräaika oikaisuvaatimuksen tekemiselle ei ollut päättynyt edes KO:n antaessa asiassa tuomion. KO jätti törkeää veropetosta koskevan syytteen EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan nojalla tutkimatta. Verohallinto ja virallinen syyttäjä ovat ilmoittaneet tyytymättömyyttä tuomioon.

Pohjois-Karjalan KO on kyseisessä tuomiossa katsonut veronkorotuksen maksamisen yksinään riittäväksi osoitukseksi veronkorotuksen lopullisuudesta. Sen sijaan ennakkopäätöksessä *KKO 2010:45* KKO otti veronkorotuspäätöksen lopullisuutta arvioidessaan veronkorotuksen maksamisen lisäksi huomioon oikaisuvaatimuksen peruuttamisen sekä oikaisu-

¹⁶¹*Helenius* DL 2010, s. 770–771; *Hellsten* Verotus 2010, s. 533–534.

¹⁶²*KKO 2010:45*, k. 47–48. Ks. myös *Helenius* DL 2010, s. 771.

vaatimusajan päättymisen ennen varsinaisen veropetosta koskevan oikeudenkäynnin alkua. Tapauksessa *KKO 2010:45* syytetyllä ei olisi ollut enää veropetosoikeudenkäynnin aikana tai sen jälkeen mahdollisuutta hakea veronkorotuspäätökseen muutosta säännönmukaisella muutoksenhaulla oikaisuvaatimusajan päätyttyä ennen oikeudenkäynnin alkua. Sitä vastoin Pohjois-Karjalan KO:n ratkaisemassa tapauksessa syytetyllä oli edelleen törkeää veropetosta koskevan tuomion antamisen jälkeen mahdollisuus hakea veronkorotuspäätöksiin muutosta oikaisuvaatimuksella. Asiaa objektiivisesti tarkasteltaessa veronkorotusasian ei siten voida katsoa tulevan lopullisesti ratkaistuksi pelkästään sillä perusteella, että verovelvollinen on maksanut hänelle määrättyt veronkorotukset, kun hänellä tosiasiaassa on vielä mahdollisuus hakea veronkorotuspäätöksiin muutosta. On myös syytä huomata, että verovelvollisen on maksettava hänelle määrättyt verot ja veronkorotukset riippumatta siitä, aikooko hän hakea niitä koskeviin päätöksiin muutosta vai ei.¹⁶³ Pohjois-Karjalan KO on siten katsonut veronkorotusasian tulleen lopullisesti ratkaistuksi, kun syytetty on noudattanut velvollisuuttaan maksaa veronkorotukset.

KKO:n ennakkopäätöksessä *KKO 2010:45* omaksuma tulkinta, jonka mukaan veronkorotuksen lopullisuutta arvioitaessa voidaan tarvittaessa ottaa oikaisuvaatimusajan päättymisen ohella huomioon myös muita seikkoja näyttää edellä mainitun Pohjois-Karjalan KO:n ratkaisun valossa aiheuttavan epä johdonmukaisuutta veronkorotuksen lopullisuuden arviointia koskevaan oikeuskäytäntöön. Vallitseva oikeustila on oikeudellisen ennakoitavuuden kannalta ongelmallinen, kun verovelvollinen ei voi varmuudella arvioida, milloin hänelle määrätyn veronkorotuksen katsotaan tulevan EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan merkityksessä lopulliseksi ja saavuttavan siten veropetosoikeudenkäynnin estävän vaikutuksen¹⁶⁴.

Oikeusvarmuuden kannalta ongelmallisia ovat niin ikään veronkorotusasioiden huomattavan pitkät muutoksenhakuajat. KKO:n oikeuskäytännön valossa VML:n nojalla määrätty veronkorotus tulee lähtökohtaisesti lopulliseksi viiden vuoden kuluttua verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta, mikäli verovelvollinen ei ole hakenut veronkorotuspäätökseen oikaisua verotuksen oikaisulautakunnalta ja tämän jälkeen muutosta oikaisuvaatimuksesta annettuun päätökseen HAO:lta. Verovelvollinen voi näin ollen joutua

¹⁶³Myrsky – Linnakangas 2007, s. 198; Linnakangas – Juanto 2008, s. 243.

¹⁶⁴Helenius DL 2010, s. 771; Hellsten Verotus 2010, s. 534.

elämään jopa yli viisi vuotta epätietoisena siitä, tullaanko häntä veronkorotuksen lisäksi syyttämään veropetoksesta. AVL:n nojalla määrätyn veronkorotuksen osalta säännönmukainen muutoksenhaku-aika on hieman lyhyempi, mutta tällöinkin veronkorotus tulee pääsääntöisesti lopulliseksi vasta kolmen vuoden kuluttua tilikauden päättymisestä, mikäli verovelvollinen ei hae päätökseen muutosta valittamalla Helsingin HAO:een. Lisäksi on epäselvää, täyttävätkö näin pitkät muutoksenhakuajat ylipäätään EIS:n 6 artiklan 1 kohdan vaatimuksen oikeudesta oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin kohtuullisen ajan kuluessa.¹⁶⁵

Edellä on tarkasteltu veronkorotuspäätöksen lopulliseksi tuloa tilanteissa, joissa veroviranomainen on verovelvollista kuultuaan määrännyt verovelvolliselle veronkorotusta. On kuitenkin huomattava, että EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan mukaan lopulliseksi tulleen langettavan tuomion lisäksi myös *vapauttava* tuomio muodostaa esteen uudelle tutkinnalle ja rankaisemiselle samasta teosta. Artiklaa johdonmukaisesti tulkittaessa myös päätös, jolla veronkorotus on verovelvollisen kuulemisen jälkeen jätetty määräämättä, muodostaisi siten lopulliseksi tultuaan esteen veropetossyytteen tutkittavaksi ottamiselle.¹⁶⁶ Julkaistussa kotimaisessa oikeuskäytännössä asiaan ei toistaiseksi ole otettu kantaa.

Oikeuskirjallisuudessa Vuorenpää on katsonut, ettei EIT:n oikeuskäytäntö edellytä *ne bis in idem* -kiellon ulottamista ”vapauttavan” veronkorotuspäätöksen ja veropetossyytteen välille. Vuorenpään mukaan EIT:n oikeuskäytäntö osoittaa, että kansallisessa oikeudessa hallinnolliseksi luokiteltu menettely voidaan rinnastaa rikosoikeudenkäyntiin vasta rankaisituksen luonteisen sanktion tultua määrätyksi hallinnollisessa menettelyssä. Vuorenpää katsoo siten, ettei hallinnollista menettelyä, jossa veronkorotus päätetään jättää määräämättä, ole rinnastettava rikosoikeudenkäyntiin, eikä tällaisessa menettelyssä annettu lopullinen ratkaisu muodosta estettä veropetossyytteen tutkittavaksi ottamiselle.¹⁶⁷ *Hellstenin* mukaan sen sijaan jo EIT:n tapa tulkita ”rikosoikeudenkäynnin” käsitettä yhdenmukaisesti EIS:n 6 artiklan ja 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan yhteydessä osoittaa, että hallinnollisen menettelyn luonne on pystyttävä arvioimaan ennen menettelyn alkua. Muutoin olisi etukäteen mahdo-

¹⁶⁵*Helenius* DL 2010, s. 771–772 ja 772 alav. 64; *Hellsten* Verotus 2010, s. 534–535 ja 535 alav. 72; Ks. myös *Helenius* 2011, s. 283.

¹⁶⁶Ks. myös *Helenius* DL 2010, s. 770; *Hellsten* Verotus 2010, s. 532.

¹⁶⁷*Vuorenpää* LM 2010a, s. 101 alav. 28.

tonta tietää, tuleeko tiettyyn prosessiin soveltaa EIS:n 6 artiklan mukaisia oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeita. Hellsten katsoo siten myös lopulliseksi tulleen ”vapauttavan” veronkorotuspäätöksen tiettyjen edellytysten vallitessa voivan estää veropetosyytteen tutkittavaksi ottamisen.¹⁶⁸

Hyväksyttäessä tulkinta, jonka mukaan myös verovelvollisen kuulemisen jälkeen tehty päätös jättää veronkorotus määräämättä voi saavuttaa EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan mukaisen uuden tutkinnan ja rankaisemisen estävän vaikutuksen, on kysyttävä, milloin tällainen päätös tulee lopulliseksi.¹⁶⁹ Veronkorotuksen määräämistä koskevaa päätöstä vastavasti lienee syytä katsoa ”vapauttavan” veronkorotuspäätöksen tulevan lähtökohtaisesti lopulliseksi, kun säännönmukaiset muutoksenhakekeinot eivät ole enää käytettävissä. Tällöin päätös, jolla veronkorotus on jätetty määräämättä, tulisi lopulliseksi vasta verovelvollisen muutoksenhakuajan päätyttyä. ”Vapauttava” veronkorotuspäätös tulisi näin ollen lopulliseksi tuloverotuksen osalta viiden vuoden kuluttua verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta ja arvonlisäverotuksen osalta kolmen vuoden kuluttua tilikauden päättymisestä, ellei verovelvollinen tai veronsaaja hae päätökseen muutosta. Mielenkiintoiseksi tilanteen tekee se, että veronsaajan säännönmukainen muutoksenhaku-aika on verovelvollisen muutoksenhaku-aikaa huomattavasti lyhyempi. Verovelvollisella ei puolestaan liene tarvetta hakea muutosta päätökseen, jolla veronkorotus on jätetty määräämättä. ”Vapauttavan” veronkorotuspäätöksen olisi siten tarkoituksenmukaista katsoa tulevan lopulliseksi jo veronsaajan muutoksenhakuajan päätyttyä eli tuloverotuksen osalta vuoden kuluttua verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta ja arvonlisäverotuksen osalta 30 päivän kuluttua päätöksen tekemisestä, ellei veronsaaja ennen kyseisten määräaikojen päättymistä hae ”vapauttavaan” veronkorotuspäätökseen muutosta.

4.4.4 Perustevalitus ja veronkorotusasian lopullisuus

KKO:n tulkittua veronkorotuksen voivan estää veropetosyytteen tutkittavaksi ottamisen vasta veronkorotuspäätöksen tultua lopulliseksi on suomalaisessa oikeuskäytännössä ja

¹⁶⁸Hellsten Verotus 2010, s. 532 ja 532 alav. 55.

¹⁶⁹Hellsten Verotus 2010, s. 534.

-kirjallisuudessa pohdittu myös verojen ja maksujen täytäntöönpanosta annetussa laissa (VeroTpL, 706/2007) säädetyn perustevalituksen vaikutusta veronkorotuksen lopullisuuteen.¹⁷⁰ EIT on muun muassa *Zolotukhin*-tapauksessa todennut ratkaisun olevan lopullinen, kun siihen ei voida enää hakea muutosta säännönmukaisin muutoksenhakekeinoin.¹⁷¹ Suomessa ne bis in idem -kieltoa veronkorotus- ja veropetosasian välille sovellettaessa on näin ollen jouduttu arvioimaan, onko myös VeroTpL:n mukaisessa perustevalituksessa kyse säännönmukaisesta muutoksenhakekeinosta.¹⁷²

VeroTpL:n 9 §:n 1 momentin mukaan henkilöllä on oikeus tehdä perustevalitus, mikäli hän katsoo julkisen saatavan tulleen määrätyn tai maksuunpannuksi virheellisesti. Perustevalitus voidaan tehdä muun muassa VML:n mukaisista asioista. Verovelvollisella on siten oikeus tehdä perustevalitus myös tuloverotuksessa määrätystä veronkorotuksesta. Sen sijaan AVL:n 193 §:n 4 momentin (605/2009) mukaan perustevalitus ei ole käytettävissä arvonlisäverotuksessa tehtyjen päätösten kohdalla.¹⁷³

Määräaika perustevalituksen tekemiselle on VeroTpL:n 20 §:n ja 21 §:n 3 momentin mukaan viisi vuotta sitä seuranneen vuoden alusta, jona julkinen saatava on määrätty tai maksuunpantu, ja muussa tapauksessa sitä seuranneen vuoden alusta, jona se on erääntynyt. VML:n 68 §:n (520/2010) mukaan perustevalitus on käytettävissä ainoastaan oikaisuvaatimusajan päätyttyä. Verovelvollisen valitusaika verotuksesta voi siten käytännössä muodostua jopa kymmenen vuoden mittaiseksi, mikäli VML:n 56 §:n 4 momentin (1079/2005) mukainen veronoikaisu verovelvollisen vahingoksi on toimitettu aivan oikaisuvaatimusajan lopussa. VeroTpL:n 10 §:n 1 momentin mukaan perustevalitus tulee tehdä samalle viranomaiselle, jolle säännönmukainen valitus tehtäisiin. Tuloverotuksessa määrätyn veronkorotuksen osalta perustevalitus tehdään siten suoraan HAO:een. VeroTpL:n 10 §:n 2 momentin ja VML:n 70 §:n 1 momentin (520/2010) mukaan HAO:n perustevalituksen joh-

170Ks. *KKO 2010:82*, k. 25–28; *Helenius DL 2010*, s. 771, *Vuorenpää LM 2010b*, s. 1117–1118 sekä *Vuorenpää LM 2011*, s. 163.

