Rikosoikeuden apulaisprofessori Sakari Melander
Helsingin yliopisto
Oikeustieteellinen tiedekunta
20.10.2015

Eduskunnan lakivaliokunnalle

Asia: **Hallituksen esitys (HE) 32/2015 vp** eduskunnalle laiksi verotuksen oikaisemisesta oma-aloitteisesti annettujen tietojen perusteella vuonna 2016

Yleistä

Käsiteltävänä olevassa hallituksen esityksessä ehdotetaan säädettäväksi laki verotuksen oikaisemisesta oma-aloitteisesti annettujen tietojen perusteella vuonna 2016. Käytännössä kysymys olisi niin sanottua tehokasta katumista verotuksessa koskevat säännökset sisältävästä laista.

Esitys on valtiosääntöoikeudellisesti ja rikosoikeudellisesti varsin merkittävä. Olen ollut asiasta 20.10.2015 kuultavana myös eduskunnan perustuslakivaliokunnassa ja perustuslakivaliokunnalle 20.10.2015 toimittamassani lausunnossa olen pitänyt ehdotettua lainsäädäntöä ongelmallisena perustuslain 6 §:ssä turvatun yhdenvertaisuuden kannalta. Keskityn tässä lausunnossani pääasiassa tarkastelemaan ehdotetun lain suhdetta rikosoikeudelliseen sääntelyyn ja rikosoikeudellisen sääntelyn osalta noudatettuihin vakiintuneisiin sääntelykäytäntöihin.

Lausuntonani esitän kunnioittavasti seuraavan.

Yleistä käsiteltävänä olevasta hallituksen esityksestä ja sen tavoitteesta

Esityksen pääasiallisena tavoitteena on saada yksityishenkilöt ilmoittamaan ulkomaille sijoitetut varat ja niistä saadut tulot Suomen verotuksen piiriin vähäisin hallinnollisin kustannuksin (s. 14). Tavoite toteutettaisiin tehokasta katumista verotuksessa koskevalla vuoden voimassa olevalla määräaikaisella lainsäädännöllä, jolla otettaisiin käyttöön menettely, jossa verovelvollinen välttyisi veropetosta koskevilta rikosoikeudellisilta seuraamuksilta ilmoittaessaan omasta verotuksestaan puuttuneita tuloja tai varoja oma-aloitteisesti Verohallinnolle.

Esityksessä katsotaan, että verotustietoihin kohdistuva kansainvälinen automaattinen tietojenvaihto tulee jatkossa vähentämään tehokasta katumista koskevan sääntelyn tarvetta. Tällä hetkellä kansainvälinen tietojenvaihto toteutuu pääsääntöisesti pyyntöihin perustuvan järjestelmän kautta, mutta kansainvälisen automaattisen tietojenvaihdon katsotaan nopealla aikataululla kehittyvän (s. 8). Koska automaattisen tietojenvaihdon laajentumisen alkuvaiheessa tietojenvaihto ei

esityksen mukaan ole välttämättä vielä riittävällä tasolla (s. 8), tehokasta katumista koskeva sääntely toimisi esityksen perustelujen mukaan tällä hetkellä erityisen hyvin, koska automaattinen tietojenvaihto saattaisi paljastaa ulkomaille piilotetut varat jo muutaman vuoden kuluttua.

Esityksen tavoitteet vaikuttavat näin liittyvän ennen muuta valtiontaloudellisiin seikkoihin, kun esityksellä pyritään verotulojen kasvattamiseen. Tältä osin esityksen perusteluissa arvioidaan, että muista maista saatujen kokemusten perusteella Suomessa tehokkaan katumisen ohjelma saattaisi tuottaa verotuloja noin 10 miljoonaa euroa (s. 20). Toisaalta vaikuttaa siltä, että esityksellä pyritään ennen verotietojen automaattisen tietojenvaihdon täysimääräisen hyödyntämisen alkamista helpottamaan ulkomaille piilotettujen varojen siirtämistä Suomeen ennen kuin automaattinen tietojenvaihto ne paljastaisi.

