

ITSEKRIMINOINTISUOJA VERO-OIKEUDESSA

Mikko Laapas

Mikko Laapas

ITSEKRIMINOINTI- SUOJA VERO- OIKEUDESSA

- erityisesti tehokkaan verotusmenettelyn sekä
perus- ja ihmisoikeuksien näkökulmasta

Yliopistollinen väitöskirja, joka Helsingin yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan
suostumuksella esitetään julkisesti tarkastettavaksi Helsingin yliopiston
kielikeskuksen juhlasalissa perjantaina 9. syyskuuta 2022 kello 12

KAUPPAKAMARI 2022

©2022 Helsingin Kamari Oy ja tekijä

ISBN 978-952-246-850-5

ISBN 978-952-246-852-9 (e-kirja)

ISBN 978-952-246-851-2 (Ammattikirjasto)

Kannen suunnittelu: Lumimarja Terttu Rönkkö

Taiton suunnittelu: Maria Mitrunen

Taitto: Mikko Puranen

Paino: Hansaprint Oy 2022

Väitöskirjan työstämiseen liittyy lukemattomia tunteja kirjoittamista. Väitöskirjaprojektin kääntyessä loppusuoralle on väitöskirjatutkijalla edessään vielä yksi mielenkiintoinen kirjoitustehtävä – alkusanojen laatiminen. Tehtävä on yksi mielekkäimmistä kirjoittamisprosessiin liittyvistä vaiheista, mutta samalla yllättävän haastava. Painetta lisää se, että alkusanat lienevät väitöskirjojen luetuimpia osioita.

Aloin työstää väitöskirjaa nuoren tutkijan innolla. Haaveena oli tuottaa uutta ja merkityksellistä tietoa oikeustieteelliseen keskusteluun, toimia aiheen osalta ikään kuin tienraivajana. Riman asetin aluksi monen muun väitöskirjatutkijan tapaan ehkä idealistisen korkealle. Tavoitteessa on toivottavasti riittävässä määrin myös onnistuttu (arvion jätän lukijalle), mutta matkan varrella ajatukset väitöstutkimuksen tekemisestä, oikeustieteestä ja juridiikasta sekä tutkijuudesta ovat ylipäänsä hyvällä tavalla maltillisuneet ja muuttuneet realistisemmiksi. Muiden väitöskirjojen alkusanoja luettuani olen huomannut, että näin on käynyt myös monelle muulle. Se ei ole huono asia. Väitöskirja on opinnäyte, jolla maailmaa ei saa valmiiksi tai edes yhtä aihepiiriä kokonaan käsiteltyä. Tästä huolimatta väitöskirjoilla on merkittävä rooli oikeustieteellisessä tutkimuksessa ja myös lainkäytössä. Toivon, että tutkimuksestani on hyötyä niin lakimiesyhteisölle kuin yhteiskunnalle laajemminkin. Väitöskirjassani käsiteltävät aiheet ovat tietynlaisessa murroskohdassa, ja tutkimus on oman aikansa tuote. Tässä esitetyt ajatukset toivottavasti jalostuvat edelleen jatkotutkimuksissa.

Väitöskirjan käsikirjoitus on kulkenut mukanani vuosikausien ajan. Matka on ollut pitkä. Siihen on mahtunut myös aikamoinen tunteiden vuoristorata. Olen kuitenkin ollut siinä onnellisessa asemassa, että olen päässyt kehittämään itseäni tällä avartavalla matkalla. Väitöskirjaa olen kirjoittanut Helsingin yliopiston tutkijatilan lisäksi muun ohella niin kotonani Helsingissä, kesäasunnollamme Luumäellä, Alankomaissa Leidenin yliopistolla ja Amsterdamissa, Tallinnassa, Kööpenhaminassa, Tukholmassa, Santorinilla, Yhdysvalloissa Kaliforniassa, Australian Sydneyssä ja Gold

Coastilla kuin Kanariansaarillakin. Tämä matkan pituus ja kirjoituspaikkojen runsaus kuvatkoon osaltaan tätä värikästä taivalta, jonka olen väitöskirjan kanssa kulkenut: se on ollut silmiä avaava ja monipuolinen. Vaikka usein todetaankin, että matka on itse määränpäättä merkityksellisempi, olen kuitenkin tällä hetkellä onnellinen, että kirjoitustyö tulee päätökseen.

