



Vaasan yliopisto
UNIVERSITY OF VAASA

Kuutti Robertsson

**Taannehtivan verolainsäädännön vaikutus
verovelvollisen oikeusturvaan**

Johtamisen akateeminen
yksikkö
Julkisoikeuden pro-gradu
tutkielma
Hallintotieteiden maisteri

Vaasa 2025

VAASAN YLIOPISTO**Johtamisen akateeminen yksikkö**

Tekijä:	Kuutti Robertsson		
Tutkielman nimi:	Taannehtivan verolainsäädännön vaikutus verovelvollisen oikeusturvaan		
Tutkinto:	Hallintotieteiden maisteri		
Oppiaine:	Julkisoikeus		
Työn ohjaaja:	Niina Mäntylä		
Valmistumisvuosi:	2025	Sivumäärä:	81

TIIVISTELMÄ:

Tässä tutkielmassa tarkastellaan taannehtivan verolainsäädännön asemaa Suomen oikeusjärjestelmässä. Tutkielma selvittää taannehtivan verolainsäädännön ristiriitaa omaisuuden suojan kanssa, verovelvollisen oikeusturvan asemaa suhteessa taannehtivuuteen ja tilanteita, joissa verovelvollinen saa suojaa taannehtivalta verotukselta.

Taannehtivan verolainsäädäntöön liittyvät ongelmat nousevat ajoittain esille, kun ihmiset suunnittelevat taloudellisten päätösten toteuttamista. Taannehtiva verolainsäädäntö aiheuttaa edelleen omaisuuden suojaan liittyviä ongelmia ja asiasta on myös paljon oikeuskäytäntöä. Vaikka Suomen laki ei itsessään kiellä taannehtivaa verotusta, kuitenkin eduskunnan perustuslakivaliokunta on ottanut kantaa siihen. Valiokunnan kannan mukaan taannehtivaa verotusta tulisi välttää. Aina kuitenkin näin ei tapahdu.

Tutkielmassa metodina lainopillinen menetelmä. Lainopillisessa tutkimuksessa tarkastellaan voimassa olevaa oikeutta ja tutkitaan voimassa olevaa oikeustilaa. Tutkielman tavoitteena on tuottaa perusteltuja kannanottoja voimassa olevan oikeuden myötä. Tutkielma tarkastelee taannehtivan verolainsäädännön asemaa oikeuskirjallisuuden kautta. Keskeisimmät lähdeaineistot ovat lainsäädäntö, oikeuskäytäntö, oikeuskirjallisuus, lain esityöt ja eduskunnan oikeusasiamiehen ratkaisut.

Taannehtivaa verolainsäädäntö tullaan tarkastelemaan tässä tutkielmassa ensin verovelvollisen oikeusturvan kautta. Tutkielmassa selostetaan verovelvollisen oikeusturvan takeet, joista erityisesti taannehtivien päätösten kieltö, luottamuksensuoja ja suhteellisuusperiaate ovat keskeisimpiä.

Tämän jälkeen siirrytään tarkastelemaan asiaa rikosoikeudellisesta näkökulmasta. Tässä käsitellään kriminalisointi periaatteita, rikosoikeudellista laillisuusperiaatetta ja rikosoikeudellisia sanktioita. Erityisesti veronkorotus rikosoikeudellisena sanktiona nousee vahvasti esille.

Sen jälkeen siirrytään tarkastelemaan omaisuuden suojaan Suomen lainsäädännössä, EU-oikeudessa ja myös kansainvälisen oikeuden näkökulmasta. Tässä luvussa perehdytään taannehtivan verolainsäädännön oikeudelliseen tilaan Suomessa. Lisäksi tarkastellaan EU-oikeuden taannehtivuutta ja sisämarkkinoihin liittyvää verotusta.

AVAINSANAT: verotusmenettely, oikeusturva, rikosoikeudellinen laillisuusperiaate, taannehtiva laki, omaisuudensuoja

Sisällys

1	Johdanto	6
1.1	Tutkielman tausta	6
1.2	Tutkimusongelma ja aiheenrajaus	11
1.3	Tutkimusmetodi ja aineisto	12
1.4	Tutkielman rakenne	14
2	Verovelvollisen oikeusturva	16
2.1	Verotusmenettelyn yleiset perusteet	16
2.2	Luottamuksensuoja	17
2.3	Taannehtivan päätöksenteon kieltö	18
2.4	Luottamuksensuoja verotusmenettelyssä	21
2.5	Asian selvittäminen	26
2.6	Kuuleminen	31
2.7	Asian tutkiminen ja ratkaisu	33
2.8	Päätösten perusteleminen	36
3	Rikosoikeus ja rikosvastuu verorikoksissa	40
3.1	Rikosoikeus oikeudenalana	40
3.2	Rangaistuksen määritelmä	41
3.3	Kriminalisointiperiaatteet	41
3.3.1	Oikeushyvien suojelun periaate	42
3.3.2	Ultima ratio -periaate	42
3.3.3	Hyöty-haitta-punninnan periaate	43
3.4	Rikosoikeudellinen laillisuusperiaate	43
3.4.1	Kirjoitetun lain vaatimus	44
3.4.2	Analogiakieltö	47
3.4.3	Epätäsmällisyyskieltö	47
3.4.4	Taannehtivan rikoslain kieltö	48
3.5	EU-rikosoikeuden laillisuusperiaate	49
3.6	Laillisuusperiaate kansainvälisissä sopimuksissa	49
3.7	Veronkorotus rikosoikeudellisena seuraamuksena	50

4	Omaisuuksensuoja ja taannehtiva verotus	57
4.1	Omaisuuksensuoja perusoikeutena	57
4.2	Verotuksen merkitys sisämarkkinoilla ja päätösten taannehtivuus	61
4.3	Taannehtivan verolainsäädännön asema Suomessa	64
4.4	Perustuslakivaliokunnan merkitys	65
4.5	PL 106 §:n merkitys	68
5	Johtopäätökset	70
5.1	Taannehtivan verolainsäädännön keskeisimmät ongelmat	70
5.2	Esimerkkejä taannehtivan verolainsäädännön kiellosta: Ruotsi ja Saksa	72
5.2.1	Ruotsi	72
5.2.2	Saksa	74
5.3	Loppusanat	76
	Lähteet	77

Lyhenteet

AutoVL Autoverolaki

EIS Euroopan ihmisoikeussopimus

EIS Euroopan ihmisoikeustuomioistuin

EPL Ennakkoperintälaki

HL Hallintolaki

JulkisuusL Laki viranomaisten toiminnan julkisuudesta

KHO Korkein hallinto-oikeus

KP-sopimus Kansalaisyhteiskunnan ja poliittisten oikeuksien yleissopimus

OVMA Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annettu asetus

OVML Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annettu laki

PerVL Perintö- ja lahjaverolaki

PL Perustuslaki (731/1999)

POK Euroopan unionin perusoikeuskirja

SähköAsL Laki sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnassa

VMA Verotusmenettelystä annettu asetus

VML Verotusmenettelystä annettu laki

1 Johdanto

1.1 Tutkielman tausta

Verotuksella luodaan kestävä pohja hyvinvoivan ja oikeudenmukaisen yhteiskunnan olemassaololle. Verotukseen liittyy sekä eri tulolajeihin liittyviä säännöksiä että verotusmenettelyyn liittyviä säännöksiä. Oikeudenmukaisessa yhteiskunnassa luodaan säännöt veron määräämiselle ja suorittamiselle. Kuitenkin lainsäädännön monimutkaisuudesta ja tulkinnallisuudesta johtuen hallintopäätös voi joskus tuottaa ikäviä yllätyksiä asianosaiselle. Tällainen tilanne voi konkretisoitua esimerkiksi taannehtivan verolainsäädännön myötä.

Perustuslain (731/1999) 81 §:n mukaan veroista säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Verohallinto hoitaa verotuksen toimittamisen, verovalvonnan, verojen ja maksujen kannon, perinnän ja tilityksen sekä veronsaajien oikeudenvälön Suomessa. Myös Liikenne- ja viestintävirasto ja Tulli voivat kerätä veroja.¹ Verosubjektilla tarkoitetaan verovelvollisia, joilla on lain mukaan velvollisuus maksaa veroja.²

PL 2 §:n 3 momentin mukaan julkisen vallan käytön tulee perustua lakiin ja kaikessa julkisessa toiminnassa on noudatettava lakia. Oikeusvaltioperiaate takaa sen, että viranomaisen toimivallan on perustuttava nimenomaan eduskunnan säätämään lakiin. PL 118 §:n 1 momentin mukaan virkamies vastaa virkatoimiensa lainmukaisuudesta. Hallintolain 2 luku säätelee hyvän hallinnon perusteista, joita sovelletaan hallinnollisiin päätöksentekoihin, mukaan lukien verotuspäätökset. Verohallinnon on siis viranomaisena noudatettava toiminnassaan lakia ja ylläpidettävä hyvää hallintoa.³

¹ Rabinä, 2023, s. 12.

² Myrsky & Svensk, 2023, s. 19 & 20.

³ Rabinä, 2023, s. 26–28.

Asianajaja ja oikeustieteen tohtori, Eero Männistö, on käsitellyt takautuvan verolainsäädännön hyväksyttävyyttä väitöskirjassaan, *Takautuvan verolainsäädännön hyväksyttävyyys – erityisesti EU-oikeuden ja perus- ja ihmisoikeuksien näkökulmasta tarkasteltuna*. Hän on tarkastellut väitöskirjassaan takautuvan verolainsäädännön ongelmista valmisteveron suhteen, erityisesti juuri EU-oikeuden näkökulmasta. Lisäksi hän ottaa tarkasteluun lehdistötiedotteiden, etukäteistiedottamisen, siirtymäsäännösten, EIS:n, perusoikeuskirjan PL 15.1 §:n omaisuudensuojan ja unionin tuomioistuimen vaikutuksia takautuvan verolainsäädännön hyväksyttävyyteen. Viimeisenä hän tarkastelee mahdollisen takautuvan verolainsäädännön kiellon lisäämistä Suomen perustuslakiin.⁴

Historiassa on ollut myös kirjoituksia takautuvasta verolainsäädännöstä. Adam Smith käsitteli takautuvaa verolainsäädäntöä teoksessaan ”Kansojen varallisuus” vuonna 1776. Takautuvaa verolainsäädäntöä on käsitelty myös suomalaisessa oikeuskirjallisuudessa 1970-luvulta lähtien.⁵ Männistö otti väitöskirjansa alussa esille tapauksen Pellonpää ja 34 muuta v. Finland, jossa oli kyse vapaaehtoisten eläkevakuutusten ja työsuhdeoptioiden verotuksen muuttamisesta.

Kyseissä vuoden 1994 tapauksessa yhtiössä A järjestettiin yhtiökokous, jossa päätettiin optiolainan liikkeelle laskemisesta ja merkintä tapahtui 15.4.1994. Laina oli osa yhtiön johdolle suunnattua kannustinjärjestelmää ja lainan tarkoituksena oli vahvistaa johdon sitoutumista jatkuvaan ja pitkäaikaiseen palveluun yhtiön hyväksi. Huhtikuussa 1994 noin 45 työntekijää, mukaan lukien kaikki hakijat, merkitsivät joukkovelkakirjalainoja kannustinohjelman puitteissa. Hakijoiden lainaosuus vaihteli 2 000 markan (336,38 euroa) ja 12 000 markan (2 018,26 euroa) välillä, sisältäen saman verran optio-oikeuksia. Yhtiön osakkeen keskipurssi oli tuolloin 374 markkaa (62,90 euroa).⁶

⁴ Männistö, 2018, s. 1–6.

⁵ Männistö, 2018, s. 4.

⁶ EIT Pellonpää ja 34 muuta v. Finland (10.6.2003).

Silloisen Tuloverolain 66 §:n 1 momentin mukaan työntekijä saa tavanomaista tuloa henkilöstön osakeosto-ohjelmien perusteella, kun hän merkitsee yhtiön osakkeita hintaan, joka on alle osakkeen käyvän markkina-arvon. Koko henkilöstölle tai sen suurimmalle osalle suunnatuissa ohjelmissa ei kuitenkaan synny veronalaista tuloa, jos hinnanalennus on 10 % tai vähemmän osakkeen käypään markkina-arvoon verrattuna.⁷

Vuoden 1992 lain 66 §:n 3 momentin mukaan debentuurilainaan tai optio-oikeuteen perustuva osakkeiden merkintäetu oli veronalaista tuloa, jos merkintähinta oli alempi kuin lainan myöntämishetken käypä arvo. Vuoden 1992 lakia sovellettaessa osakkeen arvonnousuun perustuvia mahdollisia voittoja tulevaisuudessa pidettiin kuitenkin myyntivoittona.⁸

Vuonna 1994 myyntivoittoveroaste oli 25 %. Luovutusvoittojen verotusarvo määritettiin vähentämällä myyntihinnasta hankintahinta. Lain mukaan hankintahinta oli 30 % myyntihinnasta, ellei verovelvollinen osoita, että sovelletaan muuta hankintahintaa.⁹

Hallitus esitti 16. syyskuuta 1994 lakiesityksen, jonka muutokset koskivat muun muassa vuoden 1992 lain 66 §:n 3 momenttia. Lakiesityksen mukaan osakkeen arvonnousuun perustuva voitto olisi pidettävä jatkossa työllisyyteen liittyvänä etuna. Hallitus ehdotti, että etua verotettaisiin optio-oikeutta käytettäessä eli osakkeiden hankinnan yhteydessä tai optio-oikeuden luovutuksen yhteydessä. Hallitus totesi, että muutokset on tarkoitettu tulemaan voimaan vuoden 1995 alusta, jotta kannustinoptio-ohjelma ei olisi enää ns. lykätty palkka. Muutettua lakia sovellettaisiin olemassa oleviin optiojärjestelyihin, joissa optio oli toteutettavissa vuonna 1995 tai myöhemmin.¹⁰

Yhtiön hallitus päätti 19.10.1994 ehtojen II luvun 5 §:ään vedoten antaa joukkovelkakirjalainan merkitsijöille luvan siirtää joukkovelkakirjalainaan liittyvät

⁷ EIT Pellonpää ja 34 muuta v. Finland (10.6.2003).

⁸ EIT Pellonpää ja 34 muuta v. Finland (10.6.2003).

⁹ EIT Pellonpää ja 34 muuta v. Finland (10.6.2003).

¹⁰ EIT Pellonpää ja 34 muuta v. Finland (10.6.2003).

optiotodistukset (optiotodistukset) ennen 1.12. 1998, jolloin osakkeiden merkintä olisi muuten alkanut. Tämän seurauksena joukkovelkakirjalainan merkitsijä saattoi luovuttaa optio-oikeutensa jo vuonna 1994, jolloin vuoden 1992 lakia sen alkuperäisessä muodossa oletettiin edelleen sovellettavaksi.¹¹

Eduskunnassa käsiteltiin yhtiöiden mahdollisuutta aikaistaa optio-oikeuksien käyttöään. Eduskunnalle antamassaan vastauksessa valtiovarainministeri tarttui takautuvan lainsäädännön mahdollisuuteen. Hänen vastauksensa mukaan ehdotetun muutoksen aikaisempi täytäntöönpano olisi perusteltua ainakin niissä tapauksissa, joissa alkuperäinen merkintäaika oli aikaistettu. Takautuvaan verolainsäädäntöön tartuttiin, koska valtiovarainvaliokunta halusi pitää kiinni yleisistä tasa-arvonäkökohdista verotuksessa ja myös suojata kannustinohjelmia sellaisilta keinotekoisilta muutoksilta, joita tehtäisiin vaan verotuksen vuoksi. Yhtiöiden optio-oikeuksien aikaistamisen estämiseksi ei olisi pystytty käyttämään veronkiertoa koskevaa Tuloverolain 56 §:ää.¹²

Vuoden 1992 lakiin ehdotettu muutos hyväksyttiin 21. joulukuuta 1994, ratifioitiin 29. joulukuuta 1994 ja julkaistiin 31. joulukuuta 1994. Täytäntöönpanosäännökseen sisältyi edellä kuvattu lauseke. Ratkaisevaksi päivämääräksi hallitusten antamien lupien osalta optio-oikeuksien aikaisempaan käyttöön asetettiin 16. syyskuuta 1994, eli lakiesityksen esittämispäivä. Tuloverolain uuden säännöksen (jäljempänä vuoden 1994 säännös) ja sen täytäntöönpanosäännöksen perusteella asianomainen veroviranomainen totesi, että hakijat olivat saaneet veronalaista tuloa myymällä optio-oikeuksiaan marraskuussa 1994. Vastaava tulovero tultaisiin heiltä perimään.¹³

Hakijat jättivät oikaisuvaatimuksen verotuksen oikaisulautakunnalle vedoten muun muassa yleissopimuksen pöytäkirjan N:o 1 1 artiklaan. Ensimmäinen päätös tehtiin 18. joulukuuta 1995 ja viimeinen 11. helmikuuta 1997. Vero-oikaisulautakunnat hylkäsivät

¹¹ EIT Pellonpää ja 34 muuta v. Finland (10.6.2003).

¹² EIT Pellonpää ja 34 muuta v. Finland (10.6.2003).

¹³ EIT Pellonpää ja 34 muuta v. Finland (10.6.2003).

heidän vaatimuksensa koska katsoivat, että kyseiset voitot olivat verotukseltaan tavanomaisia tuloja.¹⁴

Hakijat valittivat asiasta hallinto-oikeuteen, koska heidän mielestään tuloja oli verotettava myyntivoitoina ja että tavanomaisena tulona verottaminen loukkaisi takautuvasti yleissopimuksen pöytäkirjan nro 1 1 artiklan mukaista omaisuudensuojaa. Turun ja Porin läänin hallinto-oikeus hylkäsivät asianomistajien tekemät valitukset, joten asianomaiset veivät asian korkeimpaan hallinto-oikeuteen.¹⁵

Korkein hallinto-oikeus hylkäsi kanteen perustellen, että kyseinen tulovero ei ollut menetetyksi katsottavaa tuloa eikä taannehtiva verotus siten loukkaisi omistusoikeutta. Korkein hallinto-oikeus katsoi valittajan verotettavan tulon, joka perustuu optio-oikeuksien myyntiin, vastasi todellista myyntivoittoa. Korkein hallinto-oikeus totesi, että ei ollut vastoin yleissopimuksen 1. pöytäkirjan 1 artiklaa osakeoptioiden myynnistä saadun tulon verottaminen muiden tavanomaisten ansioiden tavoin.¹⁶

Kantajat veivät asian EIT:n ratkaistavaksi. Tuomiossaan EIT mainitsee pöytäkirjan nro 1 1 artiklan, joka takaa periaatteessa omistusoikeuden. Se sisältää kolme erillistä sääntöä: Periaatteen omaisuuden rauhanomaisesta nauttimisesta, omaisuuden riistämistä koskevat ehdot ja sopimusvaltioiden oikeuden valvoa omaisuuden käyttöä yleisen edun mukaisesti tai turvata verojen tai muiden maksujen tai sakkojen maksaminen.¹⁷

Tuomioistuimen näkemyksen mukaan 1. tammikuuta 1995 voimaan tulleet verolainsäädännön muutokset kuuluvat sellaisenaan tämän marginaalin piiriin huolimatta siitä, että niitä sovellettiin edellä mainitusta päivämäärästä alkaen jopa olemassa oleviin osakeoptiojärjestelyihin. Myöskään se, että kantajien tapauksessa takautuvasti sovellettu lainsäädäntö ei sinänsä riko pöytäkirjan nro 1 1 artiklaa, koska

¹⁴ EIT Pellonpää ja 34 muuta v. Finland (10.6.2003).

¹⁵ EIT Pellonpää ja 34 muuta v. Finland (10.6.2003).

¹⁶ EIT Pellonpää ja 34 muuta v. Finland (10.6.2003).

¹⁷ EIT Pellonpää ja 34 muuta v. Finland (10.6.2003).

taannehtivaa verolainsäädäntöä ei sinänsä kielletä kyseisellä määräyksellä. Kysymys, johon on vastattava, on, onko lain takautuva soveltaminen hakijoiden erityisolosuhteissa kohtuuttoman rasituksen aiheuttanut heille ja onko näin ollen onnistuttu löytämään oikeudenmukaista tasapainoa asiaan liittyvien eri intressien välillä. EIT ei katsonut EIS:n tarkoittaman omaisuudensuojan rikkoutuneen.¹⁸

Eurooppalaisten valtioiden perustuslaeissa omaisuudensuoja kuuluu vahvana oikeutena perustuslain perusoikeuksien joukkoon.¹⁹ Takautuva verolainsäädäntö on siksi ongelmallinen omaisuudensuojaan nähden. Onko ihmisillä riittävää suojaa takautuvaa verolainsäädäntöä vastaan ja missä tilanteissa takautuva verolainsäädäntö vaikuttaa verovelvollisen oikeusturvaan?