Eduskunnan hyväksyi erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinveronkorotuksesta annetun lain eduskuntakäsittelyn yhteydessä lausuman, jossa eduskunta edellytti, että valtiovarainministeriö selvittää yhdessä oikeusministeriön kanssa mahdollisuuden ottaa käyttöön nimenomaisesti verotuksessa sovellettava tehokasta katumista koskeva erityissäännös Suomessa (EV 114/2013 vp, s. 1/II). Lakiehdotuksesta annetun valtiovarainvaliokunnan mietinnön mukaan tehokasta katumista koskeva sääntely on ulkomaisten kokemusten perusteella tarjonnut ”nopean ja ylivoimaisen kustannustehokkaan tavan jäljittää varoja, jotka olisivat muutoin jääneet mitä todennäköisimmin edelleen piilon” (VaVM 15/2013 vp, s. 9/I). Valtiovarainvaliokunnan mukaan selvitystyössä tuli arvioida, voidaanko tehokkaan katumisen tapauksissa luopua rikosoikeudellisista toimista. Lisäksi todetaan, että tehokasta katumista koskeva sääntely edellyttäisi käytännössä mahdollisuutta luopua toimenpiteistä myös silloin, kun salattu tulo täyttä määrällisesti törkeän veropetoksen tunnusmerkistön (VaVM 15/2013 vp, s. 9/II). Lisäksi on huomattava, että pääministeri Sipilän strategisen hallitusohjelman liitteessä 1 mainitaan, että määräaikainen katuminen verotulojen lisäämiseksi ”otetaan käyttöön” (Ratkaisujen Suomi. Pääministeri Juha Sipilän hallituksen strateginen ohjelma 29.5.2015 (Hallituksen julkaisusarja 10/2015), liite 1, s. 4).

Käsillä oleva tehokasta katumista verotuksessa koskeva ehdotus on periaatteelliselta kannalta varsin merkittävä. Suomessa ei ole aikaisemmin ole ollut voimassa tehokasta katumista verotuksessa ja siihen liittyvää rikosoikeudellisista toimenpiteistä luopumista koskevaa sääntelyä. On toki huomattava, että voimassa oleva rikosoikeudellinen sääntely sisältää yleisen tehokasta katumista koskevan säännöksen. Rikoslain 5 luvun 2 §:n 1 momentin mukaan yrityksestä ei rangaista, jos tekijä on vapaaehtoisesti luopunut rikoksen täyttämisestä tai muuten estänyt tunnusmerkistössä tarkoitetun seurauksen syntymisen. Veropetosta koskevassa rikoslain 19 luvun 1 §:ssä yritys on rangaistavuudeltaan kuitenkin rinnastettu täytettyyn tekoon, minkä vuoksi tehokasta katumista koskevalle sääntelylle ei käytännössä juuri ole jäänyt sijaa. Lisäksi tekijän pyrkimys estää tai poistaa rikoksensa vaikutuksia taikka pyrkimys edistää rikoksensa selvittämistä voidaan rikoslain 6 luvun 6 §:n 3 kohdan mukaan ottaa huomioon rangaistuksen lieventämisperusteena. Epäillyn toiminta tekonsa vaikutusten estämiseksi tai poistamiseksi voidaan lisäksi ottaa huomioon oikeudenkäynnistä rikosasioissa annetun lain (689/1997) 1 luvun 8 §:n 1 kohdassa (670/2014) tarkoitettuna perusteena, jolla syyte jätetään nostamatta, taikka esitutkintalain (805/2011) 3 luvun 10 §:ssä tarkoitettuna perusteena, jonka mukaisesti esitutkintaa ei toimiteta tai sitä rajoitetaan. Nämä säännökset ovat soveltamisalaltaan yleisiä ja soveltuvat näin myös veropetoksiin.

Eduskunnan perustuslakivaliokunnan käytännössä harmaan talouden torjuntaa sekä harmaasta taloudesta ja talousrikollisuudesta aiheutuvien vahinkojen torjuntaa on pidetty painavana yhteiskunnallisena perusteena ja varsin hyväksyttävänä päämääränä, kun kysymys oli Harmaan talouden selvitysyksikön perustamista koskevan lain säätämisestä (PeVL 38/2010 vp, s. 2/I). Myös nyt käsillä oleva ehdotus liittyy harmaan talouden torjuntaan, jota lähtökohtaisesti voidaan pitää

painavana yhteiskunnallisena tarpeena ja perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävänä perusteena.

On kuitenkin huomattava, että esityksen tavoite ei liity yksinomaan harmaan talouden torjuntaan ja että esityksen tavoitteita on tarkasteltava suhteessa siihen, että verotietoja koskevan kansainvälisen automaattisen tietojenvaihdon katsotaan esityksen perusteluissakin nopealla aikataululla kehittyvän, minkä todetaan vähentävän tehokasta katumista koskevan sääntelyn tarvetta. Toisaalta esityksessä myös todetaan, että ehdotetun lain päätavoitteena olisi kerätä verotuloja hallinnollisesti keveällä menettelyllä (s. 29). Verotulojen keräämisen kannalta ehdotetun lain tuottama esityksessä arvioitu verotuoton lisäys, 10 miljoonaa euroa (s. 20), on ehdotetun lain periaatteelliseen merkittävyyteen nähden varsin vaatimaton eikä liene valtiontaloudellisesti merkittävä. Lisäksi on huomattava, että harmaan talouden torjunnan kannalta määräaikaisen lain säätäminen juuri ennen kuin verotietojen automaattinen tietojenvaihto tehostuu ja alkaisi paljastaa ulkomaille sijoitettuja varoja, vaikuttaa hieman epäjohdonmukaiselta.