171*Zolotukhin v. Venäjä* (2009), k. 107. Ks. myös *Helenius DL 2010*, s. 770 ja 770 alav. 54; *Hellsten Verotus 2010*, s. 533 ja 533 alav. 61.

172Ks. esim. *Hellsten Verotus 2010*, s. 534.

173*Myrsky – Linnakangas 2007*, s. 303 ja 305.

dosta antamaan päätökseen saa hakea muutosta KHO:lta 60 päivän kuluessa päätöksen tiedoksisaannista, mikäli KHO myöntää asiassa valitusluvan.¹⁷⁴

VerotusL:a koskevassa hallituksen esityksessä todetaan perustevalituksessa lähtökohtaisesti olevan kyse yleisestä vero-oikeudellisesta muutoksenhakekeinosta, jolla voidaan hakea muutosta sekä saatavan perusteeseen että määrään.¹⁷⁵ Pääasiassa tällä perusteella verohallinnon ja valtakunnansyyttäjänviraston marraskuussa 2010 antamissa ne bis in idem -kiellon soveltamista veronkorotuksen ja veropetoksen yhteydessä koskevissa ohjeissa on katsottu veronkorotuksen tulevan lopulliseksi vasta sekä oikaisuvaatimus- että perustevalitusajan päätyttyä.¹⁷⁶ Verohallinnon ohjeen mukaan perustevalituksessa ei voida katsoa olevan kyse ylimääräisestä muutoksenhakekeinosta, kun verotusta koskeva päätös on muutettavissa perustevalituksella yhtä laajasti kuin säännönmukaisella muutoksenhaulla, eikä perustevalitusta ole säädetty hallintolainkäyttölain (586/1996) 11 luvussa ylimääräiseksi muutoksenhakekeinoksi.¹⁷⁷

KKO on ennakkopäätöksessään *KKO 2010:82* pohtinut perustevalituksen vaikutusta veronkorotuksen lopullisuuteen ja tullut vastakkaiseen lopputulokseen valtakunnansyyttäjänviraston ja verohallinnon edellä mainittujen ohjeiden kanssa.¹⁷⁸ Verohallinto on maaliskuussa 2011 annetussa uudistetussa ne bis in idem -kiellon soveltamista veronkorotuksen ja veropetoksen yhteydessä koskevassa ohjeessa muuttanut kantaansa vastaamaan KKO:n ennakkopäätöksessään *KKO 2010:82* omaksumaa tulkintaa.¹⁷⁹

Tapauksessa *KKO 2010:82 A*:lle oli määrätty jälkiveroa ja veronkorotusta verovuosilta 2001 - 2003 elokuussa ja syyskuussa 2006 annetuilla jälkiverotuspäätöksillä. A:ta vastaan nostettiin syyte törkeästä veropetoksesta 25.4.2007 veronkorotusten perusteena olleista menettelyistä. Syytteen tultua vireille A teki perustevalituksen verovuotta 2001 koskevasta jälkivero-

¹⁷⁴*Sarivirta Verotus 2010*, s. 399–401 ja 407.

¹⁷⁵*HE 83/2006 vp*, s. 82 ja 88–89.

¹⁷⁶*Valtakunnansyyttäjänviraston ohje 1.11.2010*, s. 6; *Verohallinnon ohje 1.11.2010*, s. 4.

¹⁷⁷*Verohallinnon ohje 1.11.2010*, s. 4 ja 4 alav. 9.

¹⁷⁸*KKO 2010:82*, k. 23–28. KKO on kyseisen ratkaisun lisäksi myöntänyt valitusluvan kahdessa muussa ne bis in idem -kiellon soveltamista veronkorotuksen ja veropetoksen yhteydessä koskevassa tapauksessa, joissa on kyse perustevalituksen vaikutuksesta veronkorotuksen lopullisuuteen, ks. *VL 2011:78* ja *VL 2011:88*.

¹⁷⁹*Verohallinnon ohje 31.3.2011*, s. 4.

tuspäätöksestä ja oikaisuvaatimukset verovuosia 2002 ja 2003 koskevista jälkiverotuspäätöksistä. KKO katsoi A:lle määrättyjen veronkorotusten kuuluvan EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan soveltamisalaan sekä veronkorotusten ja syytteen törkeästä veropetoksesta perustuneen samaan menettelyyn. Veronkorotusten lopullisuuden osalta KKO totesi ensinnäkin veronkorotusten olleen edelleen syytteen vireille tullessa muutoksenhaun kohteena HAO:ssa. Lisäksi veronkorotusten oikaisuvaatimusaika ei ollut päättynyt syytteen vireille tullessa. Arvioidessaan A:n verovuodelta 2001 tekemän perustevalituksen vaikutusta veronkorotuksen lopullisuuteen KKO totesi perustevalituksen olevan erikoislaatuinen muutoksenhakekeino, kun siinä ei KKO:n mukaan voitu katsoa olevan kyse sen enempää ensisijaisesta säännönmukaisesta kuin ylimääräisestääkään muutoksenhakekeinosta. Oikaisuvaatimuksen ollessa ensisijainen muutoksenhakekeino VML:n mukaisissa verotusta koskevissa asioissa ja perustevalitusmahdollisuuden voidessa lisäksi johtaa jopa kymmenen vuoden mittaiseen valitusaikaan verotusasioissa KKO katsoi perustelluksi pitää veronkorotuksen lopullisuutta arvioitaessa ratkaisevana ajankohtana nimenomaan oikaisuvaatimusajan päättymistä. Estettä törkeää veropetosta koskevan syytteen tutkimiselle ei siten ollut, kun verovuosilta 2001 - 2003 määrättyjä veronkorotuksia koskevat oikaisuvaatimusajat eivät olleet päättäneet syytteen vireille tullessa 25.4.2007. (Ään.)

Kyseisessä KKO:n ratkaisussa vähemmistöön jäänyt oikeusneuvos *Koponen* katsoi lausunnossaan veronkorotuspäätöksen olevan saatettavissa perustevalituksella yhtä laajan muutoksenhaun kohteeksi kuin oikaisuvaatimuksella. Edelleen *Koponen* totesi, ettei perustevalituksen käyttämistä ole ylimääräisten muutoksenhakekeinojen tavoin rajattu tiettyihin perusteisiin. Näistä syistä *Koponen* katsoi, ettei oikaisuvaatimusajan päätyminen riitä tekemään veronkorotuksesta lopullista perustevalituksen ollessa edelleen käytettävissä.¹⁸⁰ Vuorenpää on ennakkopäätöstä *KKO 2010:82* kommentoivassa artikkelissaan pitänyt vähemmistöön jääneen oikeusneuvos *Koposen* kantaa tältä osin enemmistön näkemystä perustelumpana.¹⁸¹

Myös *Helenius* on katsonut oikeusneuvos *Koposen* tavoin, ettei perustevalituksessa voida katsoa olevan kyse ylimääräisestä muutoksenhakekeinosta. *Heleniuksen* mukaan KKO:n päätös antaa ratkaiseva merkitys veronkorotuksen lopullisuutta arvioitaessa nimenomaan

¹⁸⁰*KKO 2010:82*, k. Eri mieltä olevan jäsenen lausunto.

¹⁸¹*Vuorenpää LM 2011*, s. 163.

oikaisuvaatimusajan päättymiselle on kuitenkin verovelvolliselle huomattavasti edullisempi vaihtoehto. Tällöin verovelvollisen ei tarvitse elää kymmentä, vaan korkeintaan viisi vuotta epä tietoisena, tullaanko häntä veronkorotuksen määräämisen lisäksi syyttämään veropetoksesta.¹⁸² Vähemmistöön jääneen oikeusneuvos Kopsen tavoin on kuitenkin huomattava, että veronkorotuksen tullessa määrättyksi veronoikaisun yhteydessä veronkorotuksen perusteena olevat seikat tulevat verovelvollisen tietoon vasta veronoikaisun, eivät säännömukaisen verotuksen toimittamisen yhteydessä. Tällöin verovelvollisella on perustevalitusmahdollisuuden ansiosta käytettävissään oikaisuvaatimusaikaa vastaava viiden vuoden muutoksenhaku aika veronkorotuspäätökseen.¹⁸³ Ratkaisevan merkityksen antaminen veronkorotuksen lopullisuutta arvioitaessa oikaisuvaatimusajan päättymiselle vähentää entisestään verovelvollisten yhdenvertaisuutta, kun veronoikaisun yhteydessä määrätty veronkorotus tulee säännömukaisen verotuksen yhteydessä määrättyä veronkorotusta nopeammin lopulliseksi ja saavuttaa siten nopeammin veropetosasian vireille tulon estävän vaikutuksen. Ratkaisevan merkityksen antaminen perustevalitusajan päättymisen sijaan oikaisuvaatimusajan päättymiselle on toki verovelvolliselle edullisempi vaihtoehto tapauksissa, joissa veronkorotus on määrätty vasta veronoikaisun yhteydessä.

4.4.5 Ensimmäisen seuraamuksen lopulliseksi tulo kesken uuden prosessin

KKO:n tulkittua EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan soveltuvan veronkorotus- ja veropetosasian välille ainoastaan ensimmäisessä menettelyssä annetun ratkaisun ollessa lopullinen on kotimaisessa oikeuskäytännössä ja -kirjallisuudessa kysytty, muodostaako veropetosyytteen vireille tulon jälkeen lopulliseksi tuleva veronkorotus esteen syytteen käsittelyn jatkamiselle.¹⁸⁴ Vastaavasti on pohdittu, estääkö veronkorotus asian vireillä ollessa lopulliseksi tuleva veropetostuomio veronkorotuksen määräämisen.¹⁸⁵

¹⁸²Helenius 2011, s. 283.

¹⁸³KKO 2010:82 k. Eri mieltä olevan jäsenen lausunto.

¹⁸⁴Oikeuskäytännöstä ks. KKO 2010:82, k. 18–22. Oikeuskirjallisuudesta ks. esim. Helenius DL 2010, s. 774; Hellsten Verotus 2010, s. 537; Vuorenpää LM 2010b, s. 1116–1117.

¹⁸⁵Ks. KHO 2011:41.

EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan mukaan ketään ei saa tutkia tai rangaista uudelleen rikoksesta, josta hänet on jo lopullisesti vapautettu tai tuomittu. Artiklan kieltäessä uudelleen tutkimisen lisäksi uudelleen *rankaisemisen* sellaisen rikoksen perusteella, josta henkilö on lopullisesti tuomittu tai vapautettu, ei artiklan soveltaminen sen sanamuodon mukaan edellytä ensin määrätyn seuraamuksen lopulliseksi tuloa ennen uuden syytteen vireille tuloa. Artiklaa sanamuodon mukaisesti tulkittaessa veropetosta koskevan syytteen käsittelyä ei siten saa jatkaa veropetoksesta epäillylle määrätyn veronkorotuksen tullessa lopulliseksi kesken oikeudenkäynnin.¹⁸⁶ Vastaavasti veronkorotusta ei artiklan sanamuodon mukaan saa määrätä veropetostuomion tullessa lopulliseksi veronkorotusasian vireillä ollessa.