1.2 Tutkimusongelma ja aiheenrajaus

Tämän tutkielman tarkoituksena on selvittää omaisuuden suojan ja taannehtivan verolainsäädännön välistä jännitettä nimenomaan verovelvollisen oikeusturvan näkökulmasta. Tämän avulla pystyn analysoimaan sitä, vaikuttaako taannehtiva verolainsäädäntö enemmän positiivisesti vai negatiivisesti verovelvollisen oikeusturvaan. Lisäksi tutkielmassa selvitän, missä tilanteissa verovelvollinen saa ja missä tilanteissa verovelvollinen taas ei saa suojaa taannehtivalta verolainsäädännöltä. Tutkielman kolme keskeisintä tutkimuskysymystä ovat:

- Mikä on omaisuudensuojan suhde taannehtivaan verolainsäädäntöön?
- Miten taannehtiva verolainsäädäntö vaikuttaa verovelvollisen oikeusturvaan?
- Missä tilanteissa verovelvollinen saa suojaa taannehtivalta verolainsäädännöltä?

¹⁸ EIT Pellonpää ja 34 muuta v. Finland (10.6.2003).

¹⁹ Hallberg & muut, 2011.

Tutkielmassa ei tulla käsittelemään mahdollisia positiivisia tai negatiivisia seurauksia verovelvollisen kannalta. Tutkielmassa ei myöskään keskitytä mihinkään tiettyyn verolajiin, vaikka jotkut verolajit saattavat esiintyä tutkielmassa enemmän kuin toiset. Tutkielmassa ei tutkita sitä, pitäisikö lainsäädäntöä muuttaa taannehtivan verotuksen vuoksi tai millä tavalla sitä tulisi muuttaa.

Aiheesta on hyvin paljon oikeuskäytäntöä, koska verotus on luonnollisesti aiheuttanut monia kimurantteja oikeustapauksia niin yksityishenkilöiden kuin yritysten tahoilta. Varsinkin kansainvälisillä markkinoilla verotuksella on hyvin keskeinen merkitys liiketoiminnan ja transaktiokustannusten takia²⁰. Liian äkillinen verolainsäädännön muuttuminen voi aiheuttaa taloudellisia tappioita ja liikaa epävarmuutta tulevia taloudellisia päätöksiä kohtaan. Verolainsäädäntö mahdollistaa varsinaisten verojen lisäksi erilaisia veroluonteisia ja rikosoikeudellisia maksuja.

1.3 Tutkimusmetodi ja aineisto

Tutkielma on oikeustieteellinen ja tutkimusmenetelmänä käytetään lainoppia eli oikeusdogmatiikkaa. Oikeusdogmatiikka tutkii voimassaolevaa oikeutta eli pätevää ja velvoittavaa oikeutta. Tutkimuskohteena ovat kirjoitetut lait ja muut oikeuslähteet. Oikeusdogmatiikassa on tarkoituksena selvittää voimassa olevan oikeuden sisältöä ja tulkita sitä sekä systematisoida oikeussäännöksiä.²¹ Lainoppi luo tulkintasuosituksia lainsoveltajille. Lainoppi kertoo, miten epäselvää lain säännöstä tulisi soveltaa. Lainoppi myös pyrkii rakentamaan voimassaolevasta oikeudesta johdonmukaisen järjestelmän eli systeemin. Systematisointi tapahtuu teoreettisen lainopin tuottamien yleisten oppien avulla.²²

²⁰ Männistö, 2018, s. 1.

²¹ Hirvonen, 2011, s. 21–23.

²² Määttä & Paso, 2022, s. 3 & 4.

Lainopillisen tutkimuksen tuloksia pyritään hyödyntämään esimerkiksi viranomaisten tai tuomioistuinten toiminnassa.²³ Lainopillinen tulos on normatiivinen eli toisin sanoen tutkija ei ole täysin ulkopuolinen tai puolueeton toimija. Tutkijan lainopillinen voi edesauttaa osaltaan viranomaisten ja tuomioistuinten päätöksen lainmukaisuutta. Tulokset ovat tulkintasuosituksia sille, miten joku oikeudellinen ongelma pitäisi ratkaista. Lainopillisen tutkielman tavoitteena on pyrkiä muodostamaan sellaisia tuloksia, jotka ovat hyödynnettävissä esimerkiksi viranomaisten tai tuomioistuinten toiminnassa. Perinteisesti lainopillinen tutkimustulos on normatiivinen. Normatiivisuus tarkoittaa, että tutkija on aktiivinen toimija, ei puolueeton tai ulkopuolinen tapahtumien tarkkailija. Tutkijan tulee pyrkiä tutkimuksellaan auttamaan lainsoveltajaa ratkaisemaan jokin oikeudellinen ongelma ja edesauttaa osaltaan viranomaisten ja tuomioistuinten päätöksen lainmukaisuutta.²⁴

Tutkielman keskeisimpänä lähdeaineistona tulee olemaan lainopillisen tutkimuksen tärkein oikeuslähde, lainsäädäntö. Määtän & Pason (2022) mukaan lait kuuluvat perinteisessä oikeuslähdeopissa vahvasti velvoittaviin oikeuslähteisiin eli kirjoitettu laki on ratkaiseva elementti oikeudellisen ratkaisun tekemisessä.²⁵ Tutkielmassa käytetään myös oikeuskäytäntöä painottaen korkeimpien tuomioistuinten ratkaisuja ja hallituksen esityksiä. Nämä aineistot kuuluvat heikosti velvoittaviin oikeuslähteisiin.²⁶ Tutkielmassa käytetään Verohallinnon ohjeita, verohallinnolle saapuneita kanteluita ja oikeuskirjallisuutta. Nämä kuuluvat sallittuihin oikeuslähteisiin.²⁷ Tutkielmassa käytetään myös kansainvälisten sopimusten säännöksiä ja kansainvälisten tuomioistuinten ratkaisuja. Nämä kansainväliset oikeuslähteet rinnastetaan vahvasti velvoittaviin oikeuslähteisiin.²⁸

²³ Määttä, 2016, s. 148.

²⁴ Määttä, 2016, s. 151.

²⁵ Määttä & Paso, 2022, s. 18.

²⁶ Määttä & Paso, 2022, s. 21.

²⁷ Tolonen, 2003, s. 25.

²⁸ Määttä & Paso, 2022, s. 18–20.

Tutkielman aihe on oikeudenalan jaottelun mukaan julkisoikeutta. Julkisoikeuden lohkoihin nähden tämä tutkielma sijoittuu finanssioikeuteen ja finanssioikeuteen kuuluvaan vero-oikeuteen.²⁹ Vero-oikeuden lisäksi tutkielma sijoittuu rikosoikeuteen, joka kuuluu julkisoikeuteen.³⁰ Lisäksi tutkielmassa on myös mukana varallisuus-oikeutta ja perus- ja ihmisoikeuksia.

1.4 Tutkielman rakenne

Tutkielman johdannossa tehdään katsaus itse aiheen taustoihin, lainsäädäntöön ja yhteiskunnallisiin seikkoihin. Niiden avulla hahmotetaan taannehtivan verolainsäädännön vaikutuksia verovelvollisen oikeusturvan kannalta. Varsinkin johdannon oikeustapaus antaa ensimmäisen kosketuksen ongelman ominaispiirteille. Tästä muodostuu pian tutkimuskysymys, jonka yhteydessä ilmoitetaan myös mahdolliset tutkielman rajaukset. Aihe rajautuu omaisuus-suojan ja taannehtivan verotuksen jännitteeseen, verovelvollisen oikeusturvan tilaan ja taannehtivan verotukseen vaikuttaviin säännöksiin. Johdannossa esitetään myös tutkimusmenetelmä ja tutkimuksen rakenne.

Toisessa luvussa tarkastellaan verovelvollisen oikeusturvaa laajalla kuvalla verotusmenettelyn aikana. Tässä käydään verovelvollisen oikeudet ja velvollisuudet verotusmenettelyn aikana. Samalla käydään läpi myös viranomaisen velvollisuudet verotuspäätöstä tehdessä. Tässä käydään kaikki verotusmenettelyn vaiheet ja periaatteet alusta loppuun. Luvussa käytetään oikeuskirjallisuudessa mainittuja verolainsäädännön säännöksiä, verohallinnon ohjeita ja myös oikeustilaa täydentävää oikeuskäytäntöä. Lisäksi luvussa jo päästään hiukan tarkastelemaan taannehtivan päätöksen kieltoa. Tämä luku luo pohjan laajemmalle tarkastelulle myöhempiä lukuja varten.

²⁹ Myrsky, 2015, s. 1091.

³⁰ Melander, 2016, s. 5

Kolmannessa luvussa tarkastellaan taas rikosoikeutta ja rikosvastuuta. Tässä luvussa käydään läpi rikosoikeutta osana Suomen oikeusjärjestystä ja myös osana kansainvälistä oikeutta. Sen jälkeen tarkastellaan kriminalisointiperiaatteita ja perusoikeuksien rajoitusedellytyksiä. Nämä liittyvät vahvasti rikosoikeudellisen seuraamuksen määräämiseen. Näiden jälkeen avataan rikosoikeudellisen laillisuusperiaatteen sisältö, joka on yksi tämän tutkielman keskeisimpiä elementtejä, koska laillisuusperiaatteeseen kuuluu taannehtivan lain kieltö. Luvussa käytetään rikoslainsäädäntöä ja oikeuskäytäntöä rikosoikeudellisten seuraamusten määräämisen edellytyksistä

Neljännessä luvussa tarkastellaan taannehtivan verolainsäädännön asemaa kansainvälisen ja EU-oikeuden näkökulmasta. Tässä luvussa on tarkoituksena lähteä myös selvittämään johdannossa mainittuja tutkimuskysymyksiä eli taannehtivan verolainsäädännön asemaa Suomessa.

Viimeisessä luvussa päästään johtopäätöksiin. Johtopäätöksessä selostetaan se, kuinka paljon taannehtiva verolainsäädäntö vaikuttaa omaisuudensuojan tuomiin oikeuksiin. Tästä päästään siihen, missä tilanteissa verovelvollinen saa suojaa ja kuinka paljon hän saa suojaa kokonaiskuvaan nähden.

2 Verovelvollisen oikeusturva

Tässä luvussa käydään läpi kaikki verovelvollisen keskeisimmät oikeusturvan takeet. Samalla myös pohditaan sitä, millä tavalla verolainsäädännön taannehtivuus voi nousta esille hallinnollisessa toiminnassa. Verovelvollisen oikeusturvan takeet on ensin hyvä käydä läpi, ennen kuin lähdetään käsittelemään muita aiheita.

2.1 Verotusmenettelyn yleiset perusteet

Suomen perustuslain 2 §:n otsikkona on ”Kansanvaltaisuus ja oikeusvaltioperiaate”. Kyseisen pykälän kolmannen momentin mukaan julkisen vallan käytön tulee perustua lakiin ja että kaikessa julkisessa toiminnassa on noudatettava tarkoin lakia. Perustuslainkin tarkoittama oikeusvaltioperiaate sisältää myös lainalaisuusperiaatteen.³¹ Verotuksen tulee siis perustua lakiin ja koska verotuksen määrääminen kuuluu julkiseen toimintaan, siinä lakia on noudatettava tarkasti.

PL 21 §:n mukaan jokaisella on oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja ilman aiheetonta viivytystä lain mukaan toimivaltaisessa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa sekä oikeus saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva päätös tuomioistuimen tai muun riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi. Lisäksi tähän oikeusturvaan sisältyy käsittelyn julkisuus sekä oikeus tulla kuulluksi, saada perusteltu päätös ja hakea muutosta samoin kuin muut oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon takeet.³² Näitä samoja periaatteita noudatetaan myös verotuspäätöstä tehdessä.

Verovelvollisen oikeusturvan takaamiseksi laissa on määritelty verotuksen yleisistä menettely säännöksistä. Verotusmenettelystä annetun lain 26 §:n mukaan verotuksen yleisiin menettelysäännöksiin kuuluvat verotuksen tasapuolisuus (26.1 §),

³¹ Letto-Vanamo, 2020, s. 27.

³² Koivisto, 2020, s. 99.

luottamuksensuoja (26.2 §), kuuleminen (26.3 §), selvittämisvelvollisuus (26.4 §), verotuksen toimittamisessa käytettävät tiedot (26.5 §), asian tutkiminen (26.6 §), asioiden yhdessä käsitteleminen (26a §), päätöksen perustelevuus (26b §), päätöksen tiedoksianto (26c §), veronsaajien kuuleminen (26d §), muita yleisiä säännöksiä (26e §) ja asian ratkaiseminen automaattisesti (26f §).³³

Lisäksi oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä on olemassa erikseen omaa sääntelyä. Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain menettelysäännöksiin kuuluvat määräaikojen laskeminen eräissä tapauksissa (4 §), verotuksen tasapuolisuus (5 §) luottamuksensuoja (6 §), kuuleminen (7 §), selvittämisvelvollisuus (8 §), asian tutkiminen (9 §), veron kiertäminen (10 §), veron määräämisessä käytettävät tiedot (42 §), päätöksen sisältö (55 §), tiedoksi antaminen verovelvolliselle (56 §) ja tiedoksi antaminen Veronsaajien oikeudenvilvontayksikölle (57 §).³⁴

Molempien menettelylakien säännökset ovat miltei samanlaisia ja vain käsitteissä ja erityispiirteissä on eroja.³⁵ Toisin sanoen suuren yhtenäisyyden perusteella näiden säännöksiä periaatteelliset lähtökohdat ovat samat.

2.2 Luottamuksensuoja

Luottamuksensuojaperiaate velvoittaa viranomaisen ottamaan huomioon oikeusjärjestyksen perusteella suojatut eli oikeutetut odotukset ja turvattava ne. Hallintolain 6 §:n mukaan viranomaisten toimien on suojattava oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia. Yksityisellä henkilöllä, yrityksellä tai muulla oikeussubjektilla tulee olla oikeus luottaa viranomaisen toimintaan. Yksityisen on toimiessaan vilpittömässä mielessä, tulee tällä olla luottamus siihen, että viranomaisen

³³ Råbinä, 2023, s. 29.

³⁴ Råbinä, 2023, s. 30.

³⁵ Råbinä, 2023, s. 30.

toiminta ei muutu yllättäen tai taannehtivasti. Toiminta ei siis saa vaikuttaa yksityisen oikeuteen tai etuun negatiivisesti.³⁶ VML § 26.2 ja OVML § 6 tarjoavat luottamuksensuojaa. Pieniä eroja lukuun ottamatta säännökset ovat identtiset.³⁷

Luottamuksensuojan piiriin kuuluvat oikeusjärjestyksen pohjalta oikeutetut odotukset, jotka takaavat voimassaolevien oikeussuhteiden pysyvyyden ja siihen, että viranomainen noudattaa hänelle kuuluvia velvollisuuksiaan. Oikeutettujen odotusten kohteena olevia viranomaiselle kuuluvia velvollisuuksia ovat:

- Velvollisuus noudattaa lakia, yleisiä oikeusperiaatteita ja asianmukaisesti voimaansaatettuja kansainvälisiä sopimuksia
- Velvollisuus noudattaa tekemiään päätöksiä ja antamiaan lupauksia
- Velvollisuus noudattaa omaksuttua tulkintalinjaa, ellei sen muuttamiselle ole lainmukaisia perusteita
- Velvollisuus noudattaa tuomioistuimien päätöksiä
- Kielto tehdä taannehtivia päätöksiä tai toimenpiteitä.³⁸

2.3 Taannehtivan päätöksenteon kielto

Luottamuksensuoja siis turvaa yksityisen perusteltuja odotuksia viranomaisen yllättäviltä muutoksilta tai tulkintalinjoilta. Laki voi ainoana oikeusnormina sallia toimivallan puuttua voimassaoleviin oikeussuhteisiin tai oikeutettuihin odotuksiin. Taannehtiva päätöksenteko ei ole sallittua eli hallintopäätöksellä ei voi olla taannehtivia oikeusvaikutuksia. Viranomainen ei siis voi ilman lakiin perustuvaa toimivaltaa muuttaa jo tehtyä päätöstä, jos sillä olisi negatiivisia vaikutuksia asianosaisen odotettuihin oikeuksiin.

³⁶ Mäenpää, 2017, s. 166.

³⁷ Råbinä, 2017, s. 56.

³⁸ Mäenpää, 2017, s. 166 & 167.

Luottamuksen suoja ei kuitenkaan anna tavallista parempia oikeuksia vaan ainoastaan pysyttää jo tehtyä hallintopäätöstä. Viranomaisen voi kuitenkin perustellusta syystä muuttaa vakiintunutta käytäntöään. Myönnetty lupa tai etuus voidaan peruuttaa tai muuttaa jos tällaiselle päätökselle on olemassa lainmukaiset perusteet.³⁹

Taannehtivan verotuksen kiellosta esimerkkinä ratkaisu KHO 2017:11. Tapauksessa oli kyse siitä, että henkilö A oli saanut verovuosina 2011 ja 2012 B:n sukurahasto -nimiseltä rahastolta apurahoja 9 000 euroa kumpanakin verovuonna. A ei ole ilmoittanut saamiaan apurahoja verovuosien 2011 ja 2012 veroilmoituksillaan. A:n verotusta vuosilta 2011 ja 2012 saatuja apurahoja ei ole katsottu A:n veronalaisiksi tuloiksi.⁴⁰

Verohallinto oli päättänyt olla toimittamatta verotuksen oikaisua verovelvollisen vahingoksi molemmilta vuosilta, koska Verohallinto katsoi, ettei asia ole verotusmenettelystä annetun lain 26 §:n 2 momentissa ja 56 §:n 2 momentissa tarkoitetulla tavalla tulkinnanvarainen.⁴¹

Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö vaati oikaisuvaatimuksessaan, että Verohallinnon päätökset kumotaan ja B:n sukurahaston myöntämät apurahat katsotaan A:n veronlaiseksi ansiotuloksi tuloverolain 29 §:n 1 momentin nojalla. Lisäksi tulot on katsottava saman pykälän 2 momentin mukaisiksi ansiotuloiksi.⁴²

Verotuksen oikaisulautakunta hylkäsi Veronsaajien oikeudenvallontayksikön oikaisuvaatimuksen. Verotuksen oikaisulautakunta perusteli päätöstään sillä, että B:n sukurahaston jakamat apurahat ovat oikeudenvallontayksikön oikaisuvaatimuksessa esitettyjen perusteluiden mukaisesti veronalaista ansiotuloa.⁴³

³⁹ Mäenpää, 2017, s. 168 & 169.

⁴⁰ KHO 2017:11.

⁴¹ KHO 2017:11.

⁴² KHO 2017:11.

⁴³ KHO 2017:11.

Verotusmenettelystä annetun lain 26 §:n 2 momentin mukaan jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, asia täytyy ratkaista tältä osin verovelvollisen eduksi, ellei erityisistä syistä muuta johdu. Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö vei asian hallinto-oikeuteen. Hallinto-oikeus katsoi apurahojen olevan 56 §:n 4 momentin nojalla veronalaista tuloa, mihin myös veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö viittasi.⁴⁴

A pyysi lupaa valittaa hallinto-oikeuden päätöksestä ja vaati hallinto-oikeuden päätöksen kumoamista ja verotuksen oikaisulautakunnan päätöksen palauttamista voimaan. A perusteli vaatimuksiaan vedoten PL 81 §:ään, jonka mukaan valtion verosta on säädettävä lailla. Vaikka perustuslakiin ei sisälly yleistä taannehtivan verolain kieltoa, perustuslakivaliokunta on toistuvasti todennut, että taannehtivaa verolainsäädäntöä tulee välttää.⁴⁵

Korkein hallinto-oikeus on ottanut kantaa kiristyneen oikeuskäytännön soveltamiseen taannehtivasti päätöksessä KHO 1998:52, jonka päätöksen myötä verolain tulkinta kiristyi. Kun verovelvollinen kuitenkin oli luottanut verovuoden aikana vallinneeseen tulkintaan ja oikeuskäytäntöön, korkein hallinto-oikeus totesi, että oikeuskäytännön taannehtiva soveltaminen olisi ilmeisen kohtuutonta. Korkein hallinto-oikeus katsoi hallinto-oikeuden ratkaisun rikkoneen taannehtivan verolainsäädännön kieltoa, joten se purki tuomion ja palautti Verohallinnon päätöksen voimaan.⁴⁶

Kyseinen tapaus liittyi siis taannehtivan päätöksen teon kieltoon ja erityisesti luottamuksensuojaan hallintopäätöstä tehdessä. Korkein hallinto-oikeus siis oli myöntynäinen A:n vilpittömään toimintaan. Edilex on kirjoittanut tapaukseen

⁴⁴ KHO 2017:11.

⁴⁵ KHO 2017:11.

⁴⁶ KHO 2017:11.

virheellisesti, että kyseessä olisi ollut taannehtivan verolainsäädännön kieltö, sillä kyseistä kieltoa ei Suomen laissa ole. Tähän asiaan palataan luvussa 3.