Edellä esitetyn perusteella ehdotetun lain tavoitteet vaikuttavat kokonaisuutena arvioiden epäjohdonmukaisilta. Harmaan talouden torjuntaa voidaan pitää painavana yhteiskunnallisena tarpeena, mutta hyvin perustein voidaan kysyä, onko määräaikaiselle tehokasta katumista koskevalle sääntelylle painavaa yhteiskunnallista tarvetta juuri nyt tilanteessa, jossa verotietojen automaattinen tietojenvaihto on lähivuosina tehostumassa, mikä saattaisi johtaa ulkomaille sijoitettujen varojen paljastumiseen. Vaikuttaa näin vahvasti siltä, että ehdotettu laki ei kokonaisuutena arvioiden ole painavan yhteiskunnallisen tarpeen vaatima.

Ehdotetun lain suhde perustuslain 6 §:ssä turvattuun yhdenvertaisuuteen

Ehdotettu laki on merkityksellinen perustuslain 6 §:ssä turvatun yhdenvertaisuuden näkökulmasta. Perustuslain 6 §:n 1 momentin mukaan ihmiset ovat yhdenvertaisia lain edessä. Mainittuun yleiseen yhdenvertaisuussäännökseen sisältyy mielivallan kielto ja vaatimus samanlaisesta kohtelusta samanlaisissa tapauksissa (HE 309/1993 vp, s. 42/II). Perustuslain yhdenvertaisuutta koskeva säännös kohdistuu ennen muuta lainsoveltamistoimintaan, mutta sillä on myös lainsäätäjään kohdistuvia vaatimuksia. Lailla ei voida mielivaltaisesti asettaa kansalaisia tai kansalaisryhmiä toisia edullisempaan tai epäedullisempaan asemaan. Toisaalta lainsäädännölle on ominaista, että se kohtelee tietyn hyväksyttävän yhteiskunnallisen intressin vuoksi ihmisiä eri tavoin edistääkseen muun muassa tosiasiallista tasa-arvoa (HE 309/1993 vp, s. 42–43; ks. myös esim. PeVL 40/2014 vp, s. 6/II). Perustuslakivaliokunnan käytännössä on vakiintuneesti myös katsottu, että yleisestä yhdenvertaisuusperiaatteesta ei voi johtua tiukkoja rajoja lainsäätäjän harkinnalle pyrittäessä kulloisenkin yhteiskuntakehityksen vaatimaan sääntelyyn (ks. esim. PeVL 64/2010 vp, s. 2, PeVL 2/2011 vp, s. 2/II, PeVL 7/2014 vp, s. 5/II ja PeVL 40/2014 vp, s. 6/II). Erot eivät kuitenkaan tällöinkään saa olla mielivaltaisia, eivätkä erot saa muodostua kohtuuttomiksi (esim. PeVL 37/2010 vp, s. 3/I, PeVL 11/2012 vp, s. 2/II, PeVL 7/2014 vp, s. 5/II ja PeVL 40/2014 vp, s. 6/II). Keskeistä on perustusvaliokunnan aiemmassa käytännössä tällöin ollut, voidaanko erottelu perustella perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävällä tavalla (esim. PeVL 25/2006 vp, s. 2/I).

Rangaistuksen määräämisessä perustuslain yhdenvertaisuussäännöstä täydentää rikoslain 6 luvun 3 §:n 1 momentti, jonka mukaan rangaistuskäytännön yhtenäisyys on otettava huomioon rangaistusta määrättäessä. Rangaistuksen määräämiseen sovellettuna perustuslaissa turvattu yhdenvertaisuussäännös edellyttää, että lähtökohtaisesti samasta teosta tulisi tuomita samanlainen rangaistus siitä riippumatta, kuka on rikoksen tekijä ja missä teko on tehty (tarkemmin ks. *Sakari Melander*, Yhdenvertaisuus rikosoikeudessa, Oikeus 2011, s. 188–190 (175–198)). Tietyt poikkeuk-