Suomessa KKO on tapauksessa *KKO 2010:82* tulkinnut EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklaa tältä osin sen sanamuodon vastaisesti ja todennut veronkorotuksen voivan saavuttaa EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan mukaisen estevaikutuksen ainoastaan veronkorotuksen tultua lopulliseksi ennen veropetosyytteen vireille tuloa.¹⁸⁷ KKO näyttää siten katsoneen artiklan sisältävän ainoastaan kiellon tutkia uudelleen, ei sen sijaan kieltoa rangaista uudelleen, samasta rikoksesta.¹⁸⁸ KKO on perustellut tulkintaansa pääasiassa EIT:n *Zolotukhin* ja *Ruotsalainen* -tuomioilla.¹⁸⁹ Kyseisissä ratkaisuissa EIT on todennut EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan tulevan sovellettavaksi, kun henkilöä vastaan on käynnistetty uusi tutkinta aiemmin samassa asiassa annetun tuomion tultua lopulliseksi.¹⁹⁰ Molemmissa tapauksissa ensin määrätty seuraamus oli kuitenkin tullut lopulliseksi ennen uuden menettelyn aloittamista, eikä EIT:n näin ollen tarvinnut arvioida *ne bis in idem* -kiellon soveltumista tilanteessa, jossa ensin määrätty seuraamus on tullut lopulliseksi vasta jälkimmäisen syytteen vireillä ollessa.¹⁹¹

Huomionarvoista on, ettei KKO ottanut ratkaisussa *KKO 2010:82* lainkaan kantaa EIT:n tapauksessa *Sailer v. Itävalta* (2002) antamaan tuomioon, jossa oli kyse EIS:n 7. lisäpöytä-

¹⁸⁶*Vuorenpää* LM 2010b, s. 1116; *Vuorenpää* LM 2011, s. 157.

¹⁸⁷*KKO 2010:82*, k. 22. Ks. myös *Helenius* 2011, s. 283; *Pellonpää – Gullans* DL 2011, s. 424; *Vuorenpää* LM 2011, s. 158.

¹⁸⁸*Vuorenpää* LM 2011, s. 158 ja 158 alav. 6.

¹⁸⁹*KKO 2010:82*, k. 19. Ks. myös *Vuorenpää* LM 2011, s. 158.

¹⁹⁰*Zolotukhin v. Venäjä* (2009), k. 83 ja 107; *Ruotsalainen v. Suomi* (2009), k. 44.

¹⁹¹*Vuorenpää* LM 2011, s. 158–159. Ks. myös *Pellonpää – Gullans* DL 2011, s. 426.

kirjan 4 artiklan soveltumisesta samanaikaisesti vireillä olleen hallinnollisen ja rikosoikeudellisen menettelyn välille.¹⁹²

Sailer-tapauksessa valittaja oli ollut osallisena liikenneonnettomuudessa, jossa hänen kyydisään ollut matkustaja oli loukkaantunut lievästi. Onnettomuuden rikosoikeudellinen tutkinta valittajaa vastaan oli tullut vireille 8.8.1995. Rikostutkinnan vireille tulon jälkeen 25.9.1995 valittajalle määrättiin hallinnollisessa menettelyssä samaan menettelyyn perustuen sakkoa rattijuopumuksesta. Valittaja ei hakenut hallintoviranomaisen päätökseen muutosta. Päätöksen tultua lainvoimaiseksi valittaja tuomittiin 7.1.1997 alioikeudessa tuottamuksellisesta onnettomuuden aiheuttamisesta sakkorangaistukseen ja 18.6.1997 ylempi tuomioistuin hylkäsi valittajan alioikeuden tuomiosta tekemän valituksen. EIT:lle tekemässään valituksessa valittaja katsoi tullessa EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan vastaisesti rangaistuksi kahdesti samasta rikoksesta, kun hänelle oli saman menettelyn perusteella määrätty sakkoa sekä hallinnollisessa että rikosoikeudellisessa menettelyssä. EIT totesi tapauksessa rikotun EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklaa.

EIT tulkitsi EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklaa sen sanamuodon mukaisesti ja katsoi, ettei rikosoikeudellista rangaistusta olisi saanut tuomita hallinnollisen seuraamuksen tultua lopulliseksi rikosasian vireillä ollessa. *Sailer*-tuomion koskiessa *ne bis in idem* -kiellon soveltamista samanaikaisesti vireillä olevan hallinnollisen ja rikosoikeudellisen menettelyn välille olisi KKO:n ollut perusteltua ottaa ennakkopäätöksessä *KKO 2010:82* kantaa *Zolotukhin* ja *Ruotsalainen* -tuomioiden lisäksi *Sailer*-tuomioon.

KHO on puolestaan ratkaisussa *KHO 2011:41* arvioinut, voitiinko veronkorotus määrätä EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan estämättä veropetostuomion tultua lopulliseksi veronkorotusasian vireillä ollessa.

Tapauksessa *KHO 2011:41* syyttäjä vaati 12.3.2007 vireille tullessa syytteessä A:lle rangaistusta törkeästä veropetoksesta A:n jätettyä ilmoittamatta toisesta jäsenmaasta ja kolmannelta maasta maahantuomansa savukkeet. Tulli piiri varasi 2.5.2007 päivätyllä kirjeellä A:lle

¹⁹²Ks. myös *Helenius* DL 2010, s. 774 alav. 82; *Hellsten* Verotus 2010, s. 537 alav. 93.

tilaisuuden antaa selvitys kahdesta arvioverotusesityksestä, jotka koskivat tupakkaveroa, veronlisäystä ja veronkorotusta. Arvioverotusesitykset perustuivat samoihin tosiseikkoihin kuin törkeää veropetosta koskeva syyte. A antoi arvioverotusesityksiä koskevan vastineensa tullipiirille 10.5.2007. Käräjäoikeus tuomitsi A:n 29.5.2007 törkeästä veropetoksesta kahdeksan kuukauden ehdolliseen vankeuteen ja 80 päiväsakkoon. A ei hakenut käräjäoikeuden tuomioon muutosta. Tuomion tultua lainvoimaiseksi tullipiiri määräsi A:lle kahdella 14.9.2007 annetulla arvioverotuspäätöksellä ValmVL:n 32 §:n 1 momentin 3 kohdan nojalla veronkorotusta. KHO katsoi EIT:n oikeuskäytännön perusteella A:lle määrättyssä veronkorotuksessa olleen kyse rikosasiasta EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan merkityksessä sekä veronkorotuksen ja törkeää veropetosta koskevan tuomion perustuneen samoihin tosiseikkoihin. KHO:n mukaan EIT:n oikeuskäytäntö kuitenkin osoitti artiklan tulevan sovellettavaksi ainoastaan ensimmäisessä menettelyssä annetun ratkaisun tultua lopulliseksi ennen uuden menettelyn aloittamista. KHO:n mukaan EIT:n oikeuskäytännöstä ei voitu johtaa oikeusohjetta, joka kieltäisi asian samanaikaisen vireilläolon kahdessa eri prosessissa. KHO katsoi siten, ettei esitetä veronkorotuksen määräämiselle törkeää veropetosta koskevan tuomion tultua lopulliseksi ollut, kun veronkorotusasia oli tullut vireille ennen tuomion lainvoimaisuutta. (Ään.)¹⁹³

KHO tulkitsi siten KKO:n tavoin EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklaan sisältyvää lopullisuusvaatimusta sekä artiklan sanamuodon että EIT:n *Sailer*-tuomiosta johdettavan oikeusohjeen vastaisesti.¹⁹⁴

Keskeisin syy KKO:n ennakkopäätöksessä *KKO 2010:82* tekemälle EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan sanamuodon vastaiselle tulkinnalle lienee se, ettei KKO ollut valmis omaksuamaan vireilläolovaikutusta veronkorotus- ja veropetosasian yhteydessä. Tulkinta, jonka mukaan veropetosoikeudenkäynnin vireillä ollessa lopulliseksi tuleva veronkorotus estää syytteen käsittelyn jatkamisen, olisi käytännössä merkinnyt vireilläolovaikutuksen ulottamista veronkorotus- ja veropetosasian välille. Viiden vuoden oikaisuvaatimusajasta huolimatta ennen esitutkinnan aloittamista määrätty veronkorotus ehtii nimittäin useimmiten tulla lopulliseksi ennen veropetosta koskevan oikeudenkäynnin päättymistä. Esitutkinnan aloittaminen ja syytteen nostaminen veropetosasiassa olisi siten epätarkoituksenmukaista,

¹⁹³Ks. myös *Pellonpää – Gullans* DL 2011, s. 424–425.

¹⁹⁴Vrt. *Pellonpää – Gullans* DL 2011, s. 425–426, jotka katsovat, ettei EIT:n oikeuskäytännöstä löydy ratkaisua, joka osoittaisi KKO:n ja KHO:n tulkinnan vääräksi.

mikäli veronkorotuksen lopulliseksi tulo ennen veropetosasiassa annettua lainvoimaista ratkaisua olisi alusta lähtien todennäköistä.¹⁹⁵

KKO:n päätöksellä soveltaa *ne bis in idem* -kieltoa ainoastaan veronkorotusasian tultua lopullisesti ratkaistuksi ennen veropetosyytteen vireille tuloa voi olla negatiivisia vaikutuksia sekä veropetoksesta epäillyn että esitutkinta- ja syyttäviviranomaisten toimintaan veropetoksen tutkinnassa. Veropetoksesta epäiltyä veronkorotuspäätökselle asetettu lopullisuusvaatimus kannustaa viivyttämään esitutkintaa ja syyteharkintaa esimerkiksi aiheettomilla lisätutkintapyynnöillä, kunnes hänelle määrätty veronkorotus tulee lopulliseksi ja estää veropetosyytteen tutkittavaksi ottamisen. Esitutkintaviranomaisia ja syyttäjiä lopullisuusvaatimus sen sijaan kannustaa kiirehtimään esitutkinta- ja syyteharkintavaihetta, jotta epäillylle määrätty veronkorotus ei ehtisi tulla lopulliseksi ennen veropetosyytteen vireille tuloa.¹⁹⁶ Tällainen tavoite käy selvästi ilmi valtakunnansyyttäjänviraston *ne bis in idem* -kiellon soveltamista veronkorotuksen ja veropetoksen yhteydessä koskevasta ohjeesta.¹⁹⁷ Viivytyksettä sujuvan oikeudenkäynnin edellyttäessä esitutkinta- ja syyteharkintavaiheilta huolellisuutta voidaan viranomaisten tavoitetta kiirehtiä esitutkinnan ja syyteharkinnan suorittamista pitää huolestuttavana. Esitutkinta- ja syyteharkintavaiheiden läpivieminen kiireellä voi johtaa pääkäsittelyn lykkäämiseen tai jopa jutun palauttamiseen takaisin esitutkintaan.¹⁹⁸

4.5 Uudelleen tutkiminen ja rankaiseminen

4.5.1 Uuden tutkinnan alkamisajankohta

EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklaa on loukattu sinä ajankohtana, kun henkilöä on *tutkittu* tai *rangaistu uudelleen* teosta, josta hänet on jo lopullisesti vapautettu tai tuomittu syylliseksi. Artiklan soveltaminen veronkorotuksen ja veropetoksen välille nostaa siten esiin kysymyk-

¹⁹⁵*Vuorenpää* LM 2011, s. 159–160.

¹⁹⁶*Vuorenpää* LM 2011, s. 160–161.

¹⁹⁷*Valtakunnansyyttäjänviraston ohje 1.11.2010*, s. 12. Ks. myös *Vuorenpää* LM 2011, s. 160–161.