2.4 Luottamuksensuoja verotusmenettelyssä

VML 26.2 §:n 1. virke ja OVML 6.1 § säättävät luottamuksensuojan edellytyksistä. Kun kaikki säännöksissä olevat esitykset toteutuvat samanaikaisesti niin silloin verovelvollisella on oikeus luottamuksensuojaan. Luottamuksensuojan edellytyksiä on kolme: asian täytyy olla tulkinnanvarainen tai epäselvä, verovelvollisena on tullut toimia vilpittömässä mielessä ja verovelvollisen on tullut toimia viranomaisen noudattaman käytännön tai se antamien ohjeiden mukaisesti. Jos nämä kaikki kolme edellytystä täyttyvät, asia on ratkaistava verovelvollisen eduksi, ellei erityisestä syystä muuta johdu.⁴⁷ Luottamuksen suoja on turvattava myös automatisoidussa verotusmenettelyssä.⁴⁸

Luottamuksen suoja syntyy kun viranomaisen on antanut yksittäisen tapauksen tai yleisen ohjeen ennen kuin verovelvollinen on tehnyt sellaisen oikeustoimen, joka synnyttää verovelkasuhteen tai muunlaisen veroseuraamuksen aiheuttaman taloudellisen toimen. Viranomaisen ratkaisukäytännön on tullut ajallisesti sijoittua ennen kyseistä oikeustointa.⁴⁹

Tämä ajallinen edellytys tarkoittaa, että suoja ei voi saada, jos verokohtelua koskeva asia on verohallinnon ratkaistavana jo ennen oikeustoimen toteutumista tai toisella tavalla etukäteen. Korkeimman hallinto-oikeuden käytännössä on linjattu, että jos verovelvollinen hakee ennen oikeustoimen tekemistä ennakkoratkaisua tai ennen toiminnan aloitusta pääsyä verotukseen rekisteriin tai toiminnan harjoittamiseksi verotuksessa edellyttävää lupaa, suoja ei voi saada, koska näissä tilanteissa ei ole vielä

⁴⁷ Råbinä, 2023, s. 32.

⁴⁸ EOAK/3379/2018

⁴⁹ Råbinä, 2023, s. 32.

syntynyt sellaista verovelkasuhdetta, johon aikaisempi ohje tai ratkaisukäytäntö voisi muodostaa sitovuusvaikutuksen.⁵⁰

Luottamuksen suojan saaminen on mahdollista vain tulkinnanvaraisissa tai epäselvissä asioissa eli lainvastaisiin odotuksiin ei voi saada suojaa. Tulkinnanvaraisuus syntyy oikeudellisesti tulkinnanvaraisesta seikasta ja epäselvyys näyttökysymyksiin liittyvistä seikoista. Tulkinnanvaraisuudella tarkoitetaan oikeudellista tulkinnanvaraisuutta objektiivisesti, ei verovelvollisen omaa käsitystä tulkinnanvaraisuudesta. Asia ei ole tulkinnanvarainen, jos verolain säännöstä sovelletaan siihen suoraan, korkein hallinto-oikeus on antanut asiasta ennakkopäätöksen tai jos asia on itsessään verohallinnon ohjeistuksen perusteella yksiselitteinen ja vakiintunut.⁵¹

Lisäksi pääsääntönä on, että asian on oltava tulkinnanvarainen juuri silloin, kun verovelvollinen tekee verovelkasuhteen synnyttävän oikeustoimen tai muun sellaisen järjestelyyn, josta voi syntyä veromaksuja. Jos tulkinnanvaraisuus poistuu ennen verovelkasuhteen synnyttävän oikeustoimen tapahduttua oikeustilaa selkeyttävän oikeuskäytännön vuoksi, suojaa ei voi enää saada.⁵²

Verovelvollisen on tullut toimia viranomaisen ohjeiden tai käytännön mukaan. Jos verovelvolliselle on esimerkiksi annettu ohjeita verotukseen liittyen, hän saa luottamuksen suojaa siihen, että verohallinto myöhemmin muuttaa taannehtivasti kantansa verokohtelun suhteen. Jos verovelvollinen on kuitenkin ohjeista piittaamatta toiminut lainvastaisesti, verovelvollinen ei voi saada suojaa, vaikka hänellä olisi mahdollisuus vedota lainmukaiseen edullisempaan verokohteluun taannehtivasti.⁵³ Oivallinen esimerkki luottamuksen suojan rikkomisesta on oikeusasiamiehen ratkaisu EOAK 4139/2011.⁵⁴

⁵⁰ Råbinä, 2023, s. 32 & 33

⁵¹ Råbinä, 2023, s. 33.

⁵² Råbinä, 2023, s. 33 & 34.

⁵³ Råbinä, 2023, s. 33.

⁵⁴ EOAK 4139/2011

Kolmas luottamuksen suojan vaatimus on asianosaisen eli verovelvollisen vilpittömän mieli. Asianosainen ei voi saada oikeutettuja odotuksia omalla lainvastaisella menettelyllään. Esimerkiksi jos tukipäätös perustui asianosaisen antamiin virheellisiin tietoihin, luottamuksen suoja ei sovellu annetun tuen takaisinperintään. Toimivaltaisella viranomaisella on velvollisuus korjata tällaiset virheet asianosaisen vahingoksi. (HL 50 artikla).⁵⁵

Kaikkien edellä mainittujen edellytysten täytyessä asia on ratkaistava pääsäännön mukaan verovelvollisen eduksi. Asia ratkaistaan kokonaisuudessaan verovelvollisen eduksi eikä päätöksenteon ohella tehdä mitään kohtuullisuus- tai muuta vastaavaa arviointia. Tällaisia tapauksia voivat olla esimerkiksi tulkinnanvaraiset tapaukset, joissa on annettu virheellinen ohje oikeustoimen verokohtelusta, jolloin veroseuraamus määräytyy tällaisen virheellisen ohjeen mukaan.⁵⁶

Myönnetyn luvan, edun tai annettujen neuvojen on oltava lainmukaisia, jotta ne tuovat oikeutettuja odotuksia. Perustuslain 2 §:n 3 momentin mukaan viranomaisten on noudatettava tiukasti lakia. Jos toimivaltainen viranomainen kuitenkin antaa suosituksia, ohjeita tai lupauksia, jotka ovat selvästi lainvastaisia, toimivaltainen viranomainen voi joutua toimistaan vahingonkorvausvelvolliseksi.⁵⁷

Oikeusvarmuus ja oikeusvaikutukset luovat luottamuksensuojan periaatteen ja nämä ovat vakiintuneita käsitteitä oikeuskäytännössä ja oikeustieteessä. Niitä ei ole kuitenkaan vielä määritelty lainsäädännössä. Luottamuksensuojan voidaan katsoa edistävän oikeusvarmuutta, koska se rajoittaa viranomaisten liian ennakoimatonta toimintaa ja kieltää taannehtivan päätöksenteon. Hallinnollisten päätösten pysyvyys on tärkeä osa oikeusvarmuutta asianosaisen kannalta. Hallintopäätöksen oikeusvoimalla tarkoitetaan

⁵⁵ Mäenpää, 2017, s. 171 & 172.

⁵⁶ Råbinä, 2023, s. 33.

⁵⁷ Mäenpää, 2017, s. 170.

hallinnollisten päätösten pysyvyyttä ja sitovuutta. Oikeudellisesti sitovia päätöksiä ei voi enää muuttaa, mikä vahvistaa myös luottamuksensuojaa.⁵⁸

Viranomaisen noudattama käytäntö tarkoittaa viranomaisen aikaisemmin nimenomaista kantaa juuri sellaiseen asiaan, josta nyt on kysymys. Viranomaisen käytännön on oltava nimenomainen ja sen tulee koskea samaa tai samanlaista asiaa kuin nyt on kyseessä. Viranomaisen kannanotto voi olla esim. sen aikaisempi ratkaisu tai muu nimenomainen kannanotto. Tällainen voi muodostua käytännössä vain virkailijaratkaisuna, joka ilmenee esimerkiksi asiakirjoihin sisältyvästä kuulemiskirjeestä tai muusta dokumentista. Tämä osoittaa viranomaisen selvittäneen ja ratkaisseensa kyseisen asian. Viranomaisen aikaisempia verokausia koskeva nimenomainen mutta epäjohdonmukainen ratkaisukäytäntö voi myös antaa luottamuksen suojaa. Automaatiassa tai summaarisessa menettelyssä tehdyt ratkaisut eivät muodosta luottamuksensuojaa tulevaisuudessa tapahtuviin oikeustoimiin.⁵⁹

Viranomaisen ohjeilla tarkoitetaan verohallinnon julkaisemia verotusohjeita kuten verotuksen yhtenäistämisohteita oppaita ja tiedotteita. Ohje voi olla myös yksittäiselle verovelvolliselle annettu ohje. Yksittäistapauksellisen kirjallisen ohjeen sisältö on todennettavissa, mutta suojaa voi myös saada suullisella kannanotolla, vaikka viranomaisen suulliset keskustelut eivät yleensä muodosta sitovaa kannanottoa ja näiden todennettavuudessa voi olla suuria haasteita.⁶⁰

Luottamuksen suojan syntymisen vaatimuksena on aikaisempi nimenomainen kannanoton, joka koskee nyt ratkaistavana olevaa asiaa ja sen on oltava samanlainen. Relevanttien tosiseikkojen tulee olla kaikessa olennaisessa samanlaisia. Lisäksi asialta vaaditaan yksiselitteisyyttä ja täsmällisyyttä. Erot verovuosien ja verolajien välillä ovat merkityksellisiä.⁶¹

⁵⁸ Mäenpää, 2017, s. 171.

⁵⁹ Råbinä, 2023, s. 34 & 35.

⁶⁰ Råbinä, 2023, s. 36.

⁶¹ Råbinä, 2023, s. 36.

Verotuspäätöksessä tehtävään ratkaisuun vaikuttavat monet tosiseikat, ja ratkaisu perustuu kaikkien seikkojen pohjalta tehtävään kokonaisarvioon. Esimerkiksi asiaa koskeva verotusohje ei aina kerro täsmällistä kannanottoa siihen, miten asiaa on yksittäisessä tapauksessa arvioitava, jolloin ohje ei synnytä vielä itsessään luottamuksensuojaa.⁶² Luottamuksen suoja ei synny myöskään pelkästään viranomaisen antaman neuvon perusteella.⁶³

Luottamuksensuojan antamisessa on kyse siitä että asia ratkaistaan sinänsä lainvastaisesti joko virheellisesti tai liian lievästi. Virheellinen verotus ei kuitenkaan luo pysyvää oikeutta tulla virheellisesti verotetuksi, jos sama asia toistuu verovelvollisen verotuksessa seuraavinakin verokausina. Ohje verotuksen muuttamisesta lailliseksi voidaan antaa esimerkiksi verotarkastuskertomuksessa ja suoja päättyy ohjeen tiedoksisaannin jälkeen.⁶⁴

Luottamuksensuoja voi päättyä myös silloin, kun Verohallinnon antamaan verotusohjeeseen tulee tiukempi linja korkeimman hallinto-oikeuden ennakkopäätösratkaisun myötä. Tällöin luottamuksensuoja päättyy ja verovelvolliseen sovelletaan ankarampaa verokohtelua korkeimman hallinto oikeuden päätöksen tai muutetun verohallinnon ohjeen julkaisemisen myötä.⁶⁵

Luottamuksen suoja päättyy myös, kun veronsaajien oikeudenvallontayksikkö hakee muutosta verotukseen ja sama asia toistuu verovelvollisen verotuksessa seuraavinakin verovuosina. Muutoksenhaku voi tarkoittaa verotuksen muutosta verovelvolliselle, jolloin aikaisempi verokohtelu ei välttämättä ole pysyvä vaan se voi muuttua. Asiaa koskevan lainsäädännön muuttuessa luottamuksen suoja päättyy automaattisesti.⁶⁶

⁶² Råbinä, 2023, s. 36.

⁶³ Koivisto, 2014, s. 127.

⁶⁴ Råbinä, 2023, s. 37.

⁶⁵ Råbinä, 2023, s. 37.

⁶⁶ Råbinä, 2023, s. 37.

2.5 Asian selvittäminen

Asian saamiseksi käsittelyyn on yksi tärkeimmistä oikeusvarmuuden periaatteista.⁶⁷ Hallintoasian käsittelyn on oltava lainmukainen. Päätöksen perusteena on oltava paikkansapitävät ja riittävät tosiasiatiedot eli kyseessä on aineellisen totuuden saavuttaminen. Asian selvittämisessä koostuu tosiseikkojen selvittämisestä, näytön hankkimisesta ja näytön esittämisestä. HL 6 säännökset määrittävät asian selvittämistä, asianosaisten kuulemista, tosiasia tietojen hankkimista ja asian selvittämisessä käytettävien keinojen koskevat perusteet.⁶⁸

HL 31 § velvoittaa viranomaisen huolehtimaan asian riittävästä ja asianmukaisesta selvittämisestä hankkimalla asian ratkaisemiseksi tarpeelliset tiedot sekä selvitykset virallisperiaatteen mukaan. Asianosaisella on taas velvollisuus esittää selvitys vaatimuksensa perusteista ja myös myötävaikuttaa asian selvittämiseen (myötävaikuttamisvelvollisuus). Viranomaisella on siis ensisijainen velvollisuus asian selvittämisessä, mutta vastuu on myös asianosaisella.⁶⁹

Veroasian selvittämiseen liittyy samat säännöt tosiseikkoja koskevien selvitysten, näytön hankkimisen ja niiden esittämisen perusteista. Veroasian ratkaisemisen perusteista ja käytettävistä tiedoista säädetään VML 26.5 ja OVML 42 § :issä. Säännösten mukaan verotuksen perusteena voidaan lähtökohtaisesti käyttää kaikkia tietoja ja selvityksiä. VML 26.4 ja OVML 8 § :t määrittävät selvittämisvelvollisuuden sisältöä ja jakautumista koskevat yleissäännökset ja näitä sovelletaan kaikissa verolajeissa ja verotuksen kaikissa vaiheissa.⁷⁰

⁶⁷ Koivisto, 2014, s. 101.

⁶⁸ Rabinä, 2023, s. 37.

⁶⁹ Rabinä, 2023, s. 38.

⁷⁰ Rabinä, 2023, s. 38.

Veroasian selvittämisessä noudatetaan virallisperiaatetta. VML 26.4 ja OVML 8 §:t jakavat verovelvollisen ja veroviranomaisen välisen selvittämisvelvollisuuden kuitenkin eri tavalla verrattuna HL 31 §:än. Verotuksessa virallisperiaate tarkoittaa, että veroviranomaisella on vain yleinen velvollisuus huolehtia asian selvittämisestä, eli menettelyjohtovalta, huolehtimisvelvollisuus ja lopuksi asian ratkaiseminen. Veroviranomaisen on selostettava, mitä selvitystä tarvitaan ja mistä seikoista selvitystä tulisi esittää. Jos verovelvollinen ei anna selvitystä, veroviranomaisella ei ole selvittämisvelvollisuutta johtuen veroasioiden ominaispiirteistä.⁷¹

Menettelylaki vaatii Verohallinnon ja verovelvollisen osallistumista mahdollisuuksien mukaan asian selvittämiseen heti, kun verovelvollinen on täyttänyt ilmoittamisvelvollisuutensa. Siihen kuuluu kolme ehtoa:⁷²

Ensimmäisen ehdon mukaan verovelvollisella on ensisijainen rooli asian selvittämisessä ilmoittamisvelvollisuuteen nähden. Verovelvollisen on oltava huolellinen ilmoittamisvelvollisuuden täyttämässä, jotta veroilmoitus otettaisiin selvemmin verotuksen perusteeksi. Toisen ehdon mukaan ilmoittamisvelvollisuuden täyttämisen jälkeen asian selvittäminen on sekä veroviranomaisen että verovelvollisen vastuulla, myötävaikuttamisvelvollisuus mukaan lukien. Kolmannen ehdon mukaan asian selvittämisessä veroviranomaisen ja verovelvollisen on toimittava mahdollisuuksiensa mukaan. Hallinnon suhteellisuusperiaate tasapainottaa hankkimis- ja esittämisenvelvollisuuden taakkaa Verohallinnon ja verovelvollisen välillä.⁷³

Säännöksen lähtökohtana on verovelvollisen ensisijainen ja viranomaisen laajempi vastuu asian selvittämisessä. Verovelvollinen tietää parhaiten omaan verotukseen vaikuttavat tosiseikat, mukaan lukien epäedulliset tosiseikat. Haluttomuus ei ole peruste laajentaa veroviranomaisten selvittämisvelvollisuutta. Veroviranomainen

⁷¹ Rabinä, 2023, s. 38.

⁷² Rabinä, 2023, s. 38.

⁷³ Rabinä, 2023, s. 38 & 39.

on kuitenkin kyvykkäämpi hankkimaan verovelvollista laajemmin ja luotettavammin tietoa erilaisista viranomaisrekistereistä.⁷⁴

Viranomaisen selvityskeinoina pidetään esimerkiksi kuten verovelvollisen kuulemista, sivullisen erityiseen tiedonantovelvollisuuteen perustuva tiedonhankintaa, verotarkastusta, katselmusta, muiden viranomaisten lausuntoja ja virka-apupyynnöjä. Verovelvollisen ja viranomaisen selvittämiselvollisuus voivat olla myös samanaikaisia ja toisiaan täydentäviä.⁷⁵

Selvittämiselvollisuuden jakamisesta on olemassa poikkeuksia. Selvittämiselvollisuudesta voidaan säätää erikseen tai veroasian erityispiirteitten takia selvittämiselvollisuus poikkeaa yleissäännöksistä. Erityissäännöksiä sovelletaan ensisijaisesti, mutta viranomaisen on pidettävä yleistä menettelyjohtovaltaa ja ottaa huomioon huolehtimiselvollisuuden. Verovelvollisella taas myötävaikuttamiselvollisuus on vakio. Yleis- ja erityissäännösten ristiriitaa säännellään seuraavalla tavalla:⁷⁶

(i) Yleissäännökset syrjäytyvät silloin, jos laissa säädetään tosiseikkaa koskevasta olettamasta (legaalipresumptio), joka otetaan ratkaisun lähtökohdaksi, ellei verovelvollinen tai veroviranomainen muuta näytä (TVL 11.1 ja 47.4 §). On myös mahdollista, että laissa säädetään nimenomaisesti siitä, kuka on selvittämiselvollinen (esim. EVL, 360/1968, 40 ja TVL 127b,2 §).⁷⁷ Niin sanottua *lex specialis* -valintasääntöä käytetään vain, jos yleislaki on ristiriidassa erityislain kanssa ja ristiriidan ratkaisemiseksi ei ole muuta vaihtoehtoa kuin syrjäyttää yleislaki erityislain tieltä.⁷⁸

(ii) Selvittämiselvollisuus muuttuu asian luonteesta ja säännösten sanamuodosta poikkeavasti yleissäännökseen nähden. Tilanteessa on kysymys poikkeuksellisesta, ankarasta tai muutoin erityisestä verotustoimesta, kuten arvioverotuksesta, veron

⁷⁴ Råbinä, 2023, s. 38 & 39.

⁷⁵ Råbinä, 2023, s. 39.

⁷⁶ Råbinä, 2023, s. 40.

⁷⁷ Råbinä, 2023, s. 40.

⁷⁸ Määttä & Paso, 2022, s. 66 & 67.

kiertämisestä, siirtohinnoitteluoikaisusta, veronkorotuksesta tai verotuksen muuttamisesta verovelvollisen vahingoksi. Näissä tilanteissa korostuu veroviranomaisen velvollisuus esittää selvitys niistä perusteista, jotka oikeuttavat erityisen verotustoimen suorittamisen.⁷⁹

(iii) Kolmas poikkeus koskee useita hakemusasioita, kuten ennakkoratkaisuasioita ja verosta vapauttamista koskevia asioita. Näiden hakemusasioiden luonteesta ja myös säännösten sanamuodoista johtuen nämä tapaukset ovat erityisen poikkeuksellisia. Tämän takia hakijalla on korostettu selvittämisvelvollisuus (VML 85.3 ja VHL 15 §). Maksetun veron palauttamista koskevat hakemukset ovat korostetusti enemmän hakijan selvittämisen vastuulla (VSVL 45 ja AutoVL 27.2 §).⁸⁰

Kun kaikki asiaa koskevat tiedot ja selvitykset on hankittu ja kuuleminen on suoritettu, veroviranomainen arvioi selvityksen luotettavuutta ja riittävyyttä. Tässä arvioidaan selvitetty ja selvittämättömät asiat. Tämä tarkoittaa todistusharkinnan ja esitetyn selvityksen riittävyysarviointia. Verotuksessa sovelletaan vapaan todistusteorian periaatteita. Todistusharkinnassa toimitaan vapaalla todistelulla eli asiassa voidaan käyttää kaikkia asiassa ilmenneitä seikkoja. Todistusharkinta on myös vapaa todistusarvon arvioinnissa. Tiedon käyttöä voi koskea hyödyntämiskielto tai muu käyttörajoite.⁸¹

Näyttökynnys edellyttää rikosprosessissa sitä, ettei syytetyn syyllisyydestä jää varteenotettavaa epäilyä.⁸² Veroasiassa edellytetään lähtökohtaisesti täyttä näyttöä, mutta tämä ei vaadi aina täysin varmaa näyttöä. Riittää, että vaaditun näytön vakavuusastetta voidaan luonnehtia enemmän kuin todennäköinen mutta vähemmäksi kuin ilmeinen.⁸³

⁷⁹ Rabinä, 2023, s. 40.