set edellä mainitusta pääsäännöstä ovat kuitenkin mahdollisia aineellisen yhdenvertaisuuden toteuttamiseksi taikka kohtuus- tai tarkoituksenmukaisuussyistä (ks. esim. PeVL 59/2001 vp s 2). Rikosoikeudessa erilajista tai lievempää seuraamusta voidaan perustella aineellisen yhdenvertaisuuden vaatimuksilla taikka nimenomaisesti kohtuus- tai tarkoituksenmukaisuusnäkökohdilla, kuten esimerkiksi nuorisorangaistuksen ja yhdyskuntapalvelun osalta on tehty. Yleisesti on huomattava, että perustuslakivaliokunta on toisin sanoen korostanut perustuslaissa turvatun yhdenvertaisuusperiaatteen merkitystä rikosoikeudellisen seuraamusjärjestelmän yhteydessä (PeVL 59/2001 vp).

Olen tarkastellut ehdotetun lain suhdetta yhdenvertaisuuteen eduskunnan perustuslakivaliokunnalle toimittamassani lausunnossa. Tässä voidaan kootusti todeta, että ehdotetun lain tosiasiallinen kohdistuminen varsin rajattuun henkilöryhmään, rikosoikeudellisista toimenpiteistä luopumista koskeva sääntely sekä ehdotetun lain määräaikaisuus vaikuttavat siten, että ero ehdotetun lain soveltamisalaan kuuluvien tilanteiden ja muiden vastaavien tilanteiden välillä muodostuu kohtuuttomaksi. Tätä on omiaan lisäämään se, että rikosoikeudellisten toimenpiteiden luopuminen on omiaan vaikuttamaan seuraamusten oikeasuhtaisuuteen. Koska rikosoikeuden keinoin yksilön oikeusasemaan voidaan kajota varsin syvästi, yksilöiden yhdenvertaisen kohtelun asettamat vaatimukset rikosoikeudessa mukaisesti korostuvat (PeVL 59/2001 vp, s. 2). Ehdotetun lain määräaikaisuus yhdistettynä siihen, että ehdotettu sääntely jo itsessään on yhdenvertaisuutta koskevan perustuslain 6 §:n kannalta varsin ongelmallista, merkitsee, että ehdotettu sääntely vaikuttaa varsin selvästi olevan ristiriidassa yhdenvertaisuutta koskevan perustuslain 6 §:n kanssa.

Ehdotetussa laissa omaksutun sääntelyratkaisun suhde vakiintuneeseen rikosoikeudelliseen sääntelytraditioon

Kuten edellä on mainittu, voimassa oleva rikoslaki sisältää tehokasta katumista koskevaa sääntelyä. Rikoslain 5 luvun 2 §:n 1 momentin mukaan yrityksestä ei rangaista, jos tekijä on vapaaehtoisesti luopunut rikoksen täyttämisestä tai muuten estänyt tunnusmerkistössä tarkoitetun seurauksen syntymisen. Tehokkaassa katumisessa on kysymys henkilökohtaisesta vastuuvapausperusteesta. Tehokkaan katumisen edellytysten täyttyessä tekijään ei kohdisteta rikosoikeudellista vastuuta.

Vastuuvapauden myöntämisen perusteet ovat ennen muuta kriminaalipoliittiset mutta myös syyllisyysperiaatteeseen liittyviä. Kriminaalipoliittisesti kysymys on siitä, että vastuuvapauden myöntäminen saisi ehkäisemään rikoksen vaikutuksia ja näin vähentäisi rikoksesta aiheutuvia vahinkoja. Syyllisyysperiaatteeseen liittyvä perustelu taas ilmentää ajatusta siitä, että rikoksensa vaikutuksia ehkäisemään pyrkivä henkilö osoittaa vähäisempää syyllisyyttä ja moitittavuutta kuin päämääräänsä sinnikkäästi pyrkivä henkilö (HE 44/2002 vp, s. 138/II). Ensin mainittu perustelu liittyy ennen muuta yrityksestä luopumista koskevaan sääntelyyn, jossa tekijä ei ole vielä tehnyt kaikkea sitä, mitä rikoksen täyttyminen edellyttää. Jälkimmäinen perustelu taas sopii paremmin tehokasta katumista koskeviin tilanteisiin.