Vaikka varsinainen väitöskirjan kirjoitustyö jää väittelijän itsensä tehtäväksi, ei tästäkään projektista ole mahdollista selvittää ilman muiden ihmisten tukea. Kiitän ensinnäkin väitöskirjaohjaajiani professori Sakari Melanderia ja yliopistonlehtori Matti Urpilaista siitä korvaamattomasta tuesta, jota olen saanut väitöstyössäni. Sakari ja Matti ovat tukeneet tutkimustyötäni ja myös hyvällä tavalla haastaneet näkemyksiäni ja tutkimusaiheeseen liittyvää argumentaatiotani. Samoin esitän suuret kiitokseni vastaajilleni professori Mikko Vuorenpäälle ja professori Juha Lindgrenille. Myös heidän esitarkastuslausunnossa esittämänsä huomautukset ovat olleet arvokkaita väitöskirjan viimeistelytyössä. Kiitän lisäksi koko Helsingin yliopiston tutkijayhteisöä tuesta arkipäivän kirjoitustyössä sekä hyvistä käytäväkeskusteluista. Tutkijayhteisössä erityiskiitokset haluan osoittaa OTT Kristian Keskitalolle, jota kiitän erinomaisista akateemisista keskusteluista molempien tutkimustyöhön liittyen, ammatillisesta yhteistyöstä sekä vapaamuotoisemmista illanistujaisista – niitäkin on tutkimustyön aikana tarvittu.

Väitöstyö on vaatinut valtavasti aikaa. Tämä aika on ollut pois muusta ajankäytöstä. Työnantajani ovat väitöstyön aikana suhtautuneet joustavasti tutkimusvapaiden käyttöön, mistä esitän kiitokset. Lisäksi erityiskiitokset ansaitsevat tutkimusprojektin mahdollistaneet rahoittajat Suomen Lakimiesyhdistys ry, Helsingin yliopisto ja Humanistis-yhteiskuntatieteellinen tutkijakoulu (HYMY), Lakimiesliitto, Pohjoismaiden hallinnollisen liiton (NAF) Suomen osasto ry sekä Laitisen säätiö.

Ystävääni OTM, VTK Jenny Rontua kiitän (tai syytän) erikseen siitä, että ylipäänsä aloitin väitöskirjan työstämisen. Verotarkastajat Henri Koponen, Mika Leppälä ja Aapo Kurki ansaitsevat kiitokset hyödyllisistä kommentistaan liittyen väitöskirjan käsikirjoitukseen. OTT, hallinto-oikeustuomari Matti Haapaniemeä kiitän tuesta ja opastuksesta matkan varrella. Heikkiä, Mattia, Anttonia, Juhoa, Mikkoa ja muita ystäviäni kiitän erityisesti henkisestä tuesta ja matkaseurasta. Mikolle ja Samille suuret kiitokset mahtavista kirjoitustyöhön sopivista puitteista Australiassa. Kollegoitani asianajaja Jouni Weckströmiä, OTM, KTM Peter Kjellbergiä ja

KTM, LL.M. Karri Niemistä kiitän kaikesta tuesta ja keskusteluista liittyen tutkimukseen. Äitiäni, isääni ja muuta perhettä kiitän kannustavasta suhtautumisesta tutkimustyöhön ja siitä, että he ovat elämässä aina tukeneet tekemiäni valintoja. Maikolle esitän kiitokset kärsivällisyydestä sekä tuesta erityisesti niinä vaikeina hetkinä, kun kirjoitustyö ei ole sujunut. Helsingin Kamari Oy:tä ja kustannustoimittaja Leena Viitalaa kiitän upeasta yhteistyöstä ja kommentteista käsikirjoituksen loppuunsaattamisessa sekä kirjan kustantamisesta.

Moni muukin taho varmasti ansaitsisi erityiset kiitokset enkä luultavasti osaa tässä yhteydessä huomioida kaikkia niitä, joita hyvän perinteen mukaan pitäisi. Kiitos siis vielä erikseen kaikille, jotka ovat antaneet väitöskirjatyölle tukensa.

Kruununhaassa heinäkuuisena kesäiltana 29.7.2022

MIKKO LAAPAS

ENGLISH SUMMARY

The focus of this dissertation is on analyzing the effect of the right against self-incrimination – known as a procedural principle in criminal law – in tax proceedings. The right against self-discrimination affects both the procedural principles applicable to the tax procedure and the imposition of tax sanctions. In concreto this means influencing the reporting obligations under tax law which could not be applied to traditional criminal proceedings for reasons of self-incrimination. At the same time protection against self-incrimination may in certain situations affect the use of tax increases and other administrative sanctions as a coercion to fulfill taxpayers' disclosure obligations. The legislative changes that may be required to ease the tension between right of self-incrimination and tax regulations are also introduced as part of the research. The legal research observes the present doctrine in Finland. The perspectives of the research analysis take into account both the legal protection of taxpayers and the implementation of an efficient tax procedure.