⁸⁰ Rabinä, 2023, s. 40 & 41.

⁸¹ Rabinä, 2023, s. 41.

⁸² Määttä & Paso, 2022, s. 100.

⁸³ Rabinä, 2023, s. 41.

Näyttökynnys voi vaihdella asian laadun mukaan. Erityisten tapausten, kuten veron kiertämisen ja arvioverotuksen kohdalla veroviranomaisen näyttökynnys säännöksen soveltamisperusteiden olemassaolosta voidaan sanoa olevan tasolla ”ilmeinen” (KHO 2019:105). Osapuolen kyky kantaa väärän päätöksen seuraukset voi johtaa kynnyksen alentamiseen verovelvollisen eduksi. Lisäksi tosiasiasialliset mahdollisuudet esittää asiassa selvitystä vaikuttavat myös kynnyksen tasoon.⁸⁴

Jos verovelvollinen tai veroviranomainen laiminlyö hänelle kuuluvan selvittämisvelvollisuuden, asia on ratkaistava puutteellisten tosiasiaselvityksen perusteella eli laiminlyönti vaikuttaa asian aineelliseen ratkaisuun. Ensiasteen verotuksessa laiminlyönti voi olla esimerkiksi sitä, että viranomainen on tulkinnut verovelvollisen täyttäneen oman selvittämisvelvollisuutensa riittämättömästi.

Verotuksen oikaisulautakunnassa tai tuomioistuimessa voidaan arvioida sitä, onko veroviranomainen itse täyttänyt sille kuuluvan selvittämisvelvollisuuden asianmukaisesti. Se, joka selvittämisvelvollisena laiminlyö oman velvollisuutensa, joutuu myös vastaamaan toimintansa epäedullisesta seuraamuksesta.⁸⁵

Todistustaakka täydentää selvittämisvelvollisuuden jakautumista koskevaa sääntelyä eli sitä, kenelle kyseinen velvollisuus kuuluu. Todistustaakka on merkityksellinen myös siksi, että aina ei ole välttämättä saatavilla täyttä selvitystä asiasta selvitysvelvollisuudesta huolimatta. Tällöin todistustaakka vaatii, että veroviranomainen osoittaa ne seikat, jotka puhuvat verovaateen puolesta ja verovelvollinen osoittaa verovaadetta vastaan puhuvat seikat.⁸⁶ Tätä samaa menettelyä käytetään oikeudenkäynneissä ns. Pro et contra argumentaatiolla, jossa lainsoveltaja sisältää ratkaisun perusteluihin sekä ratkaisua tukevat argumentit että sitä vastaan olevat argumentit.⁸⁷

⁸⁴ Rabinä, 2023, s. 41.

⁸⁵ Rabinä, 2023, s. 41 & 42.

⁸⁶ Rabinä, 2023, s. 42.

⁸⁷ Määttä & Paso, 2022, s. 95.

2.6 Kuuleminen

Oikeus tulla kuulluksi kuuluu PL 21.2 §:n mukaan hyvän hallinnon perusteisiin ja HL 34 §:ssä säädetään viranomaisen velvollisuudesta kuulla asianosaista ja kuulemisen alasta.⁸⁸ Kuulemisvelvollisuuteen liittyy legitimaationäkökohta, koska kuulemisessa toteutetaan ja edistetään hallinnon vuorovaikutteisuutta, hallinnon puolueettomuutta ja tasapuolisuutta. Kuuleminen on myös asian selvityskeino. Vaikka lähtökohtaisesti viranomaisella on suurempi selvitysvelvollisuus, asianosaisella on oltava mahdollisuus myötävaikuttaa asian selvittämiseen. Ajatuksena on, että asianosaisella on parhaat tiedot omaan asiaansa vaikuttavista seikoista. Sen vuoksi kuuleminen on välttämätön osa selvittäessä asianosaiseen liittyviä seikkoja, joita voidaan ottaa sitten huomioon päätöksenteossa.⁸⁹

Asian selvittäminen ja kuuleminen liittyvät toisiinsa konkreettisesti mutta ne ovat kuitenkin kaksi eri menettelyvaihetta (HL 32 §) ja (HL 34 §). Verotarkastuksessa verovelvolliselta pyydetään tarvittaessa lisätietoja (VML11 §). Kuuleminen tapahtuu taas vasta silloin, kun kertomus on valmistunut (VML 26.3 §). Kuuleminen poikkeaa hallintolakiin nähden jonkin verran verotuksessa. Hallintolaki tulee sovellettavaksi silloin, kun kuulemisesta ei verolaissa säädetä.⁹⁰

Verovelvollisen kuulemisesta säädetään VML 26.3 ja OVML 7.1:ssä. Kuuleminen jaetaan verotuksen toimittamisen tai veron määräämisen yhteydessä tapahtuvaan kuulemiseen. Lisäksi jakautuminen tapahtuu myös tilanteeseen, jossa on kyse verotuksen tai päätöksen oikaisusta verovelvollisen vahingoksi. Verotuksen toimittamisen tai veron määräämisen yhteydessä verovelvollista on kuultava, jos Verohallinto aikoo poiketa veroilmoituksesta tai annetuista tiedoista olennaisesti. Olennaisuuden arvioinnissa otetaan huomioon poikkeaman euromäärä, suhteellinen suuruus ja luonne. Oikaisutilanteessa taas verovelvollista on kuultava aina, jos oikaisu

⁸⁸ Rabinä, 2023, s. 42 & 43.

⁸⁹ Koivisto, 2020, s. 105 & 106.

⁹⁰ Rabinä, 2023, s. 43.

tapahtuu verovelvollisen vahingoksi. Kuulemisvelvoite on tällöin ehdoton, eikä olennaisuutta arvioida. Asianomaisen kuulematta jättäminen on virhe, joka voi johtaa päätöksen pätemättömyyteen, vaikka kyseinen virhe ei ilmeisesti tai välttämättä olisi vaikuttanut päätöksen sisältöön.⁹¹ Säännökset koskevat vain verovelvollisia, eikä esimerkiksi muita muutoksenhakuun oikeutettuja kuten verosta vastuussa olevaa.⁹²

Seuraavissa tilanteissa verovelvollista on aina kuultava: Arvioverotus (VML 27.3 ja OVML 43 §), veron kiertäminen (VML 28.2 ja OVML 10.2 §), selvittämättömän omaisuuden lisäys (VML 30 §), peitellyn osingon verotus (VML 29 §), siirtohinnoitteluokaisu (VML 31 §) ja veronkorotuksen ja laiminlyöntimaksun määrääminen (VML 26.3 §, KHO 1998:73). Seuraavissa tilanteissa kuulemista ei toteuteta: Myöhästymismaksun määrääminen pääsääntöisesti ja monet ennakkoperintää koskevat ratkaisut. Seurannaismuutoksessa verovelvollista on kuultava, jos se ei ole ilmeisen tarpeetonta.⁹³

Ensiasteen verotuksessa oikeudenvilvontayksikköä kuuleminen tapahtuu varaamalla sille tilaisuus tutustua verotusasiakirjoihin (VML 26d, AutoVL 45.2, OVML 7.4 § ja lakiviittaukset). Kysymys on passiivisesta kuulemisesta. VHL 25 § säättää yksilön aktiivisesta kuulemisesta. Verohallinnon yksikkö, verotuksen oikaisulautakunta tai keskusverolautakunta voi kuulla oikeudenvilvontayksikköä ennen päätöksen tekemistä ja ennakkoratkaisun antamista. Tätä tehdään yleensä vain asian ollessa oikeudellisesti erityisen tulkinnanvarainen.⁹⁴

Kuulemisen piiriin kuuluvat ratkaisun asialliset perusteet ja tosiseikat. Ennen päätöksen tekemistä verovelvollisella on oltava tilaisuus antaa näihin seikkoihin oman selityksensä ja myös esittää omaa selvitystään asiassa. Kuulemisen piiriin eivät kuulu päätöksenteossa sovellettavat säännökset ja niiden tulkinta. Viranomaisen on esitettävä verovelvolliselle kaikki asiaan mahdollisesti vaikuttavat asiakirjat selvitykset. Vaikuttamismahdollisuutta tulkitaan hyvin väljästi niin, että sen piiriin kuuluvat

⁹¹ Mäenpää 2017, s. 325.

⁹² Råbinä, 2023, s. 43.

⁹³ Råbinä, 2023, s. 43 & 44.

⁹⁴ Råbinä, 2023, s. 44.

epätodennäköisetkin asiaan mahdollisesti vaikuttavat selvitykset ja asiakirjat (HL 34.1 §).⁹⁵

Jos verovelvollinen tarvitsee, niin hänelle on asetettava kohtuullinen määräaika vastineen tai muun selvityksen antamiselle. Pääsääntöisesti määräajan tulisi olla vähintään kaksi viikkoa. Kuulemis- tai selvityspyynnössä on mahdollisuuksien mukaan mainittava, mistä seikoista selvitystä erityisesti tulisi esittää sekä siitä, että määräajan noudattamatta jättäminen ei estä asian ratkaisemista (VML 26.3, OVML 7.2-3 ja HL 33 §).⁹⁶

Kuulemisvirhe on mahdollista korjata eli virheen sattuessa muutoksenhakuviranomainen kumoo päätöksen ja palauttaa asian uudelleen käsiteltäväksi, jotta kuuleminen voidaan suorittaa. Uudelleen käsittely tarkoittaa alun perin aloitetun verotuksen jatkamista. Määräaikojen umpeutuminen käsittelyn aikana ei estä uutta käsittelyä. Voi olla myös mahdollista, että muutoksenhakuviranomainen katsoo kuulemisvirheen korjautuneen prosessin aikana ja ratkaisee asian sitä palauttamatta.⁹⁷ Kuuleminen ei kuitenkaan tuo välttämättä ratkaisua asiaan vaan siksi, että asianosainen olisi ollut jotain mieltä tietystä seikasta.⁹⁸

2.7 Asian tutkiminen ja ratkaisu

Kuten kaikkiin hallintopäätöksiin, myös verotukseen pätee samat oikeusturvan takeet. PL 21 §:n mukaan okaisella on oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja ilman aiheetonta viivytystä lain mukaan toimivaltaisessa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa sekä oikeus saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva päätös tuomioistuimen tai muun riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi. Lisäksi tähän oikeusturvaan sisältyy käsittelyn julkisuus sekä oikeus tulla kuulluksi, saada perusteltu

⁹⁵ Rabinä, 2023, s. 44.

⁹⁶ Rabinä, 2023, s. 44.

⁹⁷ Rabinä, 2023, s. 44 & 45.

⁹⁸ Kovisto, 2014, s. 106.

päätös ja hakea muutosta samoin kuin muut oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon takeet.⁹⁹

VML 26.5 § ja OVML 42 § säättävät asian ratkaisemisessa käytettävistä tiedoista. Säännösten mukaan verotuksen toimittamisen ja veron määräämisen perusteena on käytettävä verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuden, sivullisen tiedonantovelvollisuuden ja asiassa muiden selvitysten perusteella saatuja tietoja. Perusteena voidaan siis käyttää kaikkia tietoja ja selvityksiä.¹⁰⁰

VML 26.6 § ja OVML 9.1 § säädetään tutkimusvelvollisuudessa siitä, että asiat voidaan tutkia eritasoisesti. Verotusta toimittaessa tai vero määrättäessä Verohallinnolla on velvollisuus tutkia saamansa tiedot ja selvitykset tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua. Sääntely mahdollistaa valikointimenettelyn. Nämä säännökset koskevat kaikkia verolakeja ja näitä säännöksiä sovelletaan yleisesti ensiasteen verotusmenettelyn muissakin tehtävissä.¹⁰¹

Valikointimenettely tarkoittaa sellaista menettelyä, jossa asiat valikoidaan automaation avulla eri tavoin ratkaistaviksi valikointiehtojen avulla. Ehtojen yleisiä perusteita ovat asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet. Ehdot laaditaan niin, että kaikki samantasoiset asiat valikoituvat tarkemmin tutkittaviksi. Valikointi on yleensä asiakohaista, mutta se voi olla myös verovelvolliskohtaista tai voi sisältää satunnaisotantoja.¹⁰²

Esimerkiksi tuloverotuksessa asiakohaista ehtoja voivat olla esitetyn vähennysvaatimuksen suuruus, tietojen epäloogisuudet, taloudelliset ilmiöt ja erilaiset painopistealueet. Valikointiehdot voivat vaihdella eri verovuosina ja -kausina. Ehdot eivät rajoita viranomaisen oikeutta tutkia mikä tahansa asia tai kenen tahansa

⁹⁹ Koivisto, 2020, s. 99.

¹⁰⁰ Rabinä, 2023, s. 45.

¹⁰¹ Rabinä, 2023, s. 45.

¹⁰² Rabinä, 2023, s. 45.

verovelvollisen verotus kaikilta osin yksityiskohtaisesti. Tiedot valikointiehdoista ovat salassa pidettäviä asiakirjoja (JulkisuusL 24,1,15 §).¹⁰³

Tutkimisvelvollisuus liittyy vahvasti tapaan ratkaista verotusta koskeva asia. Päätöksentekotapa vaikuttaa esimerkiksi luottamuksensuohan syntymiseen ja verotuksen viranomaisaloitteisen muuttamisen edellytysten täyttymiseen.¹⁰⁴

Niissä verotuksen asiaryhmissä, joissa sovelletaan valikointia, päätöksenteko tapahtuu siten, että kaikki asiat tutkitaan ensin automatisoidussa menettelyssä yhtenäisesti. Tällöin ne asiat, jotka valikoituvat, ratkaistaan asian selvittämisen- ja kuulemistoimien jälkeen virkahenkilön tekemällä päätöksellä. Asiat, jotka eivät valikoidu eli ne, jotka eivät täytä yhtäkään valikointiehtoa, puolestaan ratkaistaan automaattisena päätöksentekona. Tämä merkitsee yleensä sitä, että verotus tapahtuu verovelvollisen antaman ilmoituksen mukaisena. Automaatiossa voidaan kuitenkin tehdä myös ratkaisuja, jotka ovat jollain tavalla verovelvolliselle epäedullisia, esimerkkinä myöhästymismaksu.¹⁰⁵ Tässäkin tilanteessa on otettava huomioon verovelvollisen oikeusturva.¹⁰⁶

HL 8b:ssä ja julkisen hallinnon tiedonhallinnasta annetun lain 6a luvussa säädetään hallintoasian automaattisesta ratkaisemisesta ja asian ratkaiseminen automaattisesti. Asian automaattinen ratkaiseminen tarkoittaa, että viranomainen tekee asiankäsittelyn päättävän ratkaisun automaattisella tietojenkäsittelyllä ilman, että ratkaisun tarkastaa ja hyväksyy luonnollinen henkilö (HL 53e.1 §).¹⁰⁷

Viranomainen voi ratkaista automaattisesti asian, johon ei sisälly viranomaisen etukäteisen harkinnan edellyttävää tapauskohtaista harkintaa tai johon sisältyisi virkamiehen tai muun asian käsittelijän arviointia (HL 53e.2 §). Oikaisuvaatimusta ei voida ratkaista automaattisesti (HL 53e.4 §). Hallinnollista

¹⁰³ Rabinä, 2023, s. 45 & 46.

¹⁰⁴ Rabinä, 2023, s. 46.

¹⁰⁵ Rabinä, 2023, s. 46.

¹⁰⁶ EOAK/3379/2018.

¹⁰⁷ Rabinä, 2023, s. 46.

seuraamusta koskeva asia voidaan ratkaista lain yleisten edellytysten täytyessä automaattisesti. Luonnollisen henkilön asian ratkaisemiseksi edellytetään, että hän voi hakea päätökseen muutosta oikaisuvaatimuksella maksuttomasti (HL 53f §). Hallintopäätöksestä on käytävä ilmi, jos asia on ratkaistu automaattisesti (HL 53g §).¹⁰⁸

Verotuksessa on useita asiaryhmiä, joissa päätös tehdään automaattiossa yleislain säännöksiin perustuen. Tulo-, kiinteistö- ja lahjaverotuksen verotuspäätökset ovat tällaisia, kun päätös tehdään verovelvollisen ilmoittamien tietojen tai vaatimusten mukaisena. Myös oma-aloitteinen vero määrätään arvioimalla automaattiossa silloin, kun veroilmoitusta ei ole annettu. Samoin myöhästymis- ja laiminlyöntimaksu sekä veronkorotus voidaan määrätä automaattiossa, kun ilmoituksen antaminen on laiminlyöty.¹⁰⁹

2.8 Päätösten perustelevinen

Päätöksen perustelevisen juontaa juurensa siitä lähtökohdasta, että mielivallan, virkavirheiden ja muiden asiattomuuksien ja epäkohtien mahdollisuus poistetaan luomalla niitä ehkäiseviä menettelysääntöjä. Virkamiehen esteettömyys puolueettomuus, asianosaisen oikeus tulla kuulluksi, päätöksenteon viivytyksettömyys, hallinnon ja yksityisen välisellä kommunikaatio sekä hallintopäätöksen perustelevinen luovat ennakkollista oikeusturvaa.¹¹⁰

Kirjallisen päätöksen täytyy sisältää selkeästi päätöksen perustelut (päätöksen sisältö, HL 44.1,3 §). Päätös on perusteltava (päätöksen perustelevinen, HL 45.1 §). Perusteluissa on ilmoitettava, mitkä seikat ja selvitykset ovat vaikuttaneet ratkaisuun sekä mainittava sovelletut säännökset. Eräissä tilanteissa perustelut voidaan jättää

¹⁰⁸ Rabinä, 2023, s. 46.

¹⁰⁹ Rabinä, 2023, s. 46 & 47.

¹¹⁰ Koivisto, 2020, s. 54.

esittämättä (HL 45.2 §). Oikaisuvaatimus päätöksessä on annettava perusteltu ratkaisu esitettyihin vaatimuksiin (HL 49g.1 §).¹¹¹

Hallintopäätöksen perustelut sisältyvät yleensä päätösasiakirjaan mutta ne voivat sisältyä myös päätöksen liitteenä olevaan erilliseen asiakirjaan. Esimerkiksi verotarkastukseen perustuva verotuspäätös voidaan perusteella niin, että perustelut sisältyvät vain päätöksen liitteenä olevaan verotarkastuskertomukseen.¹¹²

Niin kuin kaikissa hallintopäätöksissä, myös veroasiassa viranomaisella on ratkaisupakko.¹¹³ Verotuksen massamenettely päätöksen perusteleminen poikkeaa jonkin verran hallintolaista (VML 26b ja OVML 55 §). Säännökset koskevat kaikkia verolajeja. Säännösten poikkeavuus johtuu oma-aloitteisten verotuspäätöksissä siitä, että näissä tapauksissa päätöksiä tehdään lähinnä verotuksen määräämisessä¹¹⁴

Tuloverotuksessa ja muissa maksuunpantavissa veroissa päätös on perusteltava, jos päätöksestä poiketaan veroilmoituksessa tai oikaisuvaatimuksessa. Jos verotusta muutetaan verovelvollisen vahingoksi, päätös on perusteltava (VML 26b §). Autoverotuksessa poikkeaminen tarkoittaa myös poikkeamista hakemuksesta (AutoVL 67 §). Veroilmoituksessa ja autoverotuksessa kyse on ensiasteen eli säännönmukaisesta verotuksesta. Veroilmoituksen kohdalla kysymys voi olla esimerkiksi vähennysvaatimuksen hylkäämisestä.¹¹⁵

Lisäksi veroilmoituksessa ja autoverotuksessa perusteluvollisuutta on lievennetty. Ensimmäinen lievennys on, että poikkeaman perustelujen saatavana oleminen Verohallinnossa riittää. Näitä ei siis tarvitse ilmoittaa verotuspäätöksessä. Toinen lievennys on, että sovellettu lainkohta on merkittävä verotusasiakirjoihin ainoastaan

¹¹¹ Rabinä, 2023, s. 47.

¹¹² Rabinä, 2023, s. 47.

¹¹³ Mäenpää, 2017, s. 305.

¹¹⁴ Rabinä, 2023, s. 47.