Veropetosta koskevan säännöksen osalta tehokasta katumista koskeva rikoslain säännös ei juuri tule sovellettavaksi, koska veropetosta koskevassa säännöksessä yritys on rinnastettu täytettyyn tekoon. Rikoslain tehokasta katumista koskeva säännös lisäksi edellyttää, että tekijä on estänyt tunnusmerkistössä tarkoitetun seurauksen syntymisen. Verorikoksen osalta ei ole aivan yksiselitteisesti todettavissa, mikä on ”tunnusmerkistössä tarkoitettu seuraus”, kun veropetosta koskeva tunnusmerkistö täyttyy jo esimerkiksi silloin, kun verovelvollinen salaa verotusta varten annetussa ilmoituksessa veron määräämiseen vaikuttavan seikan ja siten yrittää aiheuttaa veron määräämättä jättämisen tai sen määräämisen liian alhaiseksi. Toisaalta tehokasta katumista koskeval-

le säännökselle on verorikosten osalta oikeuskäytännössä jätetty tietty sija (KKO 2005:144). Käytännössä kysymys on tilanteista, joissa verovelvollinen oma-aloitteisesti korjaa verottajalle lähetetyn väärän tiedon ennen kuin verottaja on sen havainnut (oikeuskirjallisuudesta ks. esim. *Ritva Sahavirta*, Verorikokset, teoksessa Raimo Lahti – Pekka Koponen, Talousrikokset (2007), s. 190).

Nyt ehdotettu laki vaikuttaa pohjautuvan tietyllä tavalla osin samantyyliselle ajattelumallille kuin yleinen tehokasta katumista koskeva rikosoikeudellinen sääntely. Molemmat esimerkiksi edellyttävät tekijän vapaaehtoista toimintaa. Toisaalta kysymys on nähdäkseni kuitenkin varsin eriluonteisesta sääntelystä. Tehokasta katumista koskeva yleinen vastuuvapausperuste pohjautuu kriminaalipoliittisiin syihin ja ajatukseen ”tehokkaasti katuvan” tekijän vähemmästä syyllisyydestä. Lainsäädännöllisesti rikoksen yritykseen syyllistyneelle on haluttu tarjota vielä viime hetkellä tilaisuus luopua rikoksesta tai katua tekoaan poistamalla sen seuraukset. Usein tehokkaassa katumisessa kysymys on varsin lähellä rikoksen tekemistä olevasta toiminnasta, jossa tekijä estää tunnusmerkistössä tarkoitetun seurauksen syntymisen. Esimerkiksi tapon yrityksen osalta tehokas katuminen voi tulla kysymykseen, jos tekijä teon jälkeen kutsuu paikalle sairasauton ja uhri saadaan ajoissa sairaalahoitoon (ks. KKO 2009:48, KKO 2005:63 ja KKO 1990:9). Lisäksi on huomattava, että tehokasta katumista koskeva voimassa oleva rikoslain sääntely on soveltamisalaltaan yleistä, lähtökohtaisesti kaikkia seurausrikoksia koskevaa.

Nyt käsillä olevassa lakiehdotuksessa on kysymys varsin erilaisesta sääntelystä, koska ehdotetun lain tausta liittyy lähivuosina käyttöön otettavaan verotietojen automaattiseen tietojenvaihtoon sekä sen tehostumiseen, minkä vuoksi ulkomaille sijoitetut varat muutenkin paljastuisivat. Tällöin voidaan esimerkiksi kysyä, missä määrin verotietojen ilmoittaminen lain voimassaoloaikana tosiasiallisesti olisi vapaaehtoista. Pikemmin kysymys nähdäkseni olisi tosiasiallisesti tietylle rajatulle tekijäjoukolle varatusta erityisjärjestelystä, jollaisia ei rikosoikeudelliseen lainsäädäntöön liittyen perinteisesti ole yhdenvertaisuuteen liittyvistä syistä käytetty. Ehdotetun sääntelyn taustalla ei ole myöskään kohtuus- tai tarkoituksenmukaisuussyitä, jollaisia liittyy esimerkiksi yhdyskuntapalvelun tai nuorisorangaistukseen. Nähdäkseni sääntely näin poikkeaa varsin huomattavasti vakiintuneesta rikosoikeudellisesta sääntelytraditiosta. Tällä näkökohdalla on vaikutusta ehdotetun sääntelyn hyväksyttävyyteen.

Lisäksi on huomattava, että ehdotettu sääntely eroaa yleisestä tehokasta katumista koskevasta sääntelystä kriminaalipoliittiselta taustaideologialtaan. Tosiasiallisesti suppealle tekijäjoukolle räätälöity rikosoikeudellisista toimenpiteistä luopumista koskeva jopa törkeää veropetosta koskeva järjestely on kriminaalipoliittisesti arvioiden huomattavasti erilainen toimenpide kuin yleinen tehokasta katumista koskeva järjestely, joka kannustaa rikoksen vaikutusten poistamiseen. Myös tällä seikalla on vaikutuksensa ehdotetun sääntelyn hyväksyttävyyteen sekä laajemmin siihen, koetaanko rikosoikeudellinen järjestelmä legitiimiksi, oikeudenmukaiseksi ja kansalaisia yhdenvertaisesti kohtelevaksi.