¹⁹⁸*Vuorenpää* LM 2011, s. 161.

sen, milloin uudelleen tutkimisen ja rankaisemisen on veronkorotus- ja veropetosasian yhteydessä katsottava täyttyvän.¹⁹⁹

EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan suomenkielisen version mukaan ”Ketään ei saa – – *tutkia uudelleen tai rangaista* oikeudenkäynnissä rikoksesta, josta hänet on jo lopullisesti vapautettu tai tuomittu syylliseksi – –”. (kursivointi tässä) Artiklan englanninkielisessä versiossa säädetään sen sijaan ”No one shall be *liable to be tried or punished again* in criminal proceedings – – for an offence for which he has already been finally acquitted or convicted – –”. (kursivointi tässä) Toisin kuin suomenkielinen versio artiklan englanninkielinen versio kieltää siten jo henkilön *altistamisen* uudelle tutkinnalle.²⁰⁰ EIT:n oikeuskäytännössä artiklan englanninkielisen version sanamuodon mukainen tulkinta käy ilmi *Zolotukhin-tuomiosta*, jossa EIT on todennut EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan suojaavan henkilöä altistamiselta uudelle tutkinnalle, uudelta tutkinnalta sekä uudelta rangaistukselta.²⁰¹ EIT on ratkaisuisissa *Corigliano v. Italia* (1982) sekä *Malkov v. Viro* (2010) todennut henkilön tulevan EIS:n merkityksessä syytetyksi muun muassa, kun henkilö pidätetään epäiltynä rikoksesta, henkilö vastaanottaa virallisen ilmoituksen häntä vastaan nostettavasta syytteestä tai kun rikoksen esitutkinta aloitetaan.²⁰²

Suomessa KKO on sen sijaan *ne bis in idem* -kiellon soveltamista veronkorotus- ja veropetosasian välille koskevissa ennakkopäätöksissä *KKO 2010:45*, *KKO 2010:46*, *KKO 2010:82*, *KKO 2011:20*, *KKO 2011:35* sekä *KKO 2011:80* tulkinnut EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklassa tarkoitetun tutkinnan alkaneen veropetoksen kohdalla vasta syytteen vireille tullessa.²⁰³ EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan englanninkielisen version sanamuodon ja EIT:n oikeuskäytännön valossa KKO:n tulkintaa veropetoksen tutkinnan alkamisajankoh-

199 *Helenius* DL 2010, s. 772; *Hellsten Verotus* 2010, s. 535.

200 *Helenius* DL 2010, s. 772. On syytä huomata, ettei EIS:n suomenkielinen käännös ole virallinen osa EIS:ta, vaan sopimus on Suomessa voimassa englanniksi ja ranskaksi, PeVL 2/1990 vp, s. 3. Suomenkielisen käännöksen ollessa ristiriidassa EIS:n englannin kielisen version kanssa, on sopimusta siten sovellettava englanninkielisen version mukaisesti, *Pellonpää* 2005, s. 61.

201 *Zolotukhin v. Venäjä* (2009), k. 110.

202 *Corigliano v. Italia* (1982), k. 34; *Malkov v. Viro* (2010), k. 56. Ks. myös *Helenius* DL 2010, s. 772; *Hellsten Verotus* 2010, s. 535.

203 *KKO 2010:45*, k. 46 ja 48; *KKO 2010:46*, k. 47; *KKO 2010:82*, k. 24 ja 29; *KKO 2011:20*, k. 8; *KKO 2011:35*, k. 7 ja 10–11; *KKO 2011:80*, k. 11. Ks. myös *Helenius* DL 2010, s. 772; *Hellsten Verotus* 2010, s. 535.

dasta voidaan pitää ongelmallisena.²⁰⁴ EIT:n oikeuskäytännön perusteella henkilön olisi veroviranomaisen tehtyä veronkorotuspäätöksen katsottava tulleen uudelleen tutkituksi samasta teosta viimeistään esitutkintaviranomaisen aloitettua veropetosasiassa esitutkinnan.²⁰⁵

EIT:n *Corigliano* ja *Malkov* -ratkaisujen valossa veronkorotusasian tutkinnan on puolestaan katsottava alkavan viimeistään verovelvollisen vastaanottaessa veroviranomaisen lähettämän veronkorotuksen määräämistä koskevan kuulemiskirjeen tai saadessa muulla tavoin tiedon hänelle varatusta tilaisuudesta tulla kuulluksi veronkorotuksen määräämistä koskevassa asiassa.²⁰⁶ Tätä tulkintaa vastaavasti KHO on edellä kappaleessa 4.4.5 selostetussa ratkaisussa *KHO 2011:41* todennut, että tarkemman selvityksen puuttuessa siitä, milloin verovelvollinen oli vastaanottanut veronkorotuksen määräämistä koskevan kuulemiskirjeen, oli veronkorotusasian tutkinnan katsottava alkaneen viimeistään verovelvollisen antaessa vastineensa kyseiseen kuulemiskirjeeseen.

4.5.2 Useamman seuraamuksen liittäminen samaan rikokseen

EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan kieltäessä tutkimasta ja rankaisemasta henkilöä *uudelleen* samasta rikoksesta ei artikla estä tuomitsemasta useanlaisia seuraamuksia *samassa* rikosoikeudenkäynnissä saman teon perusteella.²⁰⁷ Suomessa esimerkiksi RL:n 10 luvun 4 §:n 2 momentin 1 kohdan (875/2001) nojalla voidaan rikoksentehtyjä määrätä rikosoikeudenkäynnissä varsinaisen rangaistuksen ohella menettämään tahallisen rikoksen tekemiseen käytetty esine tai omaisuus valtiolle. Sen sijaan on epäselvää, missä määrin EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artikla sallii useampien rangaistuksen luonteisten seuraamusten määräämisen samasta teosta vaiheittain eri menettelyissä. EIT on muun muassa *Nilsson*-tapauksessa ottanut kantaa mahdollisuuteen määrätä hallinnollisessa menettelyssä rangaistuksen luonteinen lisäseuraamus rikostuomion saavutettua lainvoiman.²⁰⁸

²⁰⁴*Helenius* DL 2010, s. 772–773; *Hellsten* Verotus 2010, s. 535–536.

²⁰⁵Ks. myös *Helenius* DL 2010, s. 773; *Hellsten* Verotus 2010, s. 536.

²⁰⁶*Helenius* DL 2010, s. 773; *Hellsten* Verotus 2010, s. 536. Ks. myös *Vuorenää* LM 2010a, s. 99.

²⁰⁷*Vuorenää* LM 2010a, s. 104.

²⁰⁸*Helenius* DL 2010, s. 773; *Hellsten* Verotus 2010, s. 536.

Nilsson-tapauksessa käräjäoikeus oli tuominnut valittajan kesäkuussa 1999 törkeästä rattijuopumuksesta ja ajokorttia ajosta ehdollisesti 50 tunniksi yhdyskuntapalveluun. Tuomion saavutettua lainvoiman lääninhallitus peruutti elokuussa 1999 valittajaa kuultuaan valittajan ajokortin 1 vuodeksi 6 kuukaudeksi saman teon perusteella, josta valittaja oli jo lainvoimaisesti tuomittu käräjäoikeudessa rangaistukseen. Lääninhallitus otti ajokortin peruuttamista harkitessaan huomioon, ettei valittaja ollut syylistynyt kyseessä olevan törkeän rattijuopumuksen ja ajokorttia ajon jälkeen uusiin rikkomuksiin. Viitaten käräjäoikeuden tuomioon lääninhallitus kuitenkin katsoi, ettei ajokorttia voitu rikoksen vakavuuden vuoksi määrätä peruutettavaksi lyhyemmäksi ajaksi. Ylemmät hallintotuomioistuimet hylkäsivät valittajan lääninhallituksen päätöksestä tekemän valituksen. EIT:ssa valittaja väitti EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklaa loukatun, kun hänen ajokorttinsa oli peruutettu hallinnollisessa menettelyssä saman teon perusteella, josta hänet oli jo käräjäoikeudessa tuomittu lainvoimaisesti rangaistukseen. Arvioidessaan, oliko tapauksessa rikottu EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklaa, EIT katsoi ensinnäkin ajokortinperuuttamisessa olleen kyse rangaistuksesta EIS:n merkityksessä, ja artiklan siten tulevan tapauksessa sovellettavaksi. Seuraamukset olivat kuitenkin EIT:n mukaan olleet riittävän läheisessä asiallisessa ja ajallisessa yhteydessä toisiinsa, jotta ajokortin peruuttamisen voitiin katsoa olleen osa Ruotsin lainsäädännön mukaisia seuraamuksia törkeästä rattijuopumuksesta ja ajokorttia ajosta, vaikka seuraamukset oli määrännyt kaksi eri viranomaista kahdessa eri menettelyssä. EIT katsoi ajokortin peruuttamisen perustuneen törkeää rattijuopumusta ja ajokorttia ajoa koskeneeseen rikostuomioon sekä ajokortin peruuttamisen olleen ennakoitavissa oleva ja välitön seuraamus kyseisestä rikostuomiosta. EIT:n mukaan ajokortin peruuttaminen ei siten ollut merkinnyt uutta tutkintaa ja rangaistusta lopullisesti ratkaistussa asiassa EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan merkityksessä. EIT katsoi valituksen olleen ilmeisen perusteeton.²⁰⁹

EIT on *Nilsson*-tapauksessa katsonut, ettei EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artikla estä lisäseuraamuksen määräämistä hallinnollisessa menettelyssä samaa tekoa koskevan rikostuomion tultua lopulliseksi, mikäli seuraamuksilla on asiallisesti ja ajallisesti riittävän läheinen yhteys toisiinsa. Ratkaisun perusteluiden valossa seuraamusten riittävän läheistä yhteyttä arvioitaessa olennaista näyttää olevan jälkimmäisen seuraamuksen välittömyys ja ennakoitavuus ensimmäiseen seuraamukseen nähden sekä jälkimmäisen seuraamuksen perustuminen pääosin ensimmäisessä menettelyssä annettuun päätökseen.²¹⁰

²⁰⁹Ks. myös *Valtiovarainministeriön julkaisu 31/2011*, s. 19–20.

²¹⁰Ks. myös *Helenius DL 2010*, s. 773; *Hellsten Verotus 2010*, s. 536–537.

KKO on ennakkopäätöksissä *KKO 2010:45* ja *KKO 2010:46* arvioinut, voidaanko suomalaisen veronkorotusjärjestelmän ja veropetosyytteen välillä katsoa vallitsevan sellainen riittävän läheinen ajallinen ja asiallinen yhteys, jonka EIT *Nilsson*-tapauksessa katsoi mahdollistavan rangaistusluonteisen lisäseuraamuksen määräämisen samaa tekoa koskevan rikostuomion tultua lainvoimaiseksi.²¹¹ KKO:n ratkaisuissa asetelma oli *Nilsson*-tapaukseen nähden päinvastainen, ja ratkaistavana oli, estikö hallinnollisessa menettelyssä määrätty veronkorotus samaa tekoa koskevan veropetosyytteen tutkittavaksi ottamisen. KKO katsoi, ettei verotusmenettelyssä tehdyllä päätöksellä ollut sellaista sitovaa vaikutusta verorikosasiaan nähden, että syyksilukeva veropetostuomio voitaisiin perustaa yksinomaan hallinnollisessa menettelyssä tehtyyn veronkorotuspäätökseen.²¹² Oikeuskirjallisuudessa *Helenius* ja *Hellsten* ovat vastaavasti katsoneet vastaajan syyllisyyden arvioinnin muodostavan veropetosta koskevassa oikeudenkäynnissä yhden tärkeimmistä teemoista. Tämän vuoksi tuomioistuimen tutkittua veropetosta koskeva syyte veronkorotuspäätöksen saavutettua lainvoiman on *Heleniuksen* ja *Hellstenin* mukaan syytä katsoa vastaajan tulleen tutkituksi uudelleen.²¹³

Sen sijaan päinvastaisessa sinänsä harvinaisemmassa tilanteessa, jossa veronkorotus on määrätty vasta veropetostuomion tultua lainvoimaiseksi, ei aina liene yhtä selvää, onko asia tutkittu veronkorotuspäätöstä tehtäessä uudelleen. Tällöin syyllisyyskysymys on tutkittu jo veropetosta koskevassa rikosoikeudenkäynnissä ennen veronkorotuksen määräämistä.²¹⁴ Toisaalta on kuitenkin selvää, ettei veronkorotusta voida nykyisen lainsäädännön mukaan määrätä suoraan yleisen tuomioistuimen veropetosasiassa antaman tuomion perusteella, vaan veronkorotuspäätös ja veropetosasiassa annettu tuomio perustuvat toisistaan erillisiin arviointeihin.²¹⁵ Lopullisesti ratkaistun asian on siten katsottava myös tässä tapauksessa tulleen EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan merkityksessä uudelleen tutkituksi erityisesti, mikäli veroviranomainen on veronkorotuksen määräämistä harkitessaan arvioinut verovelvollisen syyllisyyttä joltakin osin uudelleen.²¹⁶

²¹¹*KKO 2010:45*, k. 27–28; *KKO 2010:46*, k. 28–29.