¹¹⁵ Rabinä, 2023, s. 48.

siinä tapauksessa, että kyseessä säännösten mukainen erityinen verotoimi, kuten veron kiertäminen tai veronkorotus. muissa tilanteissa poikkeaman perustelu riittää.¹¹⁶

Päätös on perusteltava myös, jos verovelvollisen tekemä oikaisuvaatimus hylätään kokonaan tai osittain. Verovelvollisen hyväksytyä oikaisuvaatimusta ei yleensä tarvitse perustella. Luonnollisesti päätös on perusteltava, jos viranomainen muuttaa verotusta verovelvollisen vahingoksi (VML 56 §). Perusteluiden tulee aina täyttää HL 45.1 §:n mukaiset vaatimukset.¹¹⁷

Jos päätöksen perustelu olisi ilmeisen tarpeetonta, päätös voidaan jättää perustelematta. Tämä ensiasteen verotusta, verotuksen oikaisua vahingoksi ja oikaisumenettelyä. Arviointi perustelun tarpeellisuudesta tehdään verovelvollisen oikeusturvan ja tiedontarpeen mukaan.¹¹⁸

EPL 7a §:n mukaan kirjallisesta ennakkoperintää koskevasta päätöksestä on käytävä ilmi muun ohella päätöksen perustelut. Päätös voidaan jättää perustelematta, jos perusteleminen on ilmeisen tarpeetonta. EPL 10, 18 ja 24 §:ssä säädetään ennakonpidätysprosentin ja ennakkoveron määräämisestä annettavien päätösten perustelemisesta. Näiden säännösten mukaan päätös perustellaan hallintolain vaatimalla tavalla vasta siinä tapauksessa, jos näitä asioita koskeva vaatimus hylätään ja verovelvollinen pyytää muutoksenhakukelpoisen päätöksen (EPL 48.5 §).¹¹⁹

Jos verotuspäätös on perusteltu lainvastaisella tavalla, päätös on laitton. Muutoksenhakuvaiheessa tämä tarkoittaa päätöksen kumoamista ja asian palauttamista viranomaiselle uudelleen käsiteltäväksi, jotta asianmukaiset perustelut voidaan laatia.¹²⁰ Kuitenkaan itse perusteluista ei voi valittaa, vaan valituksen on kohdistuttava hallintopäätökseen¹²¹

¹¹⁶ Rabinä, 2023, s. 48.

¹¹⁷ Rabinä, 2023, s. 48.

¹¹⁸ Rabinä, 2023, s. 48.

¹¹⁹ Rabinä, 2023, s. 48.

¹²⁰ Rabinä, 2023, s. 48.

¹²¹ Koivisto, 204, s. 107.

Virhe voi kuitenkin korjaantua myös muutoksenhakuvaiheessa, jolloin muutoksenhakuviranomainen täydentää puutteellisia perusteluja. Jos virhe on olennainen ja karkea, päätös voidaan kumota lainvastaisena ja sitä ei palauteta uudelleen käsiteltäväksi. Perusteluiden puutteellisuus voi olla myös päätöksen purkamisen perusteena (HOL 117.1,1 §). Oikeuskäytäntöä perusteluiden puutteellisuudesta.¹²²

¹²² Rabinä, 2023, s. 49.

3 Rikosoikeus ja rikosvastuu verorikoksissa

Tässä luvussa tarkastellaan verotusta osana rikosoikeudellista järjestelmää. Tässä luvussa käydään läpi rangaistuksen määritelmän, rangaistavan teon kriminalisoinnin periaatteet ja rikosoikeudellisen laillisuusperiaatteen sisällön. Tämän jälkeen pystytään tarkastelemaan veronkorotusta rikosoikeudellisena sanktiona.

3.1 Rikosoikeus oikeudenalana

Rikosoikeus on oikeudenala, joka antaa valtiovallalle puuttua yksilön suojattuihin oikeuksiin ja vapauksiin rangaistukset rajoittavat ihmisen toimintaa sellaisella tavalla, joka saattaa puuttua suojattuihin perus ja ihmisoikeuksiin. Rikosoikeuden vaikutus on siksi vähintään 2 tavalla merkityksellistä perusoikeusnäkökulmasta; sekä rangaistavaksi säädettyjen tai säädettyjen tekojen tasolla että rikosoikeudellisen seuraamusten tasolla. Siksi rikosoikeus on erityisen perusoikeusherkkä oikeuden ala koska nimenomaan perus ja ihmisoikeuksiin puuttuminen edellyttää erityistä oikeutusta. Rikosoikeudellisella järjestelmällä on yleensä mielletty olevaa rangaistusteoreettinen eli oikeutta luova ja rikoksia estävä tarkoitus. Toisaalta sitä voidaan myös tarkastella rikosoikeusjärjestelmän oikeutusta kriminalisointiperiaatteen näkökulmasta.¹²³

Rikosoikeustutkimuksessa rikoslainoppi tutkii rikosoikeudellisia normeja. Rikoslainopin tarkoituksena on esittää tulkinta suosituksia rikosoikeudellisten normien soveltamisesta ja systematisoida rikosoikeudellisia normeja. Systematisoinnin avulla pystytään muovaamaan rikosoikeudellinen aines hallittavaan ja yleiskatsauksellisempaan muotoon. Rikosoikeuden teoreettisemmassa tutkimuksessa syvennytään enemmän esimerkiksi kriminalisointiperiaatteiden sekä rikosoikeudellisen käsitteen- ja systeeminmuodostuksen teoreettisiin perusteisiin.¹²⁴ Tässä luvussa perehdytään siihen, milloin määrätty vero on rikosoikeudellinen sanktio ja mitä seikkoja siihen silloin liittyy.

¹²³ Melander, 2016, s. 19.

¹²⁴ Lappi-Seppälä & muut, 2022, s. 42.

3.2 Rangaistuksen määritelmä

Rangaistuksen käsitettä ei ole suomen lainsäädännössä nimenomaisesti määritelty. Rikoslain 6 luvun 1 § sisältää kuitenkin rangaistuslajeja koskevan yleissäännöksen ja säännöksen 1 momentin mukaan yleisiä rangaistuslajeja ovat rikesakko, sakko, ehdollinen vankeus, yhdyskuntapalvelu, valvontarangaistus ja ehdoton vankeus. Lisäksi on olemassa alle 18-vuotiaana tehdystä teosta nuorisorangaistus ja yhteisösakko oikeushenkilöitä varten.¹²⁵ Lisäksi veronkorotus ja muut syyteasioihin rinnastuvat sanktiot kuuluvat rikosoikeudellisiin rangaistuksiin.¹²⁶

Rikosoikeudellinen rangaistus eroaa muista seuraamuksista ensinnäkin sillä, että rikosoikeudellinen rangaistus on oikeudellinen seuraamus ja sen määräämisestä ja täytäntöönpanosta päättävät valtion oikeudelliset viranomaiset lainsäädännön nojalla. Toiseksi rangaistus on seurauslain rikkomisesta eli kyseessä on menneisyydessä tehty rikos. Kolmanneksi rikosoikeudellinen rangaistus sisältää moitearvostelun, mikä merkitsee tekijään kohdistuvaa moitearvostelua rikokseksi katsotusta teosta. Neljänneksi rangaistus tarkoittaa epämiellyttävän ja kielteisen kokemuksen tarkoituksellisesta langettamisesta rikoksen tehneelle. Rangaistuksen langettaminen on nimenomaan henkilön perusoikeuksien rajoittamista.¹²⁷

3.3 Kriminalisointiperiaatteet

Rikosoikeudellisen järjestelmän käytön hyväksyttävyyttä tarkastellaan nykyisiin kriminalisointiperiaatteiden kautta. Nämä periaatteet rajoittavat lainsäätäjän rikosrekisteri toimintaa rikoslain saattajana ja luovat turvaa valtion väkivalta monopolia

¹²⁵ Melander, 2016, s. 2

¹²⁶ Äimä, 2011, s. 114.

¹²⁷ Melander, 2016, s. 2 & 3.

vastaan. Kriminalisointiperiaatteet suojaavat perus- ja ihmisoikeuksia ja sen takia ne määrittävät rikoslainsäädännön hyväksyttävyyttä.¹²⁸

3.3.1 Oikeushyvien suojelun periaate

Oikeus hyvien suojelun periaate edellyttää että rikos säännöksen taustalla on täsmällisesti määritelty suojelukohde, joka edellyttää rikosoikeudellisen järjestelmän suojaa ja jota rikosoikeudellisella sääntelyllä pyritään suojaamaan. Tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että sääntely on tarkoitussidonnaista ja tälle annettaisiin merkitystä rikosoikeudellisia säännöksiä sovellettaessa. Ydinsisällön mukaan rikosoikeutta saa käyttää vain oikeushyvien suojeluun ja nämä palautuvat jäännöksettä perusoikeuksiin. Periaatteen kriittinen ulottuvuus rajoittaa rikosoikeudellisen järjestelmän käyttöä minkä tahansa intressin suojaamiseksi.¹²⁹ Anglosaksisessa kriminalisointiteoriassa puhutaan haittateoriasta, jossa valtio sallii sellaisen toiminnan, josta ei seuraa kohtuutonta haittaa muille ihmisille.¹³⁰

3.3.2 Ultima ratio -periaate

Ultima ratio -periaate edellyttää rikosoikeudellisen järjestelmän käytön viime sijaisuutta. ydinsisältö antaa luvan käyttää rikosoikeutta vain jos ei ole moraalisesti hyväksyttävämpää ja sitä tehossaan kohtuullisissa määrin lähestyvää ja kohtuullisin kustannuksin toimeenpantavissa olevaa järjestelmää.¹³¹ Tämä periaate on myös sen takia relevantti, koska rikosoikeudellinen järjestelmä ei ole välttämättä aina paras tapa yhteiskunnallisten ongelmien ratkaisuun.¹³²

Periaate ei lähtökohtaisesti rajaa vaihtoehtoisia keinoja mutta edellytyksenä on että tällainen vaihtoehtoinen ja ensisijainen keino on rikosoikeutta vähemmän haitallinen ja

¹²⁸ Melander, 2016, s. 20.

¹²⁹ Melander, 2016, s. 25 & 26.

¹³⁰ Hyttinen & muut, 2019, s. 87.

¹³¹ Melander, 2016, s. 26.

¹³² Hyttinen & muut, 2019, s. 105.

yksilön oikeuksia vähäisemmässä määrin rajoittava. Vaihtoehtoisia keinoja voivat olla esimerkiksi hallinnolliset sanktiot, yksityisoikeudelliset toimenpiteet, kuten vahingonkorvaus ja viranomaisten toteuttamat vaihtoehtoiset velvoittavat toimet. Periaatteeseen kuuluva suhteellisuusvaatimus edellyttää kriminalisoinnin välttämättömyyttä oikeushyvien suojelemiseksi.¹³³

3.3.3 Hyöty-haitta-punninnan periaate

Hyöty-haitta-punninnan periaate edellyttää rikosoikeudellisen järjestelmän käytöstä aiheutuvia hyötyjen ja haittojen vertailua keskenään. Kriminalisoinnin tulisi olla enemmän hyötyä tuovaa kuin haittoja aiheuttavaa. Periaate tarkastelee kriminalisointia yhteiskunnalliselta kannalta, koska positiivisena ideana olisi ennemminkin kriminalisoinnin preventiivinen vaikutus kuin se että kriminalisointi aiheuttaisi turhaan toiminnallisia rajoituksia ja kärsimystä.¹³⁴ Tietyn teon kriminalisoinnin ongelmat liittyvät muun muassa itsemääräämisoikeuden kaventumiseen, sosiaalisten ongelmien lisääntymiseen, taloudellisten kustannusten nousuun ja tasa-arvoon liittyviin kysymyksiin.¹³⁵

3.4 Rikosoikeudellinen laillisuusperiaate

Rikosoikeudellinen laillisuusperiaate on yksi rikosoikeuden keskeisimmistä ja tärkeimmistä rikosoikeudellisista periaatteista. Laillisuusperiaatteella on merkittävä filosofinen ja yhteiskuntateoreettinen idea ja sen takia se on olennainen osa rikosoikeutta. Laillisuusperiaatetta noudatetaan rikosoikeuden lisäksi myös vero-oikeudessa, vaikka rikosoikeudessa laillisuusperiaatteen merkitys on vahva ja erityinen. Ehkäpä kaikkein tunnetuimpana suomen oikeudessa laillisuusperiaatteena olevana perussäännöksenä on perustuslain 8 §, jonka mukaan ketään ei saa pitää syyllisenä

¹³³ Melander, 2016, s. 26.

¹³⁴ Melander, 2016, s. 26.

¹³⁵ Hyttinen & muut, 2019, s. 100.

rikokseen eikä tuomita rangaistukseen sellaisen teon perusteella, jota ei tekohetkellä ole laissa säädetty rangaistavaksi. Säännöksen mukaan rikoksesta ei myöskään saa tuomita ankarampaa rangaistusta kuin tekohetkellä on laissa säädetty. Säännös on sisällytetty silloiseen hallitusmuotoon perusoikeusuudistuksen syntyessä vuonna 1995. Ennen sitä Suomen lainsäädännössä ei ollut kyseistä laillisuusperiaatetta säännöksenä, mutta Suomen rikosoikeuden perustamisesta laillisuusperiaatteen ei ollut epäselvyyttä.¹³⁶

Suomen perustuslain lisäksi Suomea sitovat ihmisoikeussopimukset sisältävät laillisuusperiaatetta koskevia määräyksiä ja ne ovat suomessa lain tasoisina voimassa olevina säännöksinä. Perustuslain ja rikoslain laillisuusperiaate muodostuu neljästä vaatimuksesta:¹³⁷

1. Kirjoitetun lain vaatimus
2. Analogiakielto
3. Taannehtivan rikoslain kielto
4. Epätäsmällisyyskielto

3.4.1 Kirjoitetun lain vaatimus

Perustuslain ja rikoslain laillisuusperiaatteen Ensimmäinen säännös edellyttää että rikokseen syylliseksi saa katsoa vain sellaisen teon perusteella, joka on tekohetkellä säädetty rangaistavaksi "lailla". Säännösten sanamuodot pohjautuvat kirjoitetun lain vaatimukseen ydinsisältönä olevan niin sanotun *praeter legem* -kieltoa, jonka mukaan tuomari ei saa mennä lain ulkopuolelle. Tuomarin on siis perustettava toimintansa lainsäätäjän tahtoon ja vain laissa rangaistavaksi säädetystä teosta voi tuomita laissa säädetyn rangaistuksen.¹³⁸ Ihmistä ei esimerkiksi voi tuomita jonkun teon yrityksestä, jos itse yritys ei ole säädetty rangaistavaksi.¹³⁹

¹³⁶ Melander, 2016, s. 41.

¹³⁷ Melander, 2016, s. 42.

¹³⁸ Melander, 2016, s. 49.

¹³⁹ Hyttinen & muut, 2019, s. 116.

Oikeusteoreettisesti tämä tarkoittaa että vain eduskuntalaki on sekä rikostuomion oikeuslähde että laintulkinnan kohde. Tämä tarkoittaa sitä että tuomio ei voi koskaan perustua asetukseen tai eduskuntalakia alemman asteiseen perustuvaan normiin.¹⁴⁰

Tämä tulkinta vahvistettiin osaksi laillisuusperiaatetta vuoden 1995 perusoikeusuudistuksen yhteydessä, kun laillisuusperiaatetta koskeva säännös sisällytettiin tuolloiseen hallitusmuotoon. Vuonna 2000 voimaan tullut perustuslain 107 § edellytti, että asetuksen tai muuta lakia alemman asteiseen säädöksen säännöstä ei saa soveltaa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa jos se on ristiriidassa perustuslain tai muun lain kanssa. Myös tämä laki itsessään vahvistaa kirjoitetun lain vaatimuksen tehokkuutta.¹⁴¹

On selvää, että tuomioistuinten on pitäydyttävä rangaistusasteikoissa, jotka on säädetty rikoslain erityisen osan rikossäännöksistä eli tuomarin on sovellettavan rangaistuksen lajin ja määrän suhteen sidottu lain säännöksiin. Vankeuden ja sakkorangaistuksen lisäksi ajokielto, menettämisseuraamus, rangaistukseen tuomitsematta jättäminen, eläintenpitokielto ja metsästyskielto ovat rikosoikeudellisia seuraamuksia. Oikeuskirjallisuuden mukaan myös liiketoimintakielto huolto ja lähestymiskielto rinnastetaan rikosoikeudellisiin seuraamuksiin.¹⁴²

Hallinnolliset seuraamukset kuten pysäköintivirhemaksu, joukkoliikenteen tarkastusmaksu, ylikuormamaksu ja öljypäästömaksu ovat sen sijaan hallinnollisia seuraamuksia. Hallinnolliset seuraamukset on kuitenkin rinnastettu rikosoikeudellisessa kirjallisuudessa laillisuusperiaatteen piiriin muina seuraamuksina, koska näissäkin seuraamuksissa puututaan yksilön oikeuspiiriin.¹⁴³

¹⁴⁰ Melander, 2016, s. 49.

¹⁴¹ Melander, 2016, s. 49.

¹⁴² Melander, 2016, s. 50 & 51.

¹⁴³ Melander, 2016, s. 51.

Blankorikossääntelyllä tarkoitetaan sellaista rikosoikeudellista sääntelyä, jossa rangaistus uhan sisältävässä säännöksessä ei ole rangaista vaan käyttäytymisen sisältöä kuvaavaa aineellista sääntelyä. Rangaistussäännös ja tunnusmerkistö erotetaan toisistaan. Esimerkiksi tilanne, jossa tietyn lain loppuun on sisällytetty avoin rikossäännös, jonka nojalla koko kyseisen lain tai sen tiettyjen säännösten rikkominen on rangaistavaa. Myös silloin on kyseessä blankorangaistussääntely, jos rikoslaissa olevassa säännöksessä viitataan rikoslain ulkopuoliseen sääntelyyn, josta rangaistava käyttäytyminen saa sisältönsä. Rikoslain 23 luvun 1 §, on säännös, jonka mukaan liikenneturvallisuuden vaarantamisesta rangaistaan muun muassa sitä, joka tienkäyttäjänä tahallaan tai huolimattomuudesta rikkoo tieliikennelakia tai ajoneuvolakia taikka niiden nojalla annettuja säännöksiä tai määräyksiä tavalla, joka on omiaan aiheuttamaan vaaraa toisen turvallisuudelle. Tämä säännös on esimerkki blankorangaistussääntelystä.¹⁴⁴

Eduskunnan perustuslakivaliokunta on perusoikeusuudistuksen yhteydessä pitäneet blankorikossääntelyä ongelmallisena laillisuusperiaatteen kannalta, koska se on avointa eikä täytä laillisuusperiaatteen ydinsisältöä. Perustuslakivaliokunta on kuitenkin vahvistanut vähimmäisedellytykset blankorikossäännösten käyttämiselle:

- 1) Blankorikossäännösten edellyttämien valtuutusketjujen on oltava täsmällisiä,
- 2) rangaistavuuden ilmaisevat aineelliset säännökset on kirjoitettava rikossäännöksiltä vaadittavalla täsmällisyydellä,
- 3) Nämä säännökset käsittävästä normistosta on käytävä ilmi niiden rikkomisen rangaistavuus ja
- 4) kriminalisoinnin sisältävässä säännöksessä on oltava jonkinlainen asiallinen luonnehdinta kriminalisoitavaksi tarkoitetusta teosta.¹⁴⁵

¹⁴⁴ Melander, 2016, s. 52 & 53.

¹⁴⁵ PeVM 25/1994 vp s. 8.

3.4.2 Analogiakielto

Laillisuusperiaatteen sisältämän analogiakieillon mukaan rikosoikeudellista säännöstä ei saa soveltaa tapaukseen, johon se sanamuotonsa mukaan ei sovellu mutta joka näyttäisi olevan samankaltainen kuin säännöksessä nimenomaisesti tarkoitettu tilanne.¹⁴⁶ Kriminalisoinnin täytyy muistuttaa siis juuri tapauksessa olevaa tekoa, eikä melkein samanlaista tekoa.¹⁴⁷

Analogia jakautuu laintulkinnassa lainanalogiaan ja oikeusanalogiaan. Lainanalogia viittaa tilanteeseen, jossa säännöstä sovelletaan tapaukseen, joka ei mahdu säännöksen sanamuodon rajoihin, mutta joka on täysin rinnastettavissa säännöksessä tarkoitettuihin tilanteisiin. Oikeusanalogialla tarkoitetaan tilannetta, joka ei ole edes rinnastettavissa säännöksessä tarkoitettuihin tilanteisiin mutta jossa esimerkiksi lain yleinen henki tai terveen oikeustajunnan vaatimukset puoltavat säännöksen soveltamista. Analoginen lainsoveltaminen on kiellettyä syytetyn vahingoksi mutta analoginen lainsoveltaminen on sallittua syytetyn eduksi. Analogiakielto ei kuitenkaan aina kerro täsmällisesti sitä, mikä on kiellettyä ja sallittua analogista tulkintaa.¹⁴⁸

3.4.3 Epätasällisyyskielto

Epätasällisyyskiellosta on muodostunut eräs keskeisimmistä rikosoikeudellisen laillisuusperiaatteen ulottuvuuksista. Se edellyttää rikosoikeudelliselta sääntelyltä riittävää täsmällisyyttä. Epätasällisyyskiellon ajatuksena on, että yksilöllä on oltava kyky tietää ja ennakoida rikosoikeudellisen säännöksen olemassaolosta ja sisällöstä. Kun rikosoikeudelliset säännökset laaditaan mahdollisimman selkeiksi, kunnioitetaan yksilön kykyä toimia rationaalisenä ja autonomisena yksilönä. Selkeät rikosoikeudelliset säännökset toimivat ennaltaehkäisevinä ja oikeudenmukaisina varoituksina tilanteissa, joissa yksilöt osana yhteiskuntaa suunnittelevat omaa toimintaansa.¹⁴⁹

¹⁴⁶ Melander, 2016, s. 59, 60 & 62.