Ehdotetun lain soveltamisalaa koskevan määrittelyn täsmällisyys

Ehdotetun lain 1 §:n 3 momentin mukaan lakia ei sovellettaisi tuloihin tai varoihin, joiden voidaan verotuksen oikaisun yhteydessä todeta olevan peräisin rikollisesta toiminnasta. Esityksen perusteluissa todetaan, että koska Verohallinnolla ei ole esitutkintatoimivaltaa, selvitysvelvollisuus varojen laillisesta alkuperästä olisi verovelvollisella. Tämän vuoksi ehdotetun lain 2 §:n 1 momentissa säädettäisiin, että luonnollisen henkilön verotuksen oikaisua koskevassa vaatimukseen on liitettävä selvitys siitä, että tulot ja varat eivät ole peräisin rikollisesta toiminnasta. Esityksen perustelujen mukaan riittävänä selvityksenä voitaisiin esimerkiksi selvitystä siitä, että va-

rat ovat peräisin aikaisemmin saaduista palkkatuloista tai sijoitustoiminnan tuotoista, laillisesta yritystoiminnasta taikka saatu perintönä tai lahjana (s. 24).

Lähtökohta, jonka mukaan ehdotettua lakia ei sovellettaisi tuloihin tai varoihin, joiden voidaan verotuksen oikaisun perusteella olevan peräisin rikollisesta toiminnasta, on perusteltu. Muussa tapauksessa ehdotettuun sääntelyyn sisältyisi riski siitä, että sitä käytettäisiin rikoksella saadun omaisuuden laillistamistarkoituksessa.

Esityksen perusteluissa olisi kuitenkin voinut perusteellisemmin tarkastella, milloin kysymyksessä on rikollisesta toiminnasta peräisin oleva omaisuus. Tältä osin tukea olisi saanut esimerkiksi rahanpesua koskevasta rikoslain 32 luvun 6 §:stä, jossa käytetään ilmaisua ”rikoksella hankittu omaisuus”. Asiaa olisi ollut syytä tarkastella myös suhteessa laajennettua hyödyn menettämistä koskevaan rikoslain 10 luvun 3 §:ään, jossa edellytetään, että omaisuus on kokonaan tai osaksi ”peräisin rikollisesta toiminnasta” (tämän vaatimuksen sisällyttämisestä asiaa koskevaan sääntelyyn ks. PeVL 33/2000 vp, s. 3/I ja LaVM 14/2001 vp, s. 4/II).

Verovelvollisen esittämä selvitys omaisuuden laillisesta alkuperästä

Ehdotetun lain 2 §:n 1 momentissa säädettäisiin, että luonnollisen henkilön tai kuolinpesän verotuksen oikaisua koskevaan vaatimukseen on liitettävä selvitys siitä, että tulot ja varat eivät ole peräisin rikollisesta toiminnasta. Esityksen perustelujen mukaan riittävänä selvityksenä voitaisiin esimerkiksi selvitystä siitä, että varat ovat peräisin aikaisemmin saaduista palkkatuloista tai sijoitustoiminnan tuotoista, laillisesta yritystoiminnasta taikka saatu perintönä tai lahjana (s. 24).

Lähtökohta on sinänsä luonnollinen, koska – kuten esityksen perusteluissa mainitaan (s. 16 ja 24) – Verohallinnolla ei ole esitutkintatoimivaltaa. Esityksen perusteluissa ei kuitenkaan tarkemmin käsitellä, mitä riittävällä selvityksellä käytännössä tarkoitetaan. Tämä lienee omiaan johtamaan tilanteisiin, joissa verovelvollisten toimittamat mahdolliset selvitykset ovat yksityiskohtaisuudeltaan varsin erilaisia.