²¹²*KKO 2010:45*, k. 28; *KKO 2010:46*, k. 29.

²¹³*Helenius* DL 2010, s. 773; *Hellsten* Verotus 2010, s. 536.

²¹⁴*Helenius* DL 2010, s. 773; *Hellsten* Verotus 2010, s. 536.

²¹⁵*Helenius* DL 2010, s. 773–774.

²¹⁶*Helenius* DL 2010, s. 773; *Hellsten* Verotus 2010, s. 536.

Ruotsissa ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönti ja väärän tiedon antaminen verotusmenettelyssä voivat suomalaista järjestelmää vastaavasti johtaa sekä rikosoikeudelliseen että hallinnolliseen seuraamukseen.²¹⁷ Ruotsissa Högsta Domstolen (korkein oikeus) on 31.3.2010 antamissaan *ne bis in idem* -kiellon soveltamista veronkorotuksen ja verorikoksen yhteydessä koskevissa tuomioissa *Högsta Domstolens beslut B 2509-09* ja *Högsta Domstolens beslut B 5498-09* katsonut Suomen KKO:n ennakkopäätöksistä poiketen, ettei EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artikla estänyt verorikosta koskevan syytteen tutkimista samasta teosta määrätyn veronkorotuksen tultua lopulliseksi. Tulkintaansa Högsta Domstolen perusteli erityisesti EIT:n *Nilsson*-tapauksessa antamalla ratkaisulla, jonka se katsoi osoittavan olevan mahdollista liittää samaan rikokseen useampia erillisissä menettelyissä määrätäviä seuraamuksia EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan estämättä. Högsta Domstolenin mukaan kansallisen lainsäännöksen soveltamatta jättäminen EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan perusteella olisi edellyttänyt, että kyseisestä artiklasta tai EIT:n oikeuskäytännöstä olisi löydettävissä selvää tukea ruotsalaisen veronkorotusjärjestelmän ristiriitaisuudelle EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan kanssa. Högsta Domstolenin mukaan sen enempää itse artikla kuin EIT:n oikeuskäytäntökään ei tällaista selvää tukea antanut.²¹⁸

Högsta Domstolenin enemmistö tulkitsi tässä suhteessa EIT:n EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan soveltamista koskevaa oikeuskäytäntöä päinvastoin kuin Suomen KKO ennakkopäätöksissä *KKO 2010:45* ja *KKO 2010:46*. Sen sijaan Högsta Domstolenin vähemmistöön jääneet oikeusneuvokset *Lundius* ja *Lindskog* katsoivat eriävissä mielipiteessään EIT:n viimeaikaisen oikeuskäytännön osoittavan lainvoimaisella veronkorotuspäätöksellä olevan

²¹⁷*Hellsten* Verotus 2010, s. 527–528. Ruotsissa verovelvolliselle määrätään veronkorotusta tämän annettua verotusmenettelyssä kirjallisesti väärän tiedon tai jätettyä säädetyn tiedon tai ilmoituksen antamatta, mikäli tästä on aiheutunut vaara veron välttämiseen taikka virheelliseen hyväksi lukemiseen tai palauttamiseen. Veronkorotuksen määrä on tuloverotuksessa lähtökohtaisesti 40 prosenttia ja arvonlisäverotuksessa 20 tai 5 prosenttia vältetyn veron määrästä. Veronkorotus ei edellytä laiminlyönniltä tai väärän tiedon antamiselta tahallisuutta tai huolimattomuutta. Veronkorotus voidaan jättää kokonaan tai osittain määräämättä pidettäessä virhettä tai laiminlyöntiä anteeksiannettavana huomioon ottaen mm. verovelvollisen ikä, terveydentila ja verosäännöksistä erehtyminen. Veronkorotuksen sijaan tai ohella verovelvollinen voidaan tuomita verorikoksesta enintään kahdeksi ja törkeästä verorikoksesta enintään kuudeksi vuodeksi vankeuteen verovelvollisen laiminlyötyä ilmoittamisvelvollisuutensa tai annettua väärän tiedon tahallaan. Tuottamuksellisesta verorikoksesta voidaan tuomita sakkooa tai enintään yksi vuosi vankeutta. Verorikoksen ollessa vähäinen verovelvollinen on tuomittava verorikkomuksesta sakkoon. Ks. *Valtiovarainministeriön julkaisu 31/2011*, s. 23.

²¹⁸*Högsta Domstolens beslut i mål B 2509-09*, k. 20–24, 31–33 ja 36–41; *Högsta Domstolens beslut i mål B 5498-09*, k. 20–24, 31–33 ja 36–40. Ks. myös *Asp* 2010, s. 514–515; *Hellsten* Verotus 2010, s. 527; *Helenius* DL 2010, s. 765; *Pellonpää – Gullans* DL 2011, s. 422; *Valtiovarainministeriön julkaisu 31/2011*, s. 23–24.

negatiivinen oikeusvoimavaikutus suhteessa samaa tekoa koskevaan verorikossyytteesen. Lundiuksen ja Lindskogin mukaan EIT:n oikeuskäytäntö sallii erillisessä menettelyssä määrättävän lisäseuraamuksen, kun asian käsittely jälkimmäisessä menettelyssä koskee ainoastaan kysymystä siitä, määrätäänkö henkilölle ensimmäisessä menettelyssä tehdyn syyllisyysarvioinnin perusteella lisäseuraamus vai ei. Sen sijaan asian uusi ja täysimääräinen tutkinta jälkimmäisessä menettelyssä on vastoin EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklaa. Lundiuksen ja Lindskogin mukaan veronkorotuksen määräämisen jälkeisessä verorikosta koskevassa oikeudenkäynnissä on katsottava olevan kyse asian uudesta ja itsenäisestä tutkinnasta. Tulkintaansa Lundius ja Lindskog perustelivat muun muassa sillä, etteivät hallintoviranomaisen tai -tuomioistuimen veronkorotusasian käsittelyn yhteydessä tekemät johdopäätökset vero-oikeudellisista kysymyksistä miltään osin sido yleistä tuomioistuinta sen käsitellessä verorikossyytettä.²¹⁹ Vähemmistöön jääneiden Högsta Domstolenin jäsenten tulkinta EIT:n oikeuskäytännön sallimista lisäseuraamuksista vastaa siten suurelta osin Suomen KKO:n ennakkopäätöksissä *KKO 2010:45* ja *KKO 2010:46* esittämiä perusteita.

²¹⁹Högsta Domstolens beslut i mål B 2509-09, Oikeusneuvoston Lundius ja Lindskog eriävä mielipide, k. 35–36, 38–40 ja 59–60; Högsta Domstolens beslut i mål B 5498-09, Oikeusneuvoston Lundius ja Lindskog eriävä mielipide, k. 35–36, 38–40 ja 49–51. Ks. myös *Asp* 2010, s. 515.

5 VIRANOMAISTEN TOIMINTAVAIHTOEHDOT

5.1 Veroviranomaisen toimintamahdollisuudet

EIT:n tulkittua EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan voivan tiettyjen edellytysten vallitessa tulla sovellettavaksi samaa tekoa koskevan veronkorotuspäätöksen ja veropetosyytteen välillä on selvitettävä, millaisia mahdollisuuksia voimassa olevan lainsäädäntö tarjoaa vero-, esitutkinta- ja syyttäjäviranomaisille sekä tuomioistuimille veronkorotusten ja rikosoikeudellisten rangaistusten yhteensovittamiseksi.

EIT:n ja KKO:n viimeaikaisen oikeuskäytännön perusteella on selvää, ettei veropetosta koskevaa syytettä voida ottaa tuomioistuimessa tutkittavaksi, mikäli saman tosiasiallisen teon perusteella määrätty veronkorotus on tullut lopulliseksi ennen syytteen vireille tuloa. Verohallinnon ohjeen mukaan tällaisissa tilanteissa veroviranomaisen tulee jättää mahdollista veropetosta koskeva rikosilmoitus tarkoituksenmukaisuussyistä tekemättä, kun verovelvolliselle määrätty veronkorotus joka tapauksessa estäisi syytteen tutkittavaksi ottamisen.²²⁰ Sen sijaan veronkorotuspäätöksen ollessa vailla lainvoimaa on veroviranomaisen harkintavalta rikosilmoituksen suhteen sidoksissa veronkorotuksen perusteena olleen teon tai laiminlyönnin vakavuuteen. RL:n 29 luvun 3 §:n 2 momentin (769/1990) mukaan lievistä veropetoksesta voidaan jättää rikosilmoitus tekemättä harkittaessa veronkorotus riittäväksi seuraamukseksi. Lisäksi VML:n 86 §:n 2 momentissa säädetään veroviranomaisen mahdollisuudesta jättää rikosilmoitus veropetoksesta tai sen lievistä tai törkeästä tekemuodosta tekemättä rikoksen ollessa veron määrä ja muut olosuhteet huomioon ottaen vähäinen. Harkittaessa rikosilmoituksen tekemättä jättämistä kyseisen säännöksen nojalla voidaan huomioon ottaa myös verovelvolliselle määrätty veronkorotus. Lievempien tekojen ja laiminlyöntien kyseessä ollessa veroviranomaisella on siten mahdollisuus jättää rikosilmoitus tekemättä esimerkiksi arvioitaessa veronkorotuksen tulevan lopulliseksi ennen mahdollisen veropetosta koskevan syytteen vireille tuloa. Sen sijaan veroviranomaisen epäillessä verovelvollisen syyllistyneen vakavampaan väärän tiedon antamiseen tai ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntiin verotuksessa veroviranomaisella on voimassa olevan lainsäädä-

²²⁰Verohallinnon ohje 31.3.2011, s. 2–3.

dännön mukaan velvollisuus tehdä rikosilmoitus riippumatta siitä, arvioidaanko veronkorotuksen saavuttavan lainvoiman ennen mahdollisen syytteen vireille tuloa.