Based on the research analysis, the status and applicability of the right against self-discrimination in tax proceedings are considered local. The concept of prosecution under Article 6 of the European Convention on Human Rights and the case-law of the European Court of Human Rights have been the driving force behind the practice of this subject. However, the scope of the right against self-incrimination in tax law is not entirely clear in the case-law either. It must also be kept in mind that the privilege against self-incrimination is not entirely absolute, even in the core area of the criminal procedures. Based on the case-law we can find that the right is flexible and not an absolute procedural rule. The key issue is the fairness of the procedure, for which case-specific conclusions must be drawn.

Before determining the scope of the right against self-incrimination in tax proceedings the core content of the right and its significance in general must first be assessed. In the research it is concluded that the core includes the right to remain silent. However, especially in proceedings

outside the core area of criminal law the right against self-incrimination should not be seen as a right to give disinformation in the process without adverse consequences. The reason for this are the tax procedural rules which on the other hand require the taxpayer to disclose true and fair information. It is also justified to assume that the scope of the protection against self-incrimination can be applied to legal persons in addition to natural persons.

It is essential to emphasize that requiring information from a taxpayer solely for the purpose of assessment of taxes is not problematic. The interpretative parts relate firstly to the earliest starting point for the right against self-incrimination in cases in which the tax procedure has a sufficient connection to a criminal matter. In the Finnish national legal praxis the privilege is applied mainly when a preliminary investigation is pending and related to the same facts with the tax proceedings. However, the views expressed in the legal literature are more diverse and it is not possible to set such a categorical starting point for this privilege. The natural starting point could be the time when an authority develops an actual suspicion of a criminal offense against the taxpayer. In this case one can also talk about an imminent threat of prosecution. An actual and imminent suspicion of a criminal offense may therefore also arise during an investigation done by the tax authorities.

On the other hand, one kind of an open question is the applicability of the right against self-incrimination in the tax procedure as such when it has no connection to a traditional criminal procedure. The tax increases used in the tax procedure are not a recent phenomenon but have for a long period of time been an essential part of the sanction system of tax law. It remains somehow open if a tax procedure may be categorized as a 'criminal proceeding', because tax increases as administrative sanctions might be seen as 'criminal' penalties. Consequently, there is a danger of differentiated legal remedies and the creation of a two-tier control system, even though systematic and presumed tax increases have been considered possible and necessary to safeguard an effective tax system. According to the case-law tax increases may become problematic if they are used in a double sanction context, i.e. both a procedural and a substantive tax sanction would be imposed at the same time. This however does not seem to be a serious problem in Finland.

A local special feature is also the problem of voluntary disclosures and

the so-called problem of a blank tax return. These problems exist mainly due to the fact that the tax procedure is based on the obligation to file a tax return on one's own initiative. This applies even in situations in which a taxpayer has committed a tax offence (or another crime) in the past and would be incriminated by filing a tax return. It is not possible to completely eliminate these problems, neither can the tension associated with them be significantly alleviated by means of legal interpretation. As a result the legislator should consider measures to better combine the taxpayers' rights with the efficient tax procedure. Some recommendations for the legislator are introduced in this research.

According to the case law, a distinction can also be made between the statements of a taxpayer and the pre-existing real evidence for the purposes of privilege against self-discrimination. This practice, called the Saunders Doctrine, is logical when pursuing the material truth. Especially in cases that presumably are potential targets of criminal proceedings it is often necessary to use objective real evidence when investigating the case. Obtaining real evidence is not as problematic as demanding statements from the taxpayer.

In addition to the recommendations related to the interpretation of the law, the conclusions of this dissertation include some suggestions relating to the reform of legislation. For the sake of clarity, the application of the taxpayers' right against self-incrimination – and the authorities' duty to notify taxpayers of this right – should be provided in the Tax Procedure Act. The scope of the tax increases could also be clarified by adjusting the provisions related to tax increases. In that case the legislature could ensure that procedural tax increases are not used as a coercion in cases which proceed to criminal proceedings. In addition the procedural penalties should not be imposed in cases in which substantive tax increases are used. On the other hand in order to ensure an efficient tax procedure certain new coercive means, e.g. the right to seize accounting records, should be granted to the Tax Administration. The problems related to the voluntary disclosure situations can be alleviated through a new regulation of effective repentance. The legislative reforms suggested in the dissertation should be discussed in more detail in further research. In addition, broader comparative legal aspects would be valuable topics to be analyzed further.