Verovelvollisen esittämä selvitys on näin ehdotetun sääntelyn kannalta varsin keskeisessä asemassa. Sääntely perustuu järjestelmään, joka voi tulla sovellettavaksi ehdotetun lain 2 §:ssä tarkoitetulla verovelvollisen asiaa koskevalla kirjallisella vaatimuksella. Keskeisessä asemassa tässä Verohallinnolle toimitettavassa selvityksessä on verovelvollisen ilmoitus omaisuuden laillisesta alkuperästä. Tämä selvitys keskeisellä tavalla rajaa ehdotetun lain soveltamisalaa. Nähdäkseni sääntely ei tältä osin ole riittävän tarkkarajaista ja täsmällistä, koska ehdotetusta laista tai sen perusteluista ei käy riittävän selvästi ilmi, minkälainen selvitys omaisuuden laillisesta alkuperästä verovelvolliselta vaaditaan. Ehdotettua sääntelyä olisi syytä tältä osin muuttaa yksityiskohtaisemmaksi, jotta sääntelyn soveltaminen olisi ennustettavaa.

Ilmoitettujen tietojen hyödyntäminen

Ehdotukseen ei sisälly nimenomaista sääntelyä siitä, miten ilmoitettuja tietoja voitaisiin hyödyntää tai käyttää muualla kuin veron oikaisua koskevassa menettelyssä. Esityksen perusteluissa tältä osin todetaan, että Verohallinto voisi luovuttaa mainittuja tietoja syyttäjä- tai esitutkintaviranomaisille Verohallinnosta annetun lain (503/2010) 28 §:ssä mainittujen rikosten esitutkintaa, syytteeseenpanoa ja tuomioistuinkäsittelyä varten tilanteissa, joissa ehdotetun lain säännökset eivät estä kyseisen rikosasian käsittelyä (s. 28). Käytännössä kysymys voisi olla esimerkiksi tilanteista, joissa on kysymys saman verovelvollisen muusta kuin ehdotetussa laissa tarkoitetusta ri-

kosasiasta. Käytännössä kysymys voisi olla esimerkiksi velallisen rikoksesta tai kirjanpitorikoksesta.

Esitykselle olisi ollut eduksi, jos ilmoitettujen tietojen hyödyntämistä koskevaa asiaa olisi tarkasteltu perusteellisemmin. Nähdäkseni ei ole täysin ongelmatonta ehdotetun sääntelyn tavoitteiden näkökulmasta tai ilmoittajan oikeusturvan kannalta, että hänen ilmoittamiaan tietoja voitaisiin melko laajasti hyödyntää verotuksen oikaisumenettelyn ulkopuolella.

Esityksen perusteluista käy ilmi, että esityksen valmistelussa on ollut esillä myös vaihtoehtoinen malli, jossa olisi säädetty oma-aloitteisesti annettavien tietojen luovuttamiskiellosta siten, että tietoja ei saisi luovuttaa eteenpäin, jos luovuttaminen saattaisi tietoja antaneen syytteen vaaraan. Lisäksi tietoja ei tämän mallin mukaisesti saisi hyödyntää todisteena rikosasiassa (s. 21). Ehdotuksessa on kuitenkin päädytty katsomaan, että tämän vaihtoehtoisen mallin omaksuminen olisi johtanut siihen, että syytesuoja olisi ulottunut myös muihin rikoksiin kuin veropetoksiin.

Ilmoittajan oikeusturvan kannalta sekä menettelyn tavoitteiden toteuttamisen näkökulmasta vaihtoehtoinen sääntelymalli saattaisi olla tarkoituksenmukaisempi – jos ehdotettu laki ylipäänsä katsotaan yhdenvertaisuuden sallimaksi. Toinen vaihtoehto saattaisi olla, että ehdotettuun lakiin sisällytetään nimenomainen ilmoitettujen tietojen hyödyntämistä koskeva säännös.

Lievemmän lain periaate

Käsiteltävänä oleva ehdotus on merkityksellinen myös kansainvälisen yleissopimuksen (KP-sopimus) 15 artiklan 1 kappaleessa ilmaistun lievemmän lain periaatteen kannalta. KP-sopimuksen 15 artiklan 1 kappaleen mukaan jos rikoksenteon jälkeen lailla säädetään sovellettavaksi lievempi rangaistus, rikoksentekijän tulee päästä tästä osalliseksi.

Rikoslain ajallisesta soveltuvuudesta säädetään rikoslain 3 luvun 2 §:ssä, jonka 1 momentin mukaan rikokseen sovelletaan sitä lakia, joka oli voimassa, kun rikos tehtiin. Säännöksen 2 momentissa säädetään lievemmän lain periaatteesta. Momentin mukaan jos tuomittaessa on voimassa toinen laki kuin rikosta tehtäessä, sovelletaan kuitenkin uutta lakia, jos sen soveltaminen johtaa lievempään lopputulokseen. Säännöksen 3 momentti pitää sisällään poikkeuksen lievemmän lain periaatteesta, jonka mukaan jos laki on tarkoitettu olemaan voimassa vain määrättynä aikana, sovelletaan sinä aikana tehtyyn tekoon tekohetkellä voimassa ollutta lakia, jollei toisin ole säädetty.