Vuorenpää on aiemmin esittänyt, että veroviranomaisen tulisi tehdessään rikosilmoituksen mahdollisesta veropetoksesta jättää veronkorotus määräämättä rikosilmoituksen kohteena olevasta teosta, jotta veronkorotus ei myöhemmin estäisi mahdollisen syytteen tutkittavaksi ottamista tuomioistuimessa.²²¹ On kuitenkin huomattava, kuten Vuorenpää on itsekin myöhemmin todennut, ettei voimassa oleva lainsäädäntö kaikissa tapauksissa jätä veroviranomaiselle harkintavaltaa veronkorotuksen määräämisen suhteen.²²² Lievempien tekojen ja laiminlyöntien kohdalla veroviranomainen voi muun muassa VML:n 32 §:n 1–2 ja 4 momentin sekä AVL:n 182 §:n 1 ja 4 momentin nojalla harkintansa mukaan jättää veronkorotuksen määräämättä. Sen sijaan vakavampien tekojen ja laiminlyöntien kyseessä ollessa, kuten VML:n 32 §:n 3 momentin ja 57 §:n 1 momentin sekä AVL:n 182 §:n 2 momentin mukaisissa tilanteissa, veroviranomaisella ei ole mahdollisuutta jättää veronkorotusta määräämättä.²²³ Tällöin veronkorotus on määrättävä myös silloin, kun sen arvioidaan tulevan lopulliseksi ennen mahdollisen veropetosta koskevan syytteen vireille tuloa.²²⁴ Voimassa oleva veronkorotuksia koskeva lainsäädäntö ei siten mahdollista veronkorotuksen määräämättä jättämistä niiden tekojen ja laiminlyöntien kyseessä ollessa, joiden kohdalla tekijän saattaminen rikosoikeudelliseen vastuuseen olisi teon vakavuuden vuoksi tärkeintä. Verovelvolliselle määrätty veronkorotus voi tällöin estää veropetosta koskevan syytteen tutkittavaksi ottamisen ja samalla rikosoikeudellisen vastuun toteutumisen.²²⁵

Samana teon täyttäessä sekä veronkorotuksen määräämisedellytykset että veropetoksen tunnusmerkistön veronkorotus määrätään pääsääntöisesti ennen epäiltyä veropetosta koskevan rikosprosessin alkua. Näin on jo siitä syystä, että veronkorotuspäätös toimii usein veropetosta koskevassa rikosoikeudenkäynnissä näyttönä verovelvollisen lainvastaisesta yrityksestä välttää veroa. On kuitenkin mahdollista, että veropetosasiassa on annettu lainvoimai-

²²¹ Vuorenpää LM 2010a, s. 104.

²²² Vuorenpää LM 2010b, s. 1120 alav. 18; Vuorenpää LM 2011, s. 164.

²²³ Vuorenpää LM 2010b, s. 1120 alav. 18; Vuorenpää LM 2011, s. 164.

²²⁴ Ks. myös *Verohallinnon ohje 31.3.2011*, s. 8, jossa todetaan, että vallitsevan lainsäädännön valossa veronkorotus tulee edelleen määrätä myös niissä tapauksissa, jotka mahdollisesti täyttävät veropetoksen tunnusmerkistön.

²²⁵ Ks. myös *Verohallinnon ohje 31.3.2011*, s. 8.

nen tuomio jo ennen veronkorotuksen määräämistä. EIT:n ja KKO:n viimeaikaisen oikeuskäytännön valossa on selvää, ettei veronkorotusta voida tällöin enää määrätä. Sen sijaan KKO:n katsottua, ettei EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artikla estä veronkorotus- ja veropetosasian yhtäaikaista vireilläoloa, ei estettä veronkorotuksen määräämiselle ole, mikäli veropetosasiassa annettu tuomio ei ole saavuttanut lainvoimaa.²²⁶

5.2 Esitutkinta- ja syyttäjäviranomaisten toimintamahdollisuudet

Esitutkintalain (ETL, 449/1987) 2 §:n mukaan poliisin tai muun esitutkintaviranomaisen on toimitettava esitutkinta, mikäli sille tehdyn ilmoituksen perusteella tai muuten on syytä epäillä, että rikos on tehty. Kyseinen säännös merkitsee ns. tutkintapakkoa syytä epäillä-kynnyksen ylittyessä.²²⁷ Veroviranomaisen ilmoitettua poliisille mahdollisesta veropetoksesta poliisilla on siten lähtökohtaisesti velvollisuus toimittaa asiassa esitutkinta, mikäli rikosta on syytä epäillä. Syyttäjä voi kuitenkin ETL:n 4 §:n 4 momentin (245/2006) nojalla tutkinnanjohtajan esityksestä määrätä esitutkinnan lopetettavaksi, mikäli jo suoritettujen esitutkintatoimenpiteiden perusteella on varsin todennäköistä, että syyttäjä jättäisi syytteen nostamatta. Esitutkinnan lopettaminen edellyttää tällöin, ettei tärkeä yleinen tai yksityinen etu vaadi esitutkinnan jatkamista. Esitutkinta on myös aloitettava uudelleen, mikäli siihen on asiassa ilmenneiden uusien seikkojen vuoksi perusteltua syytä.

Verohallinnon ohjeen mukaan veroviranomaisen tulee jättää rikosilmoitus mahdollisesta veropetoksesta EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan nojalla tekemättä samasta teosta määrätyn veronkorotuksen tultua lopulliseksi.²²⁸ Veroviranomaisen kuitenkin tehdessä tällaisessa tilanteessa rikosilmoituksen mahdollisesta veropetoksesta tulee syyttäjän valtakunnansyyttäjänviraston ohjeen mukaan harkita esitutkinnan lopettamista ETL:n 4 §:n 4 momentin nojalla, jos suoritettujen esitutkintatoimenpiteiden perusteella on varsin todennäköistä, että syyttäjä jättäisi syytteen nostamatta puuttuvan syyteoikeuden vuoksi. Valtakunnansyyttäjänviraston ohjeen mukaan esitutkinnan lopettamista tulee harkita myös, mikäli veronkoro-

²²⁶Verohallinnon ohje 31.3.2011, s. 10 ja 10 alav. 29.

²²⁷Jokela 2008, s. 153.

²²⁸Verohallinnon ohje 31.3.2011, s. 3.

tus todennäköisesti ehtii tulla lopulliseksi ennen syyteharkintapäätöksen valmistumista.²²⁹ Esitutkinta- ja syyttäjäviranomaisten pitäisi siten pystyä ennen esitutinnan aloittamista arvioimaan, milloin veropetoksesta epäillylle määrätty veronkorotus tulee lopulliseksi. Tähän on kiinnitetty huomiota myös verohallinnon ohjeessa, jonka mukaan veroviranomaisen tulee jo rikosilmoituksen tehdessään ilmoittaa samasta teosta määrätystä veronkorotuksesta sekä sen arvioidusta lopulliseksi tulon ajankohdasta esitutkintaviranomaiselle.²³⁰ Tällaisen arvion tekeminen on kuitenkin vaikeaa veronkorotuspäätösten huomattavan pitkien muutoksenhakuajkojen vuoksi. Edellä kappaleessa 4.4.3 kerrotuin tavoin esimerkiksi tuloverotuksessa määrätyn veronkorotuksen lopulliseksi tulo voi kestää jopa viisi vuotta verovelvollisen ja veronsaajan tyytyessä veronkorotuspäätökseen. Sen sijaan verovelvollisen tai veronsaajan haettua päätökseen muutosta voi veronkorotus tulla lopulliseksi huomattavasti nopeammin.²³¹

Veropetoksesta epäillylle samojen tosiseikkojen perusteella määrätyn veronkorotuksen tultua lopulliseksi ennen syyteharkintapäätöksen valmistumista on syyttäjän jätettävä syyte EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan nojalla puuttuvan syyteoikeuden vuoksi nostamatta. Sen sijaan veronkorotusasian ollessa edelleen vireillä syyteharkintapäätöksen valmistuessa ei KKO:n oikeuskäytännön mukaan estettä syytteen nostamiselle ole.²³²

5.3 Tuomioistuimen toimintamahdollisuudet

5.3.1 Syytteen hylkääminen vs. syytteen tutkimatta jättäminen

KKO on ennakkopäätöksessään *KKO 2010:45* pohtinut, edellyttikö EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artikla törkeää veropetosta koskevan syytteen hylkäämistä vai tutkimatta jättämistä, kun rikoksesta epäillylle saman teon perusteella määrättyt veronkorotukset olivat tulleet lopullisiksi ennen syytteen vireille tuloa. KKO katsoi, ettei aineellisen ratkaisun antamista veropetosasiassa veronkorotusten tultua lopullisiksi voitu pitää perusteltuna, kun artikla

²²⁹Valtakunnansyyttäjänviraston ohje 1.11.2010, s. 11–12.

²³⁰Verohallinnon ohje 31.3.2011, s. 10.

²³¹Vuorenpää LM 2010, s. 1117.

²³²Valtakunnansyyttäjänviraston ohje 1.11.2010, s. 10 ja 12–13.

sisälsi sekä kiellon rangaista että *tutkia* uudelleen. KKO:n mukaan törkeää veropetosta koskeva syyte tuli näin ollen jättää tutkimatta.²³³ Kouvolan HO on sen sijaan *ne bis in idem* -kiellon soveltamista veronkorotuksen ja veropetoksen yhteydessä koskevassa ratkaisussa *Kouvolan HO 17.3.2010 R 09/810* päätenyt päinvastaiseen lopputulokseen.²³⁴ Kouvolan HO katsoi, ettei EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan mukainen kiello syyttää tai rangaista kahdesti koskenut oikeudenkäynnin edellytyksiä, eikä näin ollen edellyttänyt veropetosta koskevan syytteen tutkimatta jättämistä. Kouvolan HO perusteli näkemystään sillä, ettei hallinnollisessa menettelyssä annetulla veronkorotuspäätöksellä ollut oikeusvoimavaikutusta yleisessä tuomioistuimessa käsiteltävään rikosasiaan nähden. Lisäksi Kouvolan HO katsoi syytteen hylkäämisen turvaavan artiklan tarkoituksen toteutumisen estäessään uuden syytteen nostamisen myöhemmin samassa asiassa.

Selvitettäessä, tuleeko veropetosta koskeva syyte hylätä vai jättää tutkimatta samasta teosta määrätyn veronkorotuksen tultua lopulliseksi, on huomattava, ettei EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan soveltumisen kannalta ole merkitystä sillä, onko jälkimmäisessä menettelyssä annettu ratkaisu vapauttava vai langettava.²³⁵ Tuomioistuimen hylätessä veropetosta koskevan syytteen saman teon perusteella määrätyn veronkorotuksen tultua lopulliseksi on vastaaja joka tapauksessa tullut tutkituksi kahdesti samasta teosta.²³⁶ Tuomioistuimen on siten EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan nojalla jätettävä veropetosta koskeva syyte tutkimatta saman teon perusteella määrätyn veronkorotuksen tultua lopulliseksi.

5.3.2 Ensimmäisen seuraamuksen huomioiminen jälkimmäistä määrättäessä

Selvitettäessä tuomioistuimen toimintavaihtoehtoja veropetoksesta epäillylle määrätyn veronkorotuksen tultua lopulliseksi on arvioitava, rikotaanko EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan mukaista *ne bis in idem* -kieltoa myös, jos tuomioistuin ottaa veropetosta koskevassa tuomiossa rangaistusta kohtuullistavana seikkana huomioon vastaajalle määrätyn lopulliseksi tulleen veronkorotuksen.

²³³KKO 2010:45, k. 49.

²³⁴Ks. selostus tapauksesta *Kouvolan HO 17.3.2010 R 09/810* edellä kappaleessa 4.3.

²³⁵*Frände* 2008a, s. 652.

²³⁶*Helenius* DL 2010, s. 772; *Hellsten* Verotus 2010, s. 535.

RL:n 6 luvun 7 §:n (515/2003) mukaan tekijälle rikoksesta johtunut tai tuomiosta aiheutunut muu seuraus voidaan ottaa rangaistusta lieventävänä seikkana huomioon, mikäli vakiintuneen käytännön mukainen rangaistus johtaisi kohtuuttomaan tai poikkeuksellisen haitalliseen lopputulokseen. Säännös mahdollistaa siten veropetoksesta tuomittavan rangaistuksen määräämisen tavanomaista lievempänä, mikäli vakiintuneen käytännön mukainen rangaistus johtaisi kohtuuttomaan lopputulokseen syytetylle samasta teosta määrätyn veronkorotuksen vuoksi. Syytetylle määrätty veronkorotus voidaan kuitenkin ottaa veropetosta koskevassa tuomiossa rangaistusta kohtuullistavana seikkana huomioon vain, jos sanktiokumulaatio muussa tapauksessa muodostuisi poikkeuksellisen tuntuvaksi²³⁷.