SISÄLLYS

Alkusanat	5
English summary	8
Lyhenteet	15
1 Tutkimuksen kohde, tavoitteet ja toteutus	17
1.1 JOHDANTO JA TUTKIMUKSEN TAVOITTEET	17
1.1.1 Miksi itsekriminointisuoja vero-oikeudessa?.....	17
1.1.2 Tarkempi kysymyksenasettelu ja tutkimuksen rajaukset.....	27
1.2 TUTKIMUSMENETELMÄT JA TUTKIMUKSEN NÄKÖKULMAT	30
1.3 TUTKIMUKSEN TERMINOLOGIASTA JA RAKENTEESTA	34
2 Itsekriminointisuoja perus- ja ihmisoikeutena sekä sen vaikutus rikosprosessiin	39
2.1 KATSAUS ITSEKRIMINOINTISUOJAN HISTORIAAN	39
2.2 ITSEKRIMINOINTISUOJAN MODERNI YDINSISÄLTÖ	45
2.2.1 Keskeinen normipohja.....	45
2.2.2 Itsekriminointisuojan tarkempi sisältö ja tarkoitus.....	49
2.2.3 Asema rikosoikeudellisessa vastuuoopissa.....	53
2.2.4 Riittävä syy itsekriminointisuojaan vetoamiselle.....	57
2.2.5 Vaikenemisen vaikutus rikosprosessuaaliseen näyttötaakkaan ja näyttön arviointiin.....	59
2.2.6 Itsekriminointisuoja ja presumoitu vastuu.....	61
2.3 ITSEKRIMINOINTISUOJA JA TOTUUSVELVOLLISUUS	68
2.3.1 Nykytila.....	68
2.3.2 ”Oikeus valehdella?” – Itsekriminointisuojan ja totuusvelvollisuuden suhteen kriittinen tarkastelu.....	73

2.4	LAUSUMIEN, REAALITODISTEIDEN JA PAKKOKEINOJEN ASEMA (SAUNDERS-DOKTRIINI)	85
2.5	OIKEUSHENKILÖN ITSEKRIMINOINTISUOJA	92
2.5.1	Johdanto: oikeushenkilöiden oikeudet ja velvollisuudet	92
2.5.2	Rikosoikeudellisen vastuun ja rangaistuksen kohdentaminen oikeushenkilöön	95
2.5.3	Suojaako itsekriminointisuoja oikeushenkilöä?	96
2.6	ITSEKRIMINOINTISUOJAN LOUKKAUKSEN SEURAUKSET	113
2.6.1	Johdanto	113
2.6.2	Itsekriminoivasti hankittu todistelu ja hyödyntämiskielto	115
2.6.3	Hyödyntämiskiellot ja pyrkimys aineelliseen totuuteen	123
3	Verotusmenettely ja tutkimuksen veroprosessuaaliset lähtökohdat	126
3.1	YLEISTÄ VEROTUSMENETTELYSTÄ JA ERI VEROLAJEISTA	126
3.2	VEROILMOITUS JA OMA-ALOITTEINEN ILMOITTAMISVELVOLLISUUS	129
3.3	VEROTUKSEN TOIMITTAMINEN JA VEROVALVONTA	131
3.3.1	Yleisiä periaatteita	131
3.3.2	Kolmansien tahojen tiedonantovelvollisuudet	133
3.3.3	Kuulemismenettely, lisäselvityspyyntö ja veroilmoituksesta poikkeaminen	134
3.3.4	Verotarkastus	136
3.3.5	Verotuksen oikaisu ja muutoksenhaku	139
3.4	Selvitysvelvollisuus, todistusharkinta ja näyttötaakka	141
4	Verotukseen liittyvä sanktiojärjestelmä	146
4.1	JOHDANTO	146
4.2	VERONKOROTUKSET, MYÖHÄSTYMISMAKSUT, LAIMINLYÖNTI-MAKSUT JA MUUT VERO-OIKEUDELLISET SANKTIOT	147
4.3	VERO-OIKEUTEEN LIITTYVÄT KESKEISET KRIMINALISOINNIT	154
4.4	VERO-OIKEUDEN SANKTIOJÄRJESTELMÄ: YHDISTELMÄ HALLINNOLLISIA JA RIKOSOIKEUDELLISIA SANKTIOITA	157