Käsillä olevan esityksen säätämisjärjestystä koskevissa perusteluissa todetaan, että esityksessä ei ehdoteta muutoksia rikoslakiin vaan kysymyksessä on lähinnä menettelyä koskeva sääntely, minkä vuoksi esitys ei käsillä olevan esityksen perustelujen mukaan ole ongelmallinen lievemmän lain periaatteen näkökulmasta (s. 29). Esityksen perusteluissa esitetty näkemys on varsin suoraviivainen ja perustunee perustuslakivaliokunnan lievemmän lain periaatetta koskevaan tulkintakäytäntöön, jonka mukaan KP-sopimuksen 15 artiklan sanamuodon mukaan siinä tarkoitettu lievemmän lain periaate koskee rikoksesta tuomittavaa rangaistusta, mutta ei valiokunnan aiemman arvion mukaan sellaisia, lähinnä menettelyllisiksi luonnehdittavia seikkoja, joita säännellään esimerkiksi rikoksen vanhentumisajoista annettavilla säännöksillä (PeVL 27/2001 vp, s. 2 ja PeVL 21/2005 vp, s. 4/II). Valiokunta on toisaalta ehdonalaista vapauttamista koskevan sääntelyn yhteydessä katsonut, että kysymys on vapaudenmenetysajan tosiasiallisesta kestosta, jota on vaikea luonnehtia puhtaasti menettelylliseksi seikaksi (PeVL 21/2005 vp, s. 4/II).

Selvää nähdäkseni on, että jos kysymys on rikosoikeudellisen menettelyn tietyissä tilanteissa täysin poissulkevasta sääntelystä, kysymys ei ole puhtaasti sellaisesta menettelyllisestä seikasta,

joka ei olisi lievemmän lain periaatteen kannalta merkityksellinen. Käsillä oleva ehdotus asiallisesti ottaen merkitsee syytesuojaa koskevaa sääntelyä, jolloin kysymys on osin myös nimenomaan rikoksesta tuomittavaa rangaistusta koskevasta sääntelystä, koska ehdotettu laki merkitsisi sitä, että rikosoikeudellista rangaistusta ei lain voimassaoloaikana sen soveltamisalaan kuuluvissa tilanteissa voitaisi tuomita. Ehdotettu sääntely näin nähdäkseni on nähdäkseni merkityksellistä lievemmän lain periaatteen kannalta.

Rikoslain 3 luvun 2 §:n 3 momentin mukaan jos laki on tarkoitettu olemaan voimassa vain määrättynä aikana, sovelletaan sinä aikana tehtyyn tekoon tekohetkellä voimassa ollutta lakia, jollei toisin ole säädetty. Säännös sisältää poikkeuksen lievemmän lain periaatteesta. Sanamuotonsa mukaan poikkeussäännös soveltuisi suoraan nyt käsillä olevan kaltaiseen määräaikaiseen sääntelyyn. On kuitenkin huomattava, että mainitun poikkeussäännöksen on tarkoitettu koskevan niin sanottuja määräaikaiskriminalisointeja. Rajoitetun ajan voimassa olevia kriminalisointeja voi olla muun muassa säännöstelylainsäädännössä. Lisäksi säännöksen on tarkoitettu koskevan lähinnä poikkeusolojen vuoksi määrättynä aikana voimassa olevien rikossäännösten soveltamista. (HE 44/2002 vp, s. 38–39).

Edellä esitetyn perusteella on nähdäkseni selvää, että käsillä oleva ehdotus ei ole lainkaan ongelmaton KP-sopimuksen 15 artiklan 1 kappaleessa ja rikoslain 3 luvun 2 §:ssä tarkoitetun lievemmän lain periaatteen näkökulmasta. Selvää nähdäkseni ainakin on, että käsillä olevassa lainsäädännössä ei ole kysymys sellaisesta menettelyllisestä seikasta, joka ei olisi lievemmän lain periaatteen kannalta merkityksellinen. Käsillä olevassa ehdotuksessa ei myöskään liene kysymys sellaisesta rikosoikeudellisesta sääntelystä, jonka säätäminen määräaikaisesti voimassa olevaksi olisi tarpeen lähinnä poikkeusolojen vuoksi.

Helsingissä 20.10.2015

Sakari Melander
Rikosoikeuden apulaisprofessori
Oikeustieteellinen tiedekunta
Helsingin yliopisto
puh.: 02941 21781, 050 5644229
sähköposti: sakari.melander@helsinki.fi