EIT on tapauksessa *Maresti v. Kroatia* (2009) arvioinut, millainen merkitys ensimmäisen rangaistuksen huomioon ottamisella jälkimmäistä määrättäessä on arvioitaessa mahdollista EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan rikkomusta.

Maresti-tapauksessa valittajalle oli kesäkuussa 2005 tuomittu vähäisten rikosten tuomioistuimessa 40 päivää vankeutta. Päätöksen saavutettua lainvoiman valittaja tuomittiin toukuussa 2006 samojen tekojen perusteella yleisessä tuomioistuimessa yhdeksi vuodeksi vankeuteen. Rangaistuksesta vähennettiin vähäisten rikosten tuomioistuimen määräämä 40 päivän vankeusrangaistus. EIT:ssa valittaja väitti tulleen EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan vastaisesti syytetyksi ja tuomituksi kahdesti samasta rikoksesta. EIT katsoi tapauksessa loukatun EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan kieltoa syyttää tai rangaista kahdesti samasta rikoksesta, kun valittaja oli tuomittu kahdesti olennaisesti samojen tosiseikkojen perusteella. EIT:n mukaan ensimmäisenä määrätyn rangaistuksen vähentämisellä myöhemmin tuomitusta rangaistuksesta ei ollut merkitystä arvioitaessa EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan rikkomusta. Valittaja oli joka tapauksessa tullut tutkituksi kahdesti samasta rikoksesta.²³⁸

EIT:n *Maresti*-tuomion perusteella näyttää ilmeiseltä, ettei veronkorotuksen huomioon ottamisella veropetoksesta määrättävää rangaistusta lieventävänä seikkana ole merkitystä arvioitaessa EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan rikkomusta.²³⁹

²³⁷Lappi-Seppälä 2009, s. 140–141.

²³⁸Ks. myös *Hellsten Verotus* 2010, s. 535 ja 535 alav. 78.

²³⁹Ks. myös *Helenius DL* 2010, s. 772; *Hellsten Verotus* 2010, s. 535.

Ruotsissa Regeringsrätten (korkein hallinto-oikeus) on ratkaisussa *Regeringsrättens dom 17.9.2009 i mål 8133–08* päättänyt EIT:n *Maresti*-tuomioon nähden päinvastaiseen lopputulokseen. Kyseisessä ratkaisussa Regeringsrätten pohti omasta aloitteestaan, muodostiko EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artikla esteen määrätä verovelvolliselle veronkorotusta, kun tämä oli saman teon perusteella tuomittu verorikoksesta 75:een 100 kruunun suuruiseen päiväsakkoon. Regeringsrättenin mukaan EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan liian tiukka tekninen soveltaminen johtaa yksittäisten jäsenvaltioiden kannalta vaikeasti ennakoitaviin seurauksiin ilman, että Ruotsin nykyisen hallinnollisia ja rikosoikeudellisia seuraamuksia koskevan järjestelmän voidaan katsoa loukkaavan ihmisoikeuksia. Regeringsrätten totesi edelleen, että Ruotsin kansallisessa lainsäädännössä on huolehdittu verorikoksista määrättävien rikosoikeudellisten rangaistusten ja veronkorotusjärjestelmän yhteensovittamisesta. Ruotsin verolainsäädännön mukaan veronkorotus voidaan jättää määräämättä tai sitä voidaan alentaa seuraamuksen muodostuessa kohtuuttoman ankaraksi verovelvolliselle samasta teosta määrätyn rikosoikeudellisen rangaistuksen vuoksi. Vastaavasti yleinen tuomioistuin voi rikoslainsäädännön rangaistuksen mittaamista koskevien säännösten nojalla ottaa veronkorotuksen huomioon verorikoksesta tuomittavaa rangaistusta lieventävänä seikkana. Regeringsrätten katsoi, ettei ruotsalainen veronkorotusjärjestelmä näin ollen ollut ristiriidassa EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan kanssa.²⁴⁰

Regeringsrätten tulkitsi veronkorotuksen ja rikosoikeudellisen rangaistuksen määräämisen saman teon perusteella olevan EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan estämättä mahdollista, mikäli ensin määrätty seuraamus otetaan rangaistusta lieventävänä seikkana huomioon jälkimmäistä määrättäessä siten, että kokonaisseuraamus teosta muodostuu kohtuulliseksi.²⁴¹ On kuitenkin huomattava, ettei EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan tavoitteena ole turvata oikeudenmukaista kokonaisrangaistusta, vaan nimenomaan estää henkilön tutkiminen ja rankaiseminen kahdesti samasta rikoksesta.²⁴²

240 *Regeringsrättens dom 17.9.2009 i mål 8133–08*. Ks. myös Pellonpää LM 2009, s. 1136; Pellonpää – Gullans DL 2011, s. 421–422.

241 Ks. myös Valtiovarainministeriön julkaisu 31/2011, s. 23.

242 Helenius DL 2010, s. 772; Hellsten Verotus 2010, s. 535 alav. 78.

6 JOHTOPÄÄTÖKSIÄ

6.1 Ne bis in idem -kiellon omaksuminen veronkorotus- ja veropetosasian välille KKO:n oikeuskäytännössä

EIT on jo *Bendenoun*-tapauksessa vuonna 1994 tulkinnut hallinnollisessa menettelyssä määrättävässä veronkorotuksessa voivan olla kyse ”rikossyytteestä” EIS:n merkityksessä. Viimeistään vuonna 2006 annetun *Jussila*-tuomion jälkeen on puolestaan ollut selvää, että myös Suomen lainsäädännön mukaiset veronkorotukset rinnastuvat rikosoikeudelliseen rangaistukseen EIS:n 6 artiklan merkityksessä. Ottaen huomioon Suomen veropetos- ja veronkorotussäännösten objektiivisten tunnusmerkistöjen samankaltaisuuden sekä ”saman rikoksen” arvioinnin perustamisen Suomessa jo vanhastaan nimenomaan tekojen tosiseikkojen vastaavuuteen olisi ne bis in idem -kielto ollut johdonmukaista ulottaa suomalaisessa oikeuskäytännössä veronkorotus- ja veropetosasian välille viimeistään *Jussila*-tuomion jälkeen. KKO on kuitenkin katsonut ne bis in idem -kiellon voivan tulla sovellettavaksi veronkorotus- ja veropetosasian välille vasta EIT:n vuonna 2009 antamien EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan soveltamista hallinnollisen seuraamuksen ja rikosoikeudellisen rangaistuksen yhteydessä koskevien *Zolotukhin* ja *Ruotsalainen* -tuomioiden jälkeen. Muutoksen suomalaisessa ne bis in idem -kiellon soveltamista hallinnollisen seuraamuksen ja rikosoikeudellisen rangaistuksen yhteydessä koskevassa oikeuskäytännössä voidaan siten katsoa tapahtuneen suhteellisen myöhään.

Samalla, kun KKO on vuonna 2010 antamissaan ennakkopäätöksissä hyväksynyt EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan voivan tulla sovellettavaksi veronkorotus- ja veropetosasian yhteydessä, on KKO kuitenkin pyrkinyt rajoittamaan ne bis in idem -kiellon vaikutusta kyseisissä tilanteissa.²⁴³ Erityisen selvästi KKO:n pyrkimys suppeaan tulkintaan käy ilmi päätöksestä olla ulottamatta Suomessa tavanomaisena oikeutena voimassa oleva vireilläolovaikeus veronkorotus- ja veropetosasian välille. EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan sanamuoto ei sinänsä edellytä artiklan soveltamista samanaikaisesti vireillä olevien menettelyiden välille. Ottaen kuitenkin huomioon artiklan perimmäinen tavoite estää henkilön syyttäminen

²⁴³Pellonpää – Gullans DL 2011, s. 425; Sundström 2011, s. 175.

ja rankaiseminen kahdesti samasta teosta olisi *ne bis in idem* -kiellon soveltaminen jo viireillä olevan veronkorotus- ja veropetosasian välille ollut tarkoituksenmukaista. EIT on *Zolotukhin*-tuomiossa nimenomaisesti todennut, että EIS:ta tulee tulkita tavalla, joka heijastaa sopimuksen takaamia oikeuksia käytännöllisesti ja tehokkaasti, ei teoreettisesti ja näennäisesti. EIT:n mukaan sopimuksen säännöksiä on myös tulkittava niiden tarkoituksen ja tavoitteen mukaisesti.²⁴⁴ Lopullisuusvaatimuksen noudattaminen EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklaa veronkorotus- ja veropetosasian välille sovellettaessa täyttää artiklan vaatimukset teoreettisesti, muttei toteuta artiklan perimmäistä tavoitetta estää henkilön tutkiminen ja rankaiseminen kahdesti samasta teosta.

Selkeimmin pyrkimys suppeaan *ne bis in idem* -kiellon tulkintaan veronkorotus- ja veropetosasian yhteydessä käy ilmi KKO:n ja vastaavasti KHO:n EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan sanamuodon sekä EIT:n *Sailer*-tuomiosta johdettavan oikeusohjeen vastaisesta tulkinnasta, jonka mukaan artiklan mukainen estevaikutus syntyy ainoastaan ensin määrätyn seuraamuksen tultua lopulliseksi ennen uuden menettelyn viireille tuloa. KKO ja KHO näyttävät siten tältä osin jättäneen huomioimatta, että EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artikla kieltää uudelleen tutkimisen lisäksi myös uudelleen *rankaisemisen* rikoksesta, josta henkilö on jo lopullisesti vapautettu tai tuomittu syylliseksi²⁴⁵.

Toisaalta KKO on omaksunut tiettyjen EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan soveltamista veronkorotus- ja veropetosasian yhteydessä koskevien kysymysten kohdalla syytetyn kannalta edullisemmän tulkintavaihtoehdon. Näin oli muun muassa tapauksessa *KKO 2010:45*, jossa KKO tulkitsi veronkorotuspäätöksen tulleen lopulliseksi ja saavuttaneen siten EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan mukaisen estevaikutuksen ennen syytteen viireille tuloa, vaikka säännönmukaiset muutoksenhakukeinot olivat olleet avoinna vielä syytteen viireille tullessa. Verovelvollisen kannalta edullisempaa tulkintaa edustaa myös KKO:n linjaus, jonka mukaan tuloverotuksessa määrätty veronkorotus tulee EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan merkityksessä lopulliseksi oikaisuvaatimusajan kuluttua umpeen, vaikka perustevalitusmahdollisuus olisi edelleen verovelvollisen käytettävissä.²⁴⁶ Tällöin oikaisuvaatimusajan

²⁴⁴*Zolotukhin v. Venäjä* (2009), k. 80.

²⁴⁵Ks. myös *Vuorenpää* LM 2011, s. 158 ja 158 alav. 6.

²⁴⁶Ks. myös *Helenius* 2011, s. 283.

lopussa toimitetun veronoikaisun yhteydessä määrätty veronkorotus voi saavuttaa veropetosta koskevan syytteen tutkimisen estävän vaikutuksen hyvinkin nopeasti.