¹⁴⁷ Lappi-Seppälä & muut, 2022, s. 52.

¹⁴⁸ Melander, 2016, s. 59, 60 & 62.

¹⁴⁹ Melander, 2016, s. 62 & 63.

Epätasällisyyskiellon ydinsisältö on eduskunnan perustuslakivaliokunnan käytännössä muotoutunut seuraavaksi: kunkin rikoksen tunnusmerkistö on ilmaistava riittävällä täsmällisyydellä siten, että säännöksen sanamuodon perusteella on ennakoitavissa, onko jokin toiminta tai laiminlyönti rangaistavaa. Valiokunnan muotoilu korostaa rikosoikeudellisen laillisuusperiaatteen tausta-arvoja ja ennakoitavuutta. On kuitenkin huomattava, että kyseisen kiellon määrittelyyn vaikuttaa se, ketä silmällä pitäen rikosoikeudellisia säännöksiä laaditaan.¹⁵⁰ Lisäksi on otettava huomioon, että rikoslain erityisen tunnusmerkistöt ovat ongelmallisia epätasällisyyskiellon kannalta.¹⁵¹

3.4.4 Taannehtivan rikoslain kielto

Taannehtivan rikoslain kielto tarkoittaa, että rikokseen syylliseksi saa tuomita vain sellaisen teon perusteella, joka on tekohekellä rangaistavaksi säädetty. Jos rikosoikeudellisia säännöksiä voitaisiin säätää tai soveltaa taannehtivasti, sillä olisi tuhoisia seurauksia rikoslain ennakoitavuuden ja oman toiminnan suunnittelemisen kannalta. Siksi taannehtivan rikoslain kielto on olennainen osa oikeusvaltioridea. Taannehtivan rikoslain kielto liittyy rikosoikeudellisen lainsäädännön ajalliseen ulottuvuuteen. Kielto koskee sekä lainsäätäjää että lainsoveltajaa. Lainsäätäjä ei saa säätää taannehtivasti voimaantulevia kriminalisointeja tai rikosoikeudellisia seuraamuksia.¹⁵²

Lainsoveltaja ei saa soveltaa voimaan tullutta uutta rikosoikeudellista lainsäädäntöä taannehtivasti, paitsi jos kysymyksessä on rikoslain 3 luvun 2 §:ssä tarkoitettu lievemmän lain periaate. Periaatteen mukaan jos rikoksen tekemisen jälkeen voimaan tullut uusi laki johtaisi syytetylle lievempään lopputulokseen, lievempää lakia on sovellettava. Jos taas

¹⁵⁰ Melander, 2016, s. 63.

¹⁵¹ Hyttinen & muut, 2019, s. 132.

¹⁵² Melander, 2016, s. 63

muuttuneen lain seurauksena rangaistavuus on ankarampaa, on sovellettava tekohetken lakia.¹⁵³

Taannehtivan rikoslainsäädännön kieltö tarkoittaa myös, ettei taannehtivuus saa johtaa rangaistuslajin tai rangaistusasteikon kiristymiseen. Taannehtivuuden kieltoon kuuluvat myös rikoksen vanhentumisajan piteneminen, syyteoikeuden laajentuminen asianomistajarikoksiin nähden ja menettämisseuraamukset.¹⁵⁴

3.5 EU-rikosoikeuden laillisuusperiaate

Euroopan unionin rikosoikeudellisella laillisuusperiaatteella on ollut merkittävä asema EU-oikeudessa. Kansainvälisesti laillisuusperiaatteen asema on vahva, koska edes mahdollisen sodan tai muun vastaavan hätätilan aikana periaatteesta ei saa poiketa. Tästä voidaan mainita EU:n perusoikeuskirjan 49 artikla, joka sisältää määräykseen rangaistuksen suhteellisuudesta rikoksen vakavuuteen nähden. Tämä oikea suhtaisuuden periaate on katsottu olevan vakiintunut jäsenvaltioiden yhteinen valtiosääntöperiaate, jota sovelletaan EU tuomioistuimen oikeuskäytännössä. Lisäksi vuonna 1983 Kirk-tapauksessa tuomioistuin viittasi Euroopan ihmisoikeussopimuksen 7 artiklaan, joka vahvistaa taannehtivuuskiellon olevan kaikkien jäsenvaltioiden oikeusjärjestyksille yhteinen periaate.¹⁵⁵

3.6 Laillisuusperiaate kansainvälisissä sopimuksissa

Rikosoikeudellisella laillisuusperiaatteella on myös oma paikkansa kansainvälisissä ihmisoikeussopimuksissa. PL 8 § on melko identtinen Euroopan ihmisoikeussopimuksen 7 artiklan 1 kappaleen kanssa. Lisäksi KP-sopimuksen 15 artiklan yksi kappale puolestaan

¹⁵³ Melander, 2016, s. 70, 71 & 76.

¹⁵⁴ Hyttinen & muut, 2019, s. 136.

¹⁵⁵ Melander, 2015, s. 157 & 158.

eroaa mainitusta Euroopan ihmisoikeussopimuksen artiklasta ns. lievemmän lain periaatteen kohdalla. Tämä periaate on hyväksytty myös Suomessa. Suomen perusoikeus säännös ei kuitenkaan sisällä Euroopan ihmisoikeussopimuksen 7 artiklan ja KP sopimuksen 15 artiklan 2 kappaleessa olevaa poikkeusta, jonka mukaan laillisuusperiaate ei estää ryhtymästä oikeudenkäyntiin henkilöä vastaan tai tuomitsemasta häntä rangaistukseen teosta tai laiminlyönnistä, joka kansainvälisessä oikeusjutuissa ja hyväksymisen periaatteiden mukaan oli tekohetkellä rikollinen teko.¹⁵⁶

3.7 Veronkorotus rikosoikeudellisena seuraamuksena

Veronkorotus voi kuulua rikosoikeudellisiin sanktioihin, joten tällaisessa tapauksessa taannehtivan rikoslain kielto tulee kyseeseen. Verohallinto voi määrätä verovelvolliselle verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995, VML) 32 §:n (15/2018) mukaan veronkorotuksen, jos

- 1) veroilmoitus tai muu ilmoitus taikka muu säädetty tieto, asiakirja tai selvitys on annettu puutteellisena tai virheellisenä taikka on jätetty kokonaan antamatta
- 2) verovelvollinen ei ole esittänyt siirtohinnoitteludokumentointia tai sitä täydentävää lisäselvitystä lain 14c §:ssä tarkoitetussa määräajassa taikka on esittänyt siirtohinnoitteludokumentoinnin tai lisäselvityksen olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä
- 3) lain 14d §:ssä tarkoitettu ilmoituksen tai verotuksen maakohtaisen raportin antaja ei ole täyttänyt velvoitettaan säädettyssä määräajassa tai on täyttänyt sen olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä
- 4) verovelvollinen on aiheettomasti vaatinut ulkomaille maksettua veroa vähennettäväksi Suomessa.¹⁵⁷

¹⁵⁶ Hallberg ja muut, 2011.

¹⁵⁷ Matikkala, 2021, s. 462.

Verovelvollinen voi kuitenkin välttää veronkorotuksen, jos hän on jättänyt ilmoittamatta hänen hyväkseen vaikuttavan tiedon (VML 32.2 §) ja jos laiminlyönti on vähäinen tai sille on pätevä syy. Veronkorotus voidaan jättää määräämättä myös, jos sen määrääminen olisi lain 32a 4 §:ssä tarkoitetussa tilanteessa olosuhteet huomioon ottaen kohtuutonta hakijalle (VML 32.3 §).¹⁵⁸

Veronkorotusta ei yleensä määrätä jos verovelvollinen on jättänyt ilmoittamatta omaksi hyväkseen vaikuttavan tiedon. Veronkorotus voidaan myös jättää määräämättä jos laiminlyönti on vähäinen tai laiminlyönnille on pätevä syy tai jos veronkorotuksen määrääminen olisi tässä tilanteessa olosuhteet huomioon ottaen kohtuutonta. Veronkorotuksen määrä muodostuu virheen tai laiminlyönnin laadun mukaan. Veronkorotus on yleensä prosenttiosuus lisätyn tulon määrästä mutta sääntely sisältää myös euromääräistä vähimmäis- ja enimmäismääriä. Veronkorotus on 2% lisätyn tulon määrästä mutta se voi olla myös 3 ja enintään 10% lisätyn tulon määrästä jos laiminlyönti on toistuvaa tää verovelvollisen toiminta osoittaa ilmeistä piittaamattomuutta verotusta koskevista velvoitteista.¹⁵⁹

Veronkorotus on 5% lisätyn tulon määrästä mutta jos asia on lain mukaan tulkinnanvarainen tai epäselvä tai veronkorotus olisi muusta erityisestä syystä kohtuuton veronkorotus on 1% lisätyn tulon määrästä. Veronkorotus on 0,5 prosenttia lisätyn tulon määrästä jos verovelvollinen oma aloitteisesti vaatii virheen korjaamista verotuksen päättymisen jälkeen ja on täyttänyt selvittämisvelvollisuutensa. Lain kohdan mukaan kyseisessä laiminlyönnistä veronkorotus voi olla enintään 25 000 euroa. Luonnolliselle henkilölle ja kuolinpesälle määrättävä veronkorotus on kuitenkin vähintään 75 euroa ja muulle verovelvolliselle vähintään 150 euroa.¹⁶⁰

¹⁵⁸ Matikkala, 2021, s. 462.

¹⁵⁹ Matikkala, 2021, s. 462.

¹⁶⁰ Matikkala, 2021, s. 463.

Myös sivullisilla voi olla velvollisuus antaa tietoja veroviranomaisille. Näitä ovat esimerkiksi rahalaitokset ja muut luonnolliset henkilöt. Tiedonantovelvollisuuden laiminlyönnistä on säädetty määrättäväksi laiminlyöntimaksu. Se porrastuu veronkorotuksen tavoin muun muassa puutteellisuuden merkittävyyden mukaan. Suurin laiminlyöntimaksu on 15 000 euroa.¹⁶¹

Jos veronkorotus on määrätty tekoon, joka on toteutettu tahallisesti, teko voi toteuttaa verorikoksen vastuuvedellytykset. Veronkorotus määrätään muiden seuraamusmaksujen tavoin hallinnollisessa järjestyksessä mutta verorikoksista tuomitaan yleisissä tuomioistuimissa.¹⁶² Teon tai laiminlyönnin vakavuus, toistuvuus, odotettavissa oleva rangaistus, vältetyn veron määrä, suunnitelmallisuus, pitkäkestoisuus ja vilpilliset toimenpiteet ratkaisevat sen, tuleeko veronkorotuksesta hallinnollinen vai rikosoikeudellinen sanktio.¹⁶³ *Ne bis in idem* -periaate tarkoittaa kahdesti syyttämisen ja tuomitsemisen kiellosta (ne bis in idem = ei kahdesti samassa asiassa). Veroasioissa väärinkäytöksen tai rikkomuksen perusteella ei voida määrätä samaan aikaan hallinnollista veronkorotusta ja rikosoikeudellista rangaistusseuraamusta.¹⁶⁴ Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on tietyissä tapauksissa rinnastanut veronkorotuksen rikosoikeudelliseksi sanktioksi, vaikka Suomen oikeusjärjestelmä ei yleensä katso sen olevan rikosoikeudellinen sanktio.¹⁶⁵ Tämän linjauksen myötä veronkorotukseen tulee siis soveltaa EIS 6 artiklan mukaista oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä ja lisäksi myös muut sen peruseriaatteet esim. syyttömyysolettamaa ja itsekriminointisuoja.¹⁶⁶

EU:n verolain vastaisiin veroihin kohdistuviin valituksiin sovelletaan Suomessa samoja kansallisia valitusmekanismeja kuin muihinkin veroihin. Korkein hallinto-oikeus käyttää Suomessa ylintä tuomiovaltaa EU:n verolainsäädäntöön liittyvissä asioissa. Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksistä ei voi valittaa esimerkiksi Euroopan unionin

¹⁶¹ Matikkala, 2021, s. 463.

¹⁶² Matikkala, 2021, s. 463.

¹⁶³ Lappi-Seppälä & muut, 2022, s. 936.

¹⁶⁴ Myrsky & Svensk, 2023, s. 453.

¹⁶⁵ Äimä, 2011, s. 238.

¹⁶⁶ Äimä, 2011, s. 238.

tuomioistuimeen. Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan mukaan rangaistusseuraamuksia, kuten veronkorotusta koskevia asioita voidaan saattaa kansallisten tuomioistuinten lisäksi Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen käsiteltäväksi.¹⁶⁷

Veronkorotukseen ja *Ne bis in idem* -periaatteeseen kieltoon liittyvä tapaus nousi esille ratkaisussa KKO 2011:111. Tapauksessa A:lle ja B:lle oli vaadittu rangaistusta 15.8.2002 ja 15.2.2007 välisenä aikana tapahtuneista törkeistä veropetoksista, koska he olivat harjoittaessaan arvonlisäverovelvollista liiketoimintaa jättäneet arvonlisäveroilmoitukset antamatta. A:n ja B:n muodostamalle elinkeinoyhtymälle oli määrätty 29.10.2008 arvonlisäverotuspäätöksillä jälkiveroa tilikausilta 1.1. - 31.12.2005 ja 1.1. - 31.12.2006 sekä jälkiveroille veronkorotusta saman menettelyn perusteella, jota syyte koski. Tilikaudelta 1.1. - 31.12.2005 määrätty veronkorotus oli tullut lopulliseksi 31.12.2008 ennen syytteen vireilletuloa. Tässä oikeudellinen kysymys oli, että miten Euroopan ihmisoikeussopimuksen 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan säännös vaikuttaa tapauksessa määrättyyn veronkorotukseen.¹⁶⁸

Tuomiot eroteltiin seuraavasti: A:n ja B:n syyksi 1) kirjanpitorikoksen ja törkeän kirjanpitorikoksen (18.6.2002 - 30.4.2007), 2) törkeän veropetoksen (arvonlisävero, 15.8.2002 - 15.2.2007) sekä lisäksi A:n syyksi 3) törkeän veropetoksen (tulovero, 1.1.2002 - 31.10.2007) ja B:n syyksi 4) törkeän veropetoksen (tulovero, 1.1.2002 - 31.10.2007). Käräjäoikeus tuomitsi A:n yhteiseen 10 kuukauden ehdolliseen vankeusrangaistukseen 80 päiväsakon oheissakkoineen ja B:n yhteiseen 1 vuoden vankeusrangaistukseen sekä määräsi molemmat liiketoimintakieltoon.¹⁶⁹

A ja B valittivat hovioikeuteen ja vaativat, että syyte jätetään *ne bis in idem* -kiellon takia syytekohtien 2–4 osalta tutkimatta. Hovioikeus jätti veropetosyytteet tutkimatta

¹⁶⁷ Helminen, 2021, s. 305 & 306.

¹⁶⁸ KKO 2011:111.

¹⁶⁹ KKO 2011:111.

kokonaan ja tuomitsi A:n ja B:n kirjanpitorikoksesta ja törkeästä kirjanpitorikoksesta, A:n 5 kuukauden ehdolliseen vankeusrangaistukseen ja B:n 6 kuukauden vankeusrangaistusta vastaavaan yhdyskuntapalveluun sekä pysytti liiketoimintakiellot.¹⁷⁰

Korkeimmassa oikeudessa puitiin hovioikeuden kannanottoja syytekohtiin 1 ja 2. Syytekohtassa 2 tarkoitetun arvonlisäverotuksen osalta hovioikeus on lisäksi todennut, että tilikautta 1.1. - 31.12.2005 koskevaan verotukseen olisi tullut hakea oikaisua viimeistään 31.12.2008 ja tilikautta 1.1. - 31.12.2006 koskevaan verotukseen viimeistään 31.12.2009. Kun verotukseen ei ollut haettu muutosta, se oli jäänyt näiltä osin lopulliseksi.¹⁷¹

Syytekohtissa 3 ja 4 tarkoitetun tuloverotuksen osalta hovioikeus totesi, että vero ja veronkorotus olivat jääneet verovuodelta 2003 lopullisiksi, koska A ja B eivät olleet hakeneet muutosta oikaisuvaatimuksen tekemällä verotuspäätökseen viimeistään 31.12.2009, ja että verovuosia 2004 - 2006 koskeva muutoksenhakumahdollisuus oli edelleen avoinna.¹⁷²

Hovioikeus tuli johtopäätökseen, että ne bis in idem -kiellon nojalla tutkimatta jätettävä osuus syytekohtissa 2–4 tarkoitetuista veropetoksista oli ajallisesti merkittävä. Tuon osuuden laajuus määräytyi lisäksi osittain sattumanvaraisten seikkojen perusteella ja hovioikeus katsoi verotuspäätöksen tekoajankohdan takia, että veronkorotusta arvonlisäveroille 1.1.2005 edeltävältä ajalta ei ollut voitu enää määrätä. Tuloverojen osalta veronkorotusten lopullisuuteen vaikutti syyteasian ajallinen ulottuvuus.¹⁷³

Korkein oikeus arvio sitä, milloin veronkorotus oli esteenä veropetossyytteen käsittelemiselle. Kysymyksessä oli, että, olivatko veronkorotukset tulleet lopullisiksi ennen syytteen vireilletuloa. Korkein oikeus painotti sitä, että ne bis in idem -kiellon

¹⁷⁰ KKO 2011:111.

¹⁷¹ KKO 2011:111.

¹⁷² KKO 2011:111.

¹⁷³ KKO 2011:111.

soveltaminen tarkoittaa, että syyte jätetään poikkeuksellisesti tutkimatta sen vuoksi, että syytteen tarkoittamasta menettelystä on jo tuomittu rikosoikeudelliseksi seuraamukseksi rinnastettava seuraamus.¹⁷⁴

Korkein oikeus katsoi, että syytekohtissa 3 ja 4 tarkoitettujen tuloverotusten osalta veronkorotusratkaisut eivät ole olleet edellä mainituissa ratkaisuissa tarkoitettuihin tavoin lopullisia myöskään verovuoden 2003 osalta ennen syytteen vireilletuloa 4.3.2009. Tämän perusteella korkein oikeus katsoo, että syyte syytekohtissa 2–4 tulee jättää tutkimatta vain syytekohtassa 2 siltä osin kuin on kysymys ajasta 1.1. - 31.12.2005. Korkein oikeus palautti asian hovioikeuteen.¹⁷⁵

Tapauksesta voidaan päätellä, että veronkorotuksen ollessa rikosoikeudellinen rangaistus, asianosaiset saavat suojaa sekä taannehtivalta rikoslainsäädännöltä että myös kahdesti tuomitsemisen kielloilta. Tällä tavalla terminologisesti sillä saattaa olla taloudellisesti paljon merkitystä, tuomitaanko veronkorotus hallinnollisena sanktiona vai rikosoikeudellisena tuomiona.

Verorikokseen liittyvässä veronkorotuksessa noudatetaan siis taannehtivan rikoslain kieltoa, joka on yksi tärkeimmistä rikosoikeudellisen laillisuusperiaatteen vaatimuksista. Tavanomaisissa veron määräämiseen liittyvissä asioissa taas ei veronkorotuksen tavoin ole kyse rikosoikeudellisesta sanktiosta. Tässä syntyy siis ero hallinnollisen päätöksen ja rikosoikeudellisen sanktion välillä. Tässä kohtaa herää kysymys siitä, saavatko verorikoksiin syyllistyneet epäoikeudenmukaista etua siitä, ettei veronkorotukseen voida soveltaa taannehtivaa lainsäädäntöä mutta tavallisen veron määräämiseen taas voi. Lisäksi veronkorotukseen liittyy ongelma, kun kyse on hallinnollisesta sanktiosta. Kuten edellä todettiin, korkeimman hallinto-oikeuden päätöksistä ei voi valittaa EU-tuomioistuimeen. Tämä on toinen verotusmenettelyyn liittyvä valuvika.