4.5	PERUS- JA IHMISOIKEUSINSTRUMENTTIEN MERKITYS VERO- OIKEUDEN SANKTIOJÄRJESTELMÄSSÄ	162
4.6	KAKSOISRANGAISTAVUUDEN KIELTO – NE BIS IN IDEM	169
4.7	PROSESSINVALINTA JA SIIHEN LIITTYVÄT TULKINNALLISUUDET OIKEUSSUOJAKEINOJEN KANNALTA	174

5	Itsekriminointisuojan laajeneminen rikosprosessin ulkopuolelle	179
5.1	JOHDANTO	179
5.2	ITSEKRIMINOINTISUOJAN LAAJENEMINEN RIKOSPROSESSISTA MUIHIN MENETTELYIHIN	180
5.3	HALLINNOLLINEN RIKOSPROSESSI JA ITSEKRIMINOINTISUOJA HALLINTOMENETTELYN SISÄLLÄ	186

6	Itsekriminointisuojan keskeiset soveltamistilanteet verotusmenettelyssä	197
6.1	JOHDANTO: RIKOS- JA VEROPROSESSIN ERILAISET MENETTELYSÄÄNNÖT	197
6.2	ITSEKRIMINOINTISUOJA SAMANAIKAISESTI VIREILLÄ OLEVASSA RIKOS- JA VEROPROSESSISSA	201
6.2.1	Johdanto	201
6.2.2	Itsekriminointisuojan laajeneminen verotusmenettelyyn samanaikaisissa prosesseissa	203
6.3	VAIKENEMISEN JA VÄÄRIEN TIETOJEN ANTAMISEN VÄLINEN RAJANVETO	209
6.4	LAUSUMIEN, REAALITODISTEIDEN JA PAKKOKEINOJEN ERILAINEN ASEMA	220
6.4.1	Johdanto	220
6.4.2	Saunders-doktriinin vaikutus vero-oikeudessa	220
6.5	ITSEKRIMINOINTISUOJA ENNEN ESITUTKINNAN ALOITTAMISTA	224
6.5.1	Johdanto: etukäteinen myötävaikuttaminen	224
6.5.2	Miten määritellä itsekriminointisuojan aikaisin alkamisajankohta?	226
6.5.3	Syytteen uhka itsekriminointisuojan alkamisajankohdan määrittäjänä	234
6.5.4	Itsensä ilmoittaminen ja tyhjän veroilmoituksen ongelma	243

6.6	VERONKOROTUS JA VEROTUSMENETTELYN SISÄINEN ITSEKRIMINOINTISUOJA	255
6.6.1	Itsekriminointisuojan soveltuminen veronkorotuksen määräämiseen ...	255
6.6.2	Tuplasanktioiden välttäminen – valinta aineellisen ja prosessuaalisen veronkorotuksen välillä	260
6.7	ERÄÄT VERO-OIKEUDELLISET ERITYISTILANTEET ITSEKRIMINOINTISUOJAN KANNALTA	271
6.7.1	Sivullisen erityinen tiedonantovelvollisuus	271
6.7.2	Kansainvälinen verotietojenvaihto	276
6.7.3	Tullille tehtävät ilmoitukset ja Tullin toimittama verotus	282
6.7.4	Verotusmenettely ja muut kuin varsinaiset verorikokset	285
7	Ratkaisusuosituksia itsekriminointisuojan ja vero-oikeuden välisen jännitteen lieventämiseksi	292
7.1	JOHDANTO JA JO TEHDYT UUDISTUKSET	292
7.2	ITSEKRIMINOINTISUOJASTA JA SIITÄ ILMOITTAMISESTA SÄÄTÄMINEN VEROTUSMENETTELYLAISSA	298
7.3	PAKKOKEINOJEN HYÖDYNTÄMINEN VEROVALVONNASSA	301
7.4	TEHOKKAAN KATUMISEN MALLI	312
7.4.1	Johdanto	312
7.4.2	Tehokkaasta katumisesta verorikosten osalta yleisesti	312
7.4.3	Vuoden 2015 lakiesitys ja siihen liittyvät ongelmat	318
7.4.4	Tehokas katuminen verotuksessa – ratkaisumalli	324
8	Yhteenveto tutkimustuloksista ja tulevaisuuden näkymät	333
8.1	TUTKIMUKSEN KESKEISET JOHTOPÄÄTÖKSET	333
8.2	TUTKIMUKSEEN LIITTYVIÄ AJATUKSIA LAINSÄÄTÄJÄLLE JA JATKOTUTKIMUSAIHEITA	337
	Lähteet	340
	Oikeustapaukset	376