Vallitseva EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan soveltamista veronkorotuksen ja veropetoksen yhteydessä koskeva oikeustila on ongelmallinen sekä verovelvollisten yhdenvertaisuuden että oikeudellisen ennakoitavuuden kannalta. KKO:n oikeuskäytännön valossa seurauksena verolainsäädännön mukaisten velvollisuuksien rikkomisesta voi täysin sattumanvaraisista seikoista riippuen olla veronkorotus, tuomio veropetoksesta tai molemmat. Voimassa olevan lainsäädännön mukaiset viranomaisten toimivaltuudet eivät ole riittäviä hallinnollisen veronkorotusjärjestelmän ja verorikoksia koskevan rangaistusjärjestelmän yhteensovittamiseksi EIT:n EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan soveltamista koskevan oikeuskäytännön kanssa. Myös KKO on ennakkopäätöksissään *KKO 2010:45* ja *KKO 2010:46* todennut EIT:n EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan soveltamista koskevan tulkintakäytännön edellyttävän muutoksia suomalaiseen veronkorotuksia ja verorikoksia koskevaan lainsäädäntöön.²⁴⁷

6.2 De lege ferenda

Valtiovarainministeriön asettama työryhmä on kesäkuussa 2011 julkaissut esityksensä tarvittavista säännösmuutoksista veronkorotusten ja rikosoikeudellisten rangaistusten yhteensovittamiseksi. Työryhmä on esittänyt uuden lain säätämistä erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta sekä muutoksia muun muassa RL:iin, VML:iin ja AVL:iin. Lain soveltamisalaan kuuluisivat tilanteet, joissa Verohallinto, tullilaitos tai Liikenteen turvallisuusvirasto voisivat määrätä veron- tai tullinkorotusta luonnolliselle henkilölle, yhtymälle tai kuolinpesälle.²⁴⁸

Työryhmän esityksen mukaan pääsääntönä olisi edelleen veronkorotuksen määrääminen verotuspäätöksen yhteydessä tapauksissa, joissa veronkorotuksen perusteena olevassa teos-

²⁴⁷*KKO 2010:45*, k. 42–43; *KKO 2010:46*, k. 43–44.

²⁴⁸*Valtiovarainministeriön julkaisu 31/2011*, s. 5, 9, 13, 26, 33 ja 44.

sa ei epäiltäisi olevan kyse rikoksesta. Työryhmä esittää kuitenkin veroviranomaiselle mahdollisuutta jättää veronkorotus määräämättä ilmoittamatta jätettyä tuloa koskevan verotuspäätöksen tekemisen yhteydessä. Tällöin veronkorotus voitaisiin määrätä erillisellä päätöksellä verotuspäätöksen tekemistä seuraavan kalenterivuoden loppuun mennessä ellei asiassa tehtäisi rikosilmoitusta. Veroviranomaiselle säädettäisiin velvollisuus ilmoittaa verovelvolliselle veronkorotusasian vireille jäämisestä. Veroviranomaisen määrättyä verovelvolliselle veronkorotusta ei rikosilmoitusta voitaisi enää tehdä, ellei asiassa olisi saatu näyttöä uusista tai vasta esiin tulleista tosiseikoista. Vastaavasti syyttäminen ja tuomitseminen veropetoksesta veronkorotuspäätöksen saavutettua lainvoiman olisi mahdollista ainoastaan uusien tai vasta esiin tulleiden tosiseikkojen perusteella. Työryhmän esityksen mukaan veropetoksesta ja lievästä veropetoksesta voitaisiin jättää rikosilmoitus tekemättä, esitutkinta suorittamatta, syyte nostamatta tai rangaistus tuomitsematta harkittaessa veronkorotus riittäväksi seuraamukseksi.²⁴⁹

Työryhmä esittää, että veroviranomaisen tehtyä rikosilmoituksen tai esitutkintaviranomaisen muutoin aloitettua epäiltyä veropetosta koskevan esitutkinnan veronkorotus voitaisiin määrätä erillisellä päätöksellä kahdessa eri tilanteessa. Ensinnäkin veronkorotus olisi määrättävissä esitutkintaviranomaisen lopetettua esitutkinnan tai jätettyä sen kokonaan toimittamatta taikka syyttäjän tehtyä syyttämättäjättämispäätöksen. Tällöin veronkorotus voitaisiin määrätä verotuspäätöksen tekemistä seuraavan kalenterivuoden loppuun mennessä ja kyseisen määräajan estämättä aina 90 päivän kuluessa siitä, kun veroviranomainen on saanut tiedon esitutkinta- tai syyttävöviranomaisen päätöksestä. Toiseksi erillisellä päätöksellä määrättävä veronkorotus tulisi kyseeseen syyttäjän antamaan rangaistusmääräykseen tai tuomioistuimen langettavaan veropetostuomioon liittyvänä oheisseuraamuksena. Veronkorotus määrättäisiin tällöin asiaa uudelleen tutkimatta 60 päivän kuluessa veroviranomaisen saatua tiedon rangaistusmääräyksestä tai langettavasta tuomiosta. Oheisseuraamuksena määrättävä veronkorotus olisi määrättävissä vasta rangaistusmääräyksen tai tuomion saavutettua lainvoiman. Veronkorotusta ei voitaisi määrätä syyttäjän jätettyä rangaistusmääräyksen antamatta tai tuomioistuimen hylättyä veropetosta koskevan syytteen. Erillisellä päätöksellä määrättävään veronkorotukseen voitaisiin hakea muutosta samassa määräajassa ja saman menettelyn mukaisesti kuin veronkorotukseen liittyvään verotuspäätökseen. Ve-

249 *Valtiovarainministeriön julkaisu 31/2011*, s. 5, 13, 26–29, 34–35, 39–40, 44 ja 46.

ronkorotuspäätökseen voitaisiin kuitenkin pääsääntöisen määräajan estämättä hakea aina muutosta 60 päivän kuluessa päätöksen tiedoksisaannista.²⁵⁰

Työryhmän esityksen mukaan lain tarkoituksena olisi sovittaa hallinnolliset veronkorotukset ja rikosoikeudelliset rangaistukset yhteen siten, ettei EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan mukaista *ne bis in idem* -kieltoa rikottaisi. Lain tarkoituksena olisi lisäksi turvata rangaistusten oikeasuhtaisuus rikosten vakavuuteen nähden.²⁵¹

Kokonaisuutena tarkastellen työryhmän esitys on varteenotettava vaihtoehto ratkaista ristiriita EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan soveltamista koskevan EIT:n oikeuskäytännön ja Suomen veronkorotuksia ja verorikoksia koskevan järjestelmän välillä. EIT:n oikeuskäytännön valossa työryhmän ehdotus lainvoimaisen rikostuomion oheisseuraamuksena hallinnollisessa menettelyssä määrättävästä veronkorotuksesta on kuitenkin tulkinnanvarainen. Työryhmän mukaan veronkorotus voidaan EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan estämättä määrätä samaa tekoa koskevan rikostuomion saavutettua lainvoiman, mikäli asiaa ei tutkita veronkorotuspäätöksen yhteydessä uudelleen. Syyllisyyskysymystä ei siten voitaisi ottaa veronkorotusta määrättäessä uudelleen arvioitavaksi, vaan yleisen tuomioistuimen rikosasiassa antama tuomio asetettaisiin suoraan veronkorotuspäätöksen perusteeksi.²⁵² Työryhmän tulkinta perustuu mitä ilmeisemmin EIT:n *Nilsson*-tapaukseen, jossa EIT katsoi, ettei EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklaa ollut rikottu peruutettaessa erillisessä menettelyssä valittajan ajokortti samaa tekoa koskevan rikostuomion saavutettua lainvoiman.²⁵³ Siitä huolimatta, että EIT tulkitse myös ajokortin peruuttamisessa olleen kyse ”rangaistuksesta” EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan merkityksessä, on huomiota kiinnitettävä ajokortin peruuttamisen ja veronkorotuksen määräämisen erilaisiin tavoitteisiin. Ajokortin peruuttamisen ensisijaisena tarkoituksena lienee rankaisemisen sijaan ennaltaehkäistä saman henkilön syyllistyminen vastaavaan liikenneturvallisuutta vaarantavaan menettelyyn jatkossa.²⁵⁴ Veronkorotusta määräämällä ei sen sijaan voitane vastaavalla tavalla estää verolainsäädännön mukaisia velvollisuuksia laiminlyöneen verovelvollisen syyllistymistä vastaavaan menette-

²⁵⁰Valtiovarainministeriön julkaisu 31/2011, s. 5, 27–29, 35–38, 40 ja 44–45.

²⁵¹Valtiovarainministeriön julkaisu 31/2011, s. 26.

²⁵²Valtiovarainministeriön julkaisu 31/2011, s. 36.

²⁵³*Nilsson v. Ruotsi* (2005). Ks. *Nilsson*-tapauksen selostus edellä kappaleessa 4.5.2.

²⁵⁴Ks. myös *Pellonpää – Gullans* DL 2011, s. 420.

lyyn tulevaisuudessa. Veronkorotuksella voidaan siten katsoa olevan ajokortin peruuttamista yleisestävämpi ja rankaisullisempi tavoite.

Työryhmä on esityksessään katsonut veronkorotuksen määräämisen erillisellä päätöksellä rikostuomion oheisseuraamuksena olevan edellä kerrotuin tavoin mahdollista, mikäli veronkorotus määrätään suoraan rikostuomioon sisältyvän syyllisyysarvioinnin perusteella. Lopullisesti ratkaistu asia ei tällöin työryhmän mukaan tule EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan mielessä uudelleen tutkituksi. On kuitenkin huomattava, että artikla kieltää uudelleen tutkimisen lisäksi uudelleen rankaisemisen lopullisesti ratkaistussa asiassa. On mahdollista, että EIT tulkitseisi erillisessä menettelyssä rikostuomion oheisseuraamuksena määrättävän veronkorotuksen merkitsevän henkilön rankaisemista uudelleen teosta, josta tämä on jo lopullisesti vapautettu tai tuomittu syylliseksi.

Työryhmän esityksen mukaan veropetosta koskevan syytteen tultua tuomioistuimessa hylätyksi ei saman teon tai laiminlyönnin perusteella voitaisi enää määrätä veronkorotusta.²⁵⁵ Tällöin tapauksissa, joissa verolainsäädännön vastainen teko tai laiminlyönti olisi ilmeinen, mutta syyte hylättäisiin teon tahallisuutta koskevan näytön ollessa riittämätöntä, olisi myös veronkorotus jätettävä määräämättä, vaikka veronkorotuksen määrääminen ei sinänsä pääsääntöisesti edellytä teolta tai laiminlyönniltä tahallisuutta. Tällaisissa tilanteissa verovelvollista ei voitaisi rangaista lainvastaisesta menettelystään lainkaan.

Toisena vaihtoehtona yhteensovittaa verolainsäädännön mukaisten velvollisuuksien rikkomista koskeva hallinnollinen ja rikosoikeudellinen seuraamusjärjestelmä EIT:n tulkintakäytännön asettamien vaatimusten kanssa olisi muuttaa veronkorotus viivästyskoron luonteiseksi maksuksi.²⁵⁶ Valtiovarainministeriön asettama työryhmä ei ole esityksessään tarkastellut tätä vaihtoehtoa.

²⁵⁵Valtiovarainministeriön julkaisu 31/2011, s. 36 ja 45.

²⁵⁶Korolla tarkoitetaan tavallisesti toiselle kuuluvan pääoman käyttämisestä maksettavaa hyvitystä, jonka määrään vaikuttavat sekä pääoman suuruus että käyttöaika, *Aurejärvi – Hemmo* 2007 s. 50–51.

Muutettaessa veronkorotus koron luonteiseksi maksuksi koron suuruus voisi määräytyä sekä suhteessa vältetyn veron määrään että veron välttämisestä kuluneeseen aikaan. Verovelvollinen maksaisi tällöin korkoa laiminlyönnillä vältetystä verosta siltä ajalta, jonka vältetty vero ei olisi veronsaajien käytettävissä. Vältetystä verosta maksettava korko olisi veronsaajille maksettavaa hyvitystä veron luvattomasta lainaamisesta, eikä sitä siten voitaisi rinnastaa vallitsevan lainsäädännön mukaisten veronkorotusten tavoin rikosoikeudelliseen rangaistukseen. Vältetystä verosta maksettavan koron ja rikosoikeudellisen rangaistuksen määräämisen saman teon perusteella ei näin ollen pitäisi olla ristiriidassa EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan *ne bis in idem* -kiellon kanssa. Veronkorotuksen muuttaminen koron luonteiseksi maksuksi mahdollistaisi hallinnollisen maksuseuraamuksen määräämisen ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä tai väärin tietojen antamisesta verotuksessa entiseen tapaan kaikissa tilanteissa riippumatta siitä, epäilläänkö saman teon täyttävän veropeitoksen tunnusmerkistön.