¹⁷⁴ KKO 2011:111.

¹⁷⁵ KKO 2011:111.

Verotuksen tärkeimpänä tehtävänä on turvata hyvinvointivaltion toiminnan ja siksi verorikoksista yleensä määrätään kovia sanktioita. Kuitenkin verorikoksiin syyllistyneet saavat pientä etua siitä, että veronkorotus kuuluu taannehtivan rikoslainkieltoon. Onko oikeusfilosofisesti ajateltuna järkevää, että rikollisella toimijalla on mahdollisuus saada etua kiinni jäämisen yhteydessä mutta lakia noudattava verovelvollinen ei voi olla aukottomasti varma siitä, voiko hän luottaa taloudellisia päätöksiä tehdessään lainsäädännön pysyvyyteen?

4 Omaisuudensuoja ja taannehtiva verotus

4.1 Omaisuudensuoja perusoikeutena

Tässä luvussa syvennetään omaisuuden suojan merkitykseen oikeudellisesti ja jännitettä taannehtivan verolainsäädännön kanssa. Asiaa tullaan vertailemaan myös kansainvälisestä näkökulmasta. Lisäksi tässä luvussa selvitetään, millä tavalla taannehtiva verolainsäädäntö ilmenee juuri Suomen oikeusjärjestelmässä.

Perusoikeusjärjestelmä näkee omaisuudensuojan olevan yksilöiden taloudellisen autonomian, toimintavapauden, varallisuussuhteiden vakauden ja ennakoitavuuden turvaamisen kannalta erityisen tärkeä. Idea lähtee siitä, että jokaisella olisi mahdollisuus elää yhteiskunnan jäsenenä riittävän omavastuisesti, riippumattomasti ja turvautusti. Tämä antaa yksilölle mahdollisuuden huolehtia itsestään ja perheestään. Tähän liittyy vastavuoroisesti muiden yksilöiden perustavanlaatuisen oikeuksien ja vapauksien sekä ympäristöllisten ja yhteisöllisten etujen kunnioittaminen.¹⁷⁶

Jokaisen omaisuus turvataan perustuslain 15 pykälän 1 momentissa ja sen laajimmassa merkityksessä siihen kuuluvat kiinteän ja irtaimen omaisuuden ohella henkilön varallisuus arvoiset esineoikeudet. Omaisuuden suojan piirissä ovat myös rajoitetut esineoikeudet kuten käyttö-, hallinta-, nautinta-, rasite-, pantti- ja immateriaalioikeudet ja oikeus vahingonkorvaukseen sekä sopimussuhteiden pysyvyys. Kielto taannehtivuudesta sopimussuhteisiin ei ole kuitenkaan muodostunut perustuslakivaliokunnan käytännössä ehdottomaksi. Varallisuus oikeudellisten oikeustoimien pysyvyyden suojan taustalla on ajatus oikeussubjektien perusteltujen odotusten suojaamisesta taloudellisissa asioissa.¹⁷⁷

¹⁷⁶ Hallberg & muut, 2011.

¹⁷⁷ Äimä, 2011, s. 108.

Omaisuu den suoja kattaa teoriassa kaiken sellaisen, mikä voidaan katsoa yksilön omaisuudeksi. Säännöksen sanamuoto on kuitenkin avoin sillä perusteella, minkälaista suojaa perustuslaki omaisuudelle antaa. Säännöksessä ei yksilöidä, minkälaisen edellytysten vallitessa varallisuussuhteita koskevia sääntely- ja rajoitustoimia voidaan pitää perustuslain mukaisina. Verolainsäädäntövaltaan liittyvä perusoikeus sidonnainen rajoitus seuraa perustuslain 15 pykälän 1 momentista, joka estää tavallisella lailla säättämistä konfiskatorisia veroja. Perustuslain soveltamiskäytännössä verotusvalta on kuitenkin ensisijainen yksityisen omaisuuden erilaisten tulon- ja pääoman hankintamuotojen kanssa.¹⁷⁸ PL 15 §:n omaisuudensuoja muodostuu yleissäännöksestä ja erityissäännöksestä omaisuuden pakkolunastuksesta. Omaisuuden pakkolunastus on sallittua, kun se tapahtuu perustuslain sallimissa rajoissa, se on yleisen edun kannalta tarpeellinen ja se tapahtuu täyttä korvausta vastaan.¹⁷⁹

Omistusoikeus taataan myös EU:n perusoikeuskirjan 17 artiklassa. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan omaisuudensuoja on yksi EU-oikeuden yleisistä periaatteista.¹⁸⁰ EU:n perusoikeuskirjan 17 artikla sisältää omaisuuden riistämistä koskevan lausekkeen sekä valtuutuksen säännellä omaisuuden käyttöä lailla siinä määrin kuin se on yleisen edun kannalta välttämätöntä. Artiklassa turvataan myös teollis- ja tekijänoikeudet.¹⁸¹ Omaisuus käsittää tavaroiden ohella kaikki oikeudet, lisenssit, valtuutukset, goodwillin ja tiedon, jolla on taloudellista merkitystä. Arvonlisäveron palautus ja tavaroiden omistusoikeuteen kohdistuva pidätysoikeus on katsottu myös omaisuudeksi. Omaisuuden suoja on ihmisoikeussopimuksessa mainituista oikeuksista ainoa oikeus, joka kohdistuu taloudellisiin oikeuksiin ja lisäksi 1. lisäpöytäkirjan 1 artikla on ainoa määräys, joka viittaa nimenomaisesti veroihin.¹⁸²

¹⁷⁸ Äimä, 2011, s. 108 & 109.

¹⁷⁹ Halberg & muut, 2011.

¹⁸⁰ Äimä, 2011, s. 109.

¹⁸¹ Halberg & ja muut, 2011.

¹⁸² Äimä, 2011, s. 109 & 110.

Omaisuu den suojaa ei ole kuitenkaan täysin ehdoton oikeus, vaan suoja on otettava huomioon suhteessa sen tehtävään yhteiskunnassa. Omaisuu den suojaa voidaan rajoittaa, jos rajoitukset tosiasias sa palvelevat yleisen edun mukaisia unionin tavoitteita. Rajoituksilla ei voida kuitenkaan puuttua perusoikeuksiin tavoitellun päämäärän kannalta tarpeettomalla tai omaisuutta täysin loukkaavalla tavalla.¹⁸³

Omaisuu den suoja taataan Euroopan ihmisoikeussopimuksen 1. lisäpöytäkirjan 1 artiklassa. Jokaisella luonnollisella tai oikeushenkilöllä on oikeus nauttia rauhassa omaisuudestaan. Keneltäkään ei saa riistää hänen omaisuuttaan paitsi julkisen edun nimissä ja laissa määrättyjen ehtojen sekä kansainvälisen oikeuden yleisten periaatteiden mukaisesti. Nämä määräykset eivät kuitenkaan saa heikentää valtioiden oikeutta saattaa voimaan lakeja, jotka ovat välttämättömiä omaisuuden käytön valvomiseksi yleisen edun nimissä tai verojen tai muiden maksujen tai sakkojen maksamisen takaamiseksi.¹⁸⁴

Euroopan Ihmisoikeussopimuksen jäsenvaltioilla on kuitenkin 1. lisäpöytäkirjan 1 artiklan mukaisesti laaja harkintamarginaali veroasioissa, mikä rajoittaa omaisuudensuojaa. Jäsenvaltioilla on oikeus säätää verolakejaan verojen saatavuuden turvaamiseksi. Jäsenvaltioiden on kuitenkin käytettävä verotusoikeutta koskevaa harkintavaltaansa suhteellisuusperiaatteen mukaisesti. Mielivaltaisesti täytäntöön pantu verotus on konfiskaatiokiellon vastaista ja verotuksella voidaan puuttua omaisuuden suojaan vain lain säännösten nojalla.¹⁸⁵

Omaisuu den suojaa koskevat hakemukset ovat harvoin menestyneet ihmisoikeustuomioistuimessa, mikä on seurausta omaisuuden suojaa koskevan artiklan 2 kappaleesta, jossa viitataan valtion oikeuteen saattaa voimaan ”verojen tai muiden maksujen tai sakkojen” maksamiseen katsottuja lakeja. EIT on valtion

¹⁸³ Äimä, 2011, s. 109.

¹⁸⁴ Pellonpää & muut, 2018, s. 1062 & 1063.

¹⁸⁵ Äimä, 2011, s. 110.

harkintamarginaaliin vedoten katsonut voivansa puuttua kansallisen lainsäätäjän omaksumiin kannanottoihin vain poikkeustapauksissa. Tapauksessa *National & Provincial Building Society ym. v. Yhdistynyt kuningaskunta* (1997) ei vireillä oleviin oikeudenkäynteihin puuttunutta taannehtivaa verolainsäädäntöä katsottu lisäpöytäkirjan 1 artiklan vastaiseksi. ¹⁸⁶

Konfiskatorisen verotuksen rajan määrittäminen on vaikeaa. Konfiskatorisena verotuksena ehdottomasti voidaan pitää verotusta ainakin veroasteen kohoamista yli 100 prosentin veron veropohjasta. Jos taas verotuksen säätämisen myötä ihminen joutuisi myymään varallisuutensa, olisi tällainen vero perustuslain 15 §:n mukaisen omaisuuden suojan vastainen. Suomessa luonnollisen henkilön tuloverotuksen marginaaliveroaste voi kohota valtionveron, keskimääräisen kunnallisveron, kirkollisveron, työeläkemaksujen, työttömyysvakuutusmaksujen, sairausvakuutuksen päivärahamaksun ja sairausvakuutuksen sairaanhoitomaksun sekä viran puolesta tehtävien vähennysten kohdalla huomioon ottaen noin 55 prosenttiin. Varallisuusverotukseen liittyy konfiskatorisia piirteitä, koska tässä verolajissa verovelvollinen maksaa veroa omistamistaan varoista, vaikka varat eivät tuottaisi mitään.¹⁸⁷

Rajan vetäminen sallitun ja kielletyn verotuksen välille on hankalaa, mutta pääsääntönä voidaan pitää sitä, että verovelvollisella tulisi olla ainakin jonkin omia varoja käytössään veron maksamisen jälkeen.¹⁸⁸ Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen ja ihmisoikeuskomission oikeuskäytännön mukaan verovelvollisen hallussa olevien varojen määrää voidaan pitää kohtuullisena veron maksun jälkeen, kunhan verotustoimenpiteet ovat olleet suhteellisuusperiaatteen mukaisia.¹⁸⁹

¹⁸⁶ Pellonpää & muut, 2018, s. 1079.

¹⁸⁷ Äimä, 2011, s. 112.

¹⁸⁸ Äimä, 2011, s. 112.

¹⁸⁹ 13013/87, Wasa Liv Ömsesidigt m.fl. mot Sverige.

4.2 Verotuksen merkitys sisämarkkinoilla ja päätösten taannehtivuus

Pääoman vapaa liikkuvuus on yksi EU:n sisämarkkinoiden tärkeistä perusvapauksista. Se käsittää tavaroiden, henkilöiden ja erityisesti palveluiden vapaata liikkuvuutta ja vapaata sijoittautumisoikeutta koskevia määräyksiä.¹⁹⁰ Kuten edellä todettiin, jäsenvaltioilla on kuitenkin laaja harkintavalta marginaalin määrittämisessä veroasioissa

Verotuksellisista syistä EU-valio voi kuitenkin poiketa tästä perusvapaudesta jäsenvaltioiden verolainsäädäntöjen poikkeavuuksien vuoksi. Verotusta koskeva rajoitusperuste perustuu verovalvontaan ja tiettyjen laittomien toimien, esim. veropetosten ja rahanpesun, torjuntaan. Vaikka välitön verotus on lähtökohtaisesti jäsenvaltioiden yksinomaista toimivaltaan, valtioiden on käytettävä toimivaltaansa eurooppaoikeuden vaatimuksia kunnioittaen. Oikeuskäytäntö on kuitenkin sallinut varmistaa kotimaisen verojärjestelmän johdonmukaisuuden ja verovalvonnan tehokkuuden, koska tarve estää veronkiertoa ja rahanpesua ovat sellaisia yleisen edun mukaisia pakottavia syitä, joiden perusteella pääoman vapaata liikkuvuutta ja muita perusvapauksia voidaan rajoittaa. Samoin voidaan hyväksyä oikeuttamisperuste, joka perustuu tasapainoiseen verotusvallan jakoon jäsenvaltioiden välillä.¹⁹¹

Taannehtivuudella tarkoitetaan sellaista oikeudellista vaikutusta, joka syntyy jo ennen oikeussäännön muodollista voimaantuloa. Oikeuskäytännön vahva lähtökohta on, ettei EU:n sekundaarinormeilla ole pääsäännön mukaan taannehtivaa oikeudellista vaikutusta ja mahdolliset poikkeustapaukset on erikseen perusteltava.¹⁹²

Materiaalisella taannehtivuudella tarkoitetaan tilannetta, jossa lainsäädäntöinstrumenttia sovelletaan ennen uuden lainsäädöksen voimaantulua ja säännöstä sovelletaan vielä uuden lainsäädännön aikana. Tosiallinen taannehtivuus tarkoittaa taas sitä, että uutta lainsäädäntöinstrumenttia sovelletaan tapaukseen, joka

¹⁹⁰ Raitio, 2018, s. 584

¹⁹¹ Raitio, 2020, s. 593 & 594.

¹⁹² Raitio, 2020, s. 297 & 298.

on syntynyt vanhan lainsäädännön aikana. EU-tuomioistuin on ollut oikeuskäytännössä myönteinen materiaalsen taannehtivuuteen nähden mutta periaatteessa kieltänyt tosiasiallisen taannehtivuuden. Kuitenkin esimerkiksi tasoitusmaksujärjestelmän EU:n yhteisen maatalouden alalla ja kansallisten valuuttojen ulkoisen arvon vaihteluiden tilanteissa on kuitenkin sovellettu lakia tosiasiallisen taannehtivasti.¹⁹³

Aikaraja, jonka jälkeen säännöksen soveltamista voidaan pitää taannehtivana, riippuu siitä, milloin säännös on julkaistu EU:n virallisessa lehdessä. EU-oikeus ei pidä hyväksyttävänä, että esim. asetus tosiasiallisesti julkaistaan voimaantulopäivää myöhemmin ja oikeusvaikutukset alkavat voimaantulopäivästä. Raja katsotaan siis tosiasiallisen julkaisupäivän, eikä EU:n virallisen lehden maininnan mukaan. Asianosaisella on oltava tilaisuus tutustua julkaistuun säädökseen, ennen kuin sitä voidaan soveltaa.¹⁹⁴

EU-säännösten taannehtivat vaikutuksia on esiintynyt erityisesti maatalouspolitiikan alalla, koska se on turvannut vakauden. Taannehtivuus voidaan hyväksyä siis muussa kuin rikosoikeudellisessa kontekstissa, kunhan kyseessä on unionin tavoitteiden toteuttaminen ja yksityisen luottamuksensuoja pysyy loukkaamattomana. Jäsenvaltiot eivät saa määrätä taannehtivia sanktioita eurooppaoikeuden rikkomisesta. Prosessuaalisten normien taannehtivuuden osalta prosessuaalisia säännöksiä voidaan soveltaa kaikkiin niiden voimaantulon hetkellä vireillä oleviin tapauksiin. EU-oikeuden vastaisesti perittyjen saatavien takaisinperinnässä sovellettavia prosessuaalisia määräaikoja ei saa lyhentää taannehtivasti ilman riittävää siirtymäaikaa.¹⁹⁵

Poikkeuksena pääsäännön mukaisesta taannehtivan lainsäädännön kiellosta voidaan mainita, että muotomääräysten vuoksi virheelliseksi todettu kumottu asetus voidaan korvata taannehtivalla samansisältöisellä asetuksella. Tulkinnallisesti epäselvä eurooppaoikeudellista säännöstä voidaan selventää myöhemmällä säännöksellä ja

¹⁹³ Raitio, 2020, s. 297.

¹⁹⁴ Raitio, 2020, s. 297.

¹⁹⁵ Raitio, 2020, s. 298.

täsmentävää säännöstä voidaan soveltaa tapahtumiin, jotka sattuivat ennen täsmentävän säännöksen julkaisemista.¹⁹⁶

EU-tuomioistuin määrää viime kädessä sen, missä tapauksissa taannehtiva EU-lainsäädäntö on sallittua. EU-tuomioistuin arvioi muun muassa neuvoston asetusten voimaantuloajan laillisuuden. Materiaalisen taannehtivuuden yhteydessä tuomioistuin on katsonut, että EU-lainsäädäntö saavuttaa oikeusvaikutuksia voimaan tulon jälkeen myös silloin, kun uusi lainsäädäntö määrittelee vanhan lainsäädännön aikana tapahtuneiden asiantilojen seurauksia.¹⁹⁷

Oikeusvarmuuden periaatetta sovellettaaan SEUT 263 artiklan kumoamiskanteiden yhteydessä. Taannehtivan lainsäädännön sallittavuutta arvioidessaan EU-tuomioistuin tarkastelee nimenomaan yksityisten oikeussubjektien oikeussuojan tarpeellisuutta. Taannehtivuuskiellon tavoitteena on suojata yksityisiä oikeussubjekteja mielivaltaiselta ja ennakoimattomalta lainkäytöltä. Kuitenkin taannehtiva säädös voidaan jättää kumoamatta, jos se tuo yksityiselle etuja tai hyötyjä. Tässäkin tilanteessa otetaan huomioon tulkinnalliset olosuhteet.¹⁹⁸

Kun EU-tuomioistuin harkitsee hallintopäätöksen kumoamista taannehtivuuden vuoksi, siinä otetaan huomioon seuraavat kysymykset :

1. Mitä tarkoitetaan hallintopäätöksellä?
2. Mitä odotuksia voidaan suojata ”oikeutettuina odotuksina”?
3. Onko kumottava hallintopäätös laillinen vai laitton?
4. Myönnetäänkö hallintopäätöksellä yksityiselle oikeuksia vai onko se päinvastoin velvoittava?
5. Milloin kumoamispäätöksen oikeusvaikutukset alkavat – *ex nunc* vai *ex tunc*?
6. Mikä on kumoamisen syy?

¹⁹⁶ Raitio, 2020, s. 298.

¹⁹⁷ Raitio, 2020, s. 299.

¹⁹⁸ Raitio, 2020, s. 299.

7. Kumotaanko hallintopäätös kokonaan vai osittain?
8. Kuinka tulee arvottaa asiaan liittyvät julkiset ja yksityiset intressit?¹⁹⁹

4.3 Taannehtivan verolainsäädännön asema Suomessa

Konfiskatorisen verotuksen kieltoon liittyy kysymys taannehtivan verolainsäädännön hyväksyttävyydestä. Legaliteettiperiaatteeseen perustuva EIS 7 artikla kieltää taannehtivan lainsäädännön soveltamisen rikosasioissa. Veroasiat eivät kuulu EIS 7 artiklan piiriin, mutta veronkorotukset ja muut syyteasioihin rinnastuvat sanktiot voivat kuulua artiklan soveltamisalaan.²⁰⁰

Ihmisoikeuskomissio ja ihmisoikeustuomioistuin ovat hylänneet monia hakemuksia, jotka ovat koskeneet taannehtivaa verolainsäädäntöä. EIS ei kiellä sopimusvaltioita säätämästä taannehtivaa verolainsäädäntöä, mutta sen on kuitenkin oltava suhteellisuusperiaatteen mukainen. Suhteellisuusperiaatteen kanssa ristiriidassa oleva taannehtiva verolainsäädäntö katsotaan olevan omaisuuden suojan vastainen.²⁰¹

Suomen lainsäädäntö ei itsessään sisällä taannehtivan verolainsäädännön kieltä mutta asiasta on käyty keskusteluja vapaaehtoisten eläkevakuutusten ja työsuhdeoptioiden verotuksen kohdalla.²⁰²

Takautuvan verolainsäädännön hyväksyttävyys Suomessa liittyy tiiviisti legaliteettiperiaatteeseen, jonka mukaan verotuksesta pitää säätää lailla PL 81.1 §:n mukaisesti. Vaikka Suomessa ei ole kiellettyä käyttää taannehtivaa verolainsäädäntöä, silti verovelvollisen kannalta taannehtivaa verolainsäädäntöä tulisi välttää

¹⁹⁹ Raitio, 2020, s. 300.

²⁰⁰ Äimä, 2011, s. 114.

²⁰¹ Äimä, 2011, s. 114.

²⁰² Äimä, 2011, s. 115.

oikeusvarmuuden ja verovelvollisten luottamuksensuojan takia. Taannehtivan verolainsäädännön hyväksyttävyyden ongelma liittyy Suomen PL 15.1 §:n mukaiseen omaisuudensuojaan, vaikka se ei ole täysin identtinen edellä käsitellyistä EIS:n omaisuudensuojasta ja perusoikeuskirjan omaisuudensuojasta.²⁰³

Suomen perustuslain ongelma taannehtivan verolainsäädännön hyväksyttävyyden kannalta perustuu erityisesti legaliteettiperiaatteeseen ja PL 15.1 §:n omaisuudensuojaan. PL 15.1 §:n turvaa jokaisen omaisuuden turvattu julkisen vallan kohtuuttomilta toimilta. Tällöin selvitettäessä PL 15.1 §:n omaisuudensuojan merkitystä taannehtivan verolainsäädännön hyväksyttävyyden kannalta keskeistä on arvioida, loukkaako taannehtiva verolainsäädäntö verovelvollisten PL 15.1 §:n omaisuudensuojaa. Jos takautuva verolainsäädäntö ei loukkaa omaisuudensuojaa, taannehtivan verolainsäädännön käyttämiseen ei yleensä liitty ongelmia omaisuuden suojaan nähden.²⁰⁴

4.4 Perustuslakivaliokunnan merkitys

Suomessa taannehtivan verolainsäädännön hyväksyttävyyttä arvioidaan kaksivaiheisella menettelyllä. Ensimmäisessä vaiheessa käytetään etukäteistä menettelyä, jossa perustuslakivaliokunta arvioi taannehtivan verolainsäädännön perustuslainmukaisuutta PL 74 §:n mukaisesti. Perustuslakivaliokunnan lausunnot voivat tässä tilanteessa etukäteen estää taannehtivan verolainsäädännön käyttämisen mahdollisten perustuslaillisten epäselvyyksien takia. EU-oikeudelliset seikat voivat kulutusverojen kohdalla johtaa siihen, ettei tämä menettely onnistu verotuksen prosessuaalisen autonomian ja EU-oikeuden välisen ristiriidan vuoksi.²⁰⁵

Arviointimenettelyn toisessa vaiheessa käytetään PL 106 §:n mukaista etusijajärjestelmää. PL 106 §:n mukaan, jos tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa

²⁰³ Männistö, 2018, s. 281.

²⁰⁴ Männistö, 2018, s. 282 & 283.

²⁰⁵ Männistö, 2018, s. 281 & 282.

asiassa lain säännöksen soveltaminen olisi ilmeisessä ristiriidassa Suomen perustuslain kanssa, tuomioistuinten tulee antaa etusija Suomen perustuslain säännökselle. Tässä valvonnassa on kyse jälkikäteisestä valvonnasta, joka tapahtuu verolainsäädännön soveltamisvaiheessa.²⁰⁶

PL 74 §:n mukaan eduskunnan perustuslakivaliokunnan tehtävänä on antaa lausuntonsa sen käsittelyyn tulevien lakiehdotusten ja muiden asioiden perustuslainmukaisuudesta sekä suhteesta kansainvälisiin ihmisoikeussopimuksiin.²⁰⁷ Aina säätäessään mitä tahansa lakeja eduskuntaa sitoo perustuslakivaliokunnan lausunnot, jolloin lakiehdotuksia joudutaan muuttamaan tarvittaessa perustuslakivaliokunnan lausunnon mukaisesti. Tämä koskee myös taannehtivaa verolainsäädäntöä.²⁰⁸

Perustuslakivaliokunnan tehtävänä on tutkia lakiesitysten sisältö, muodolliset vaatimukset ja valvoa lakien oikeaa säätämisyjärjestystä. Tällä tavalla varmistetaan se, ettei perustuslain kanssa ristiriitaisia lakeja säädetä tavallisessa lainsäätämisyjärjestyksessä. Näin turvataan lakien perusoikeussäännösten mukaisuutta. Nämä kaikki tehtävät koskevat myös verolainsäädäntöä.²⁰⁹

Perustuslakivaliokunta on lausunnoissaan käsitellyt taannehtivan verolainsäädännön mahdollisia perustuslaillisia ongelmia ja konkreettisia oikeusvaikutuksia verovelvollisten perustuslaissa mainitun omaisuuden suojan kannalta. Perustuslakivaliokunta ei ole kuitenkaan kovin usein tulkinnut taannehtivan verolainsäädännön olevan omaisuuden suojan vastainen. Lausunnot ovat varsin vanhoja ja niiden käyttöarvoa ei pystytä nykyään arvioimaan tutkimuskohteen ja tutkimuksen teoreettisen viitekehyksen kannalta.²¹⁰

²⁰⁶ Männistö, 2018, s. 282.

²⁰⁷ Ojanen, 2015, s. 53.

²⁰⁸ Männistö, 2018, s. 289.

²⁰⁹ Männistö, 2018, s. 289 & 290.

²¹⁰ Männistö, 2018, s. 290.

Suomen perustuslain etukäteisvalvontaan perustuva järjestelmä vaikuttaa myös taannehtivan verolainsäädännön hyväksyttävyyteen ja Männistön mukaan taannehtivan verolainsäädännön käyttämisen yhteyttä legaliteettiperiaatteeseen tulisi käsitellä jo etukäteen lainsäätämisvaiheessa.²¹¹

Männistö arvioi, että käsitellessä taannehtivan verolainsäädännön vaikutusta vasta soveltamisvaiheessa tuomioistuimessa ei välttämättä enää estä verovelvolliselle aiheutuneita haittoja. Tällainen tilanne voi Männistön mukaan realisoitua esimerkiksi silloin, kun kulutusverotuksen vyörytys on epäonnistunut takautuvan verolainsäädännön takia eikä tilannetta pystytä korjaamaan jälkikäteen.²¹²

Verolakeja viedään harvoin perustuslakivaliokunnan käsiteltäviksi, jolloin PL 106 §:n etusijajärjestelmä voi olla melko tehoton väline turvaamaan taannehtivan verolainsäädännön hyväksyttävyyttä. Tällöin taannehtivan verolainsäädännön hyväksyttävyyttä arvioidaan vasta lainsäädännön soveltamisvaiheessa.²¹³

Perustuslakivaliokunta on viimeksi 1970-luvulla todennut taannehtivan verolainsäädännön olevan Suomen perustuslain vastainen, jolloin kyseistä verolakia voitu lisätä lainsäädäntöön. Lisäksi on otettava huomioon, että perustuslakivaliokunnan lausunnot ovat koskeneet nykyään enemmän tuloveroja, eikä niinkään kulutusveroja. Taannehtivaa verolainsäädäntöä koskevien perustuslakivaliokunnan lausuntojen vähäisyys voi johtaa siihen, että asiaa on entistä vaikeampaa käsitellä eduskunnassa tai lain soveltamisessa.²¹⁴

²¹¹ Männistö, 2018, s. 290.

²¹² Männistö, 2018, s. 290 & 291.

²¹³ Männistö, 2018, s. 290 & 291.

²¹⁴ Männistö, 2018, s. 291.

4.5 PL 106 §:n merkitys

Jälkikäteinen valvonta taannehtivan verolainsäädännön osalta perustuu PL 106 §:ään.²¹⁵ PL 106 §:n mukaan tuomioistuinten tulee antaa etusija Suomen perustuslain säännökselle, jos tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa lain säännöksen soveltaminen olisi ilmeisessä ristiriidassa Suomen perustuslain kanssa.²¹⁶

Tässä valvonnassa on kyse verolainsäädännön soveltamisvaiheen valvonnasta, mutta tässä tilanteessa valvonta ei välttämättä pysty korjaamaan verovelvollisille aiheutuneita kustannuksia. Esimerkkinä Männistön esille nostama kulutusverotuksen vyörytys, joka epäonnistunut takautuvan verolainsäädännön takia eikä tilannetta ole mahdollista korjata jälkikäteen.²¹⁷

Tässä vaiheessa on myös huomioitava, että tuomioistuin arvioi säännöksen perustuslainmukaisuutta ainoastaan yksittäisen oikeustapauksen ratkaisemisen yhteydessä, eikä siten muihin oikeustapauksiin. Lisäksi tuomioistuin ei tutki säännöksen perustuslainmukaisuutta siitä näkökulmasta, että säännös pitäisi itsessään julistaa perustuslain vastaiseksi.²¹⁸

Tämän takia PL 106 § voi vaikuttaa taannehtivan verolainsäädännön hyväksyttävyyteen vain välillisesti. Kynnys todeta lain säännös ilmeisen perustuslain vastaiseksi on hyvin korkealla. Toisin sanoen pykälän soveltaminen edellyttää, että lain perustuslainmukaisuutta ei ole lakia säädettäessä arvioitu perustuslakivaliokunnassa.²¹⁹ Taannehtivaa verolainsäädäntöä arvioiva tuomioistuin ei ole ns. perustuslaki säännösten ennakkollinen säätäjä, koska tämä toimivalta on vain eduskunnalla.²²⁰

²¹⁵ Männistö, 2018, s. 293.

²¹⁶ Letto-Vanamo, 2020, s. 57

²¹⁷ Männistö, 2018, s. 293.

²¹⁸ Männistö, 2018, s. 293.

²¹⁹ Määttä & Paso, 2022, s. 51.

²²⁰ Männistö, 2018, s. 293.

EU jäsenvaltioiden tuomioistuimilla ja viranomaisilla on velvollisuus oma aloitteisesti olla soveltamatta EU-oikeuden kanssa ristiriidassa olevaa kansallista säännöstä riippumatta siitä, onko kansallinen säännös säädetty ennen vai jälkeen EU-säännöksen säätämisen.²²¹ Näissä tilanteissa kansallisilta tuomioistuimilta ei edellytetä samanlaista selvää ristiriitaa koskevaa kynnystä kuin kansallisessa oikeudessa. Taannehtivaa verolakia ei voida soveltaa, jos se on ristiriidassa EU-oikeuden kanssa.²²²

Taannehtivan verolainsäädännön kohdalla voidaan todeta olevan selviä ongelmia suhteessa omaisuuden suojaan. Vaikka verotus ei saa olla mielivaltaista, kuitenkin valtioilla on hyvin laaja valta päättää omasta verotuksestaan. EIT on myöskin useampaan kertaan hylännyt useita hakemuksia liittyen taannehtivaan verolainsäädäntöön. Valtion verotusoikeus on niin laajaa, että jopa EU-sisämarkkinoiden perusvapauksista voidaan poiketa niiden suhteen. Lisäksi omaisuuden suoja on aina toissijainen verotusvaltaan nähden. Tämä on mahdollista niin kauan aikaa, kun verotus on sopusoinnussa suhteellisuusperiaatteen kanssa.

Suomessa taannehtivan verolainsäädännön liittyy sekä lainsäädännöllisiä että lainsoveltamiseen liittyviä ongelmia. Perustuslakivaliokunnan rooli on ollut melko vähäistä asian kanssa, vaikka se onkin ilmaissut olevansa sillä kannalla, että taannehtivaa verotusta tulisi välttää hallinnollisissa ratkaisuissa. Tuomioistuimet voivat ainoastaan jättää yksittäisissä tapauksissa soveltamatta taannehtivaa verolakia, mutta kynnys tälle on korkea eikä se itsessään poista kyseisen säännöksen pätevyyttä.

²²¹ Määttä & Paso, 2022, s. 58 & 59.

²²² Männistö, 2018, s. 295.

5 Johtopäätökset

5.1 Taannehtivan verolainsäädännön keskeisimmät ongelmat

Taannehtivaan verolainsäädäntöön liittyy monia kansalliseen lainsäädäntöön, kansainväliseen oikeuteen, rikosoikeudelliseen rangaistukseen, omaisuuden suojaan ja hallinnollisiin päätöksiin liittyviä seikkoja. Verovelvollisen voi olla vaikeaa selvittää, onko hänelle mahdollisuuksia välttää ylimääräisiltä taloudellisilta kustannuksilta, jos verotusta päätetään muuttaa taannehtivasti.

Hallinnollisissa päätöksissä noudetaan luottamuksensuojan periaatteen mukaan pääsääntöisesti taannehtivien päätösten kieltoa. Tämä koskee kaikkia hallinnollisia päätöksiä, eikä pelkästään spesifisti verotuspäätöksiä. Kuitenkin luottamuksensuoja edellyttää asian tulkinnanvaraisuutta tai epäselvyyttä verovelvollisen vilpittömää mieltä ja verovelvollisen nuhteetonta toimintaa viranomaisten ohjeiden mukaan. Luottamuksensuojaa ei voi saada kuitenkaan edes näiden kolmen edellytysten täytyessä, jos asiaan liittyy ajallinen ongelma tai päätökseen liittyy muu erityinen painava syy. Hallintopäätösten taannehtivuudessa voi olla kyse sen liiallisesti tulkinnanvaraisuudesta verovelvollisen näkökulmasta katsottuna. Verovelvollisella on tietysti mahdollisuus vaikuttaa päätökseen omalla toiminnallaan, mutta aina näin asia ei kuitenkaan ole.

Rikosoikeudellisissa sanktioissa taas sovelletaan aina taannehtivan rikoslainsäädännön kieltoa, joka on kenties tunnetuin rikosoikeudellisen laillisuusperiaatteen ehto. Se antaa suojaa enimmäkseen silloin, kun arvioidaan verovelvollisen mahdollista vilpillistä toimintaa rikosoikeudellisesta näkökulmasta katsottuna. Veronkorotus voidaan määrätä verovelvolliselle, jos hän toiminut lainvastaisesti häneen kohdistuneissa verotukseensa liittyvissä velvoitteissa. Veronkorotukseen ei saa suojaa taannehtivalta päätöksenteolta, jos veronkorotus määrätään hallinnollisena sanktiona. Luvussa 3 todettiin, että Suomen oikeus ei tunnista veronkorotusta rikosoikeudelliseksi sanktioksi, mutta tästä asiasta EIT on eri mieltä ja se on vaikuttanut veronkorotuksen rikosoikeudelliseen luonteeseen.

Otan vielä esille erään seikan liittyen ultima ratio -periaatteeseen. Luvussa 3 todettiin, että tämän periaatteen mukaan rikosoikeutta voidaan käyttää vain jos ei ole moraalisesti hyväksyttävämpää ja sitä tehossaan kohtuullisissa määrin lähestyvää ja kohtuullisin kustannuksin toimeenpantavissa olevaa järjestelmää. Taannehtivan rikoslain kielto taas kieltää antamasta taannehtivia rikosoikeudellisia sanktioita. Veronkorotus hallinnollisena sanktiona voi olla eräänlainen keino toteuttaa ultima ratio -periaatetta, mikä itsessään voi olla ymmärrettävää. Kuitenkin hallinnolliseen sanktioon ei lähtökohtaisesti päde taannehtivan rikoslainsäädännön kieltoa eikä myöskään teoreettisesti ne bis in idem -periaatetta. EIT on taas rinnastanut tietyissä tapauksissa veronkorotuksen rikosoikeudelliseksi sanktioksi, jolloin taannehtivan rikoslainsäädännön kielto ja ne bis in idem -periaate pätevät. Ultima ratio -periaatteeseen ja taannehtivan rikoslainsäädännön kieltoon voi liittyä teoreettista ristiriitaisuutta.

Toisaalta on myös hyvä ottaa huomioon, että tietystä näkökulmasta taannehtivan rikoslainsäädännön kielto voi suojata enemmän rikollista toimintaa, kuin vähäistä tai tarkoituksetonta verolain rikkomista. Tällöin taannehtivan rikoslainsäädännön kielto voi antaa oikeusfilosofisesti epäreilua etua rikollisesta toiminnasta rehellisiin verovelvollisiin nähden. Se, että täytyykö veronkorotuksen olla hallinnollinen vai rikosoikeudellinen sanktio, on tietyssä mielessä mielipide kysymys.

Omaisuuksien suojan todettiin olevan keino taloudellisesti turvalliselle elämälle. Verotuksella voidaan puuttua omaisuuden suojaan vain, jos verotuksen voidaan katsoa olevan konfiskatorista. Kuitenkin valtion verotusvalta on aina ensisijainen suhteessa omaisuuden suojaan ja siksi taannehtivan verolainsäädännön voidaan katsoa olevan hyvin ongelmallinen. Koska kansainvälisesti ei ole olemassa säädöstä taannehtivasti verolainsäädännöstä, EIT on usein hylännyt taannehtivaa verolainsäädäntöä koskevia kanteita, koska valtioilla on laaja verotusvalta kansalaisiinsa nähden.

Suomessa taannehtivan verolainsäädäntö on todettu olevan perustuslain vastaista viimeksi 1970-luvulla eli asiasta on jo melko pitkä aika. Perustuslakivaliokunta ei ole usein pitänyt taannehtivan verolainsäädäntöä omaisuuden suojan vastaisena. Tämä on johtanut siihen, että taannehtiva verolainsäädäntö on puuttunut liikaa ihmisten omaisuuden suojaan ilman, että ihmiset olisivat onnistuneet vaikuttamaan omiin asioihinsa oikeusteitse. Taannehtivan verolainsäädäntö on selvästi jättänyt huomioimatta yllätyksellisten verojen vaikutuksen verovelvollisen taloudelliseen asemaan.

Tuomioistuin voi ainoastaan perustuslain 106 §:n avulla jättää soveltamatta taannehtivaa verolainsäädäntöä, mutta tämän edellytyksenä on, että säännös on nimenomaan ilmeisessä ristiriidassa perustuslain kanssa. Tuomioistuin ei pysty julistamaan taannehtivaa verolakia pätemättömäksi vaan se pystyy ainoastaan jättää soveltamatta kyseistä säännöstä kyseisessä oikeustapauksessa.

Taannehtivan verolainsäädännön vaikutus rikkoo edelleen verovelvollisen oikeusturvaa, eikä asiasta näyttäisi olevan tulossa muutosta Suomen lainsäädäntöön. Vaikutus voi olla liian ennalta-arvaamaton ja siksi niin epäoikeudenmukainen. Kuitenkin joissakin Euroopan maissa on säädetty taannehtivan verolainsäädännön kiellosta. Seuraavassa alaluvussa esitetään lyhyesti esimerkkejä taannehtivan verolainsäädännön kiellosta.

5.2 Esimerkkejä taannehtivan verolainsäädännön kiellosta: Ruotsi ja Saksa

5.2.1 Ruotsi

Taannehtivan verolainsäädännön kiello voi perustua monenlaisiin lainsäädännöllisiin ratkaisuihin. Verolainsäädännön taannehtivuuden kiello on käytössä Ruotsissa. Tällainen pykälä perustuslaissa olisi tehokas tapa välttää taannehtivuutta. Ruotsin

perustuslain 2 kappaleen 10 §:n 2 kohta kieltää taannehtivan verolainsäädännön. Ruotsin perustuslain nimenomainen säännös perustuu selvitykseen ja hallituksen esitykseen, joiden mukaan verolainsäädäntö ei saisi olla taannehtiva ilman perusteltua syytä.²²³

Kuitenkin taannehtivan verolainsäädännön kieltoon on liittynyt epäselvyyksiä, koska taannehtivuuden yleistä pätevää määritelmää on vaikeaa määritellä. Ruotsissa on päädytty ratkaisuun, jonka mukaan taannehtivan verolainsäädännön yksiselitteinen määritelmä sisältää aina transaktion tapahtumisen. Transaktion tapahtumisen lisäkysymyksinä ovat: onko transaktion tapahtuminen aina ratkaisevaa taannehtivan verolainsäädännön alkamisajankohdan määrittelyn kannalta ja miten kyseisen transaktion syntyminen vaikuttaa taannehtivuuden hyväksyttävyyteen.²²⁴

Ruotsissa on analysoitu terminologisia eroja taannehtivan verolainsäädännön osalta. Hyvin paljon kysymyksiä liittyy niihin tulkintaongelmiin, joissa Ruotsin perustuslaki ei sisällä nimenomaista taannehtivan verolainsäädännön määrittelyä vaan sen määritelmä on muodostunut Männingin mukaan oikeuskäytännön ja oikeuskirjallisuuden kautta. Hajanainen terminologia on johtanut uudelleen arviointiin siitä, koskeeko Ruotsin perustuslain taannehtivan verolainsäädännön kieltö ennen kyseistä lainmuutosta tapahtuneita transaktioita.²²⁵

Taannehtivan verolainsäädännön kiellon tulkintaongelmat ovat seurausta myös Ruotsin perustuslain rajoitetusta merkityksestä tulkintalähteenä, koska Ruotsissa kärsitään perustuslaillisen tradition puutteesta. Oikeuskäytännössä ja oikeuskirjallisuudessa on ollut liian vähän tulkintakannanottoja ja määritelmiä taannehtivasta verolainsäädännöstä.²²⁶

²²³ Männing, 2018. s. 137.

²²⁴ Männing, 2018. s. 137.

²²⁵ Männing, 2018. s. 138.

²²⁶ Männing, 2018. s. 138.

Ruotsin korkein oikeus on vain kerran todennut taannehtivan verolainsäädännön perustuslain vastaiseksi. Tämä tapahtui ensimmäisessä oikeustapauksessa, joka käsitteli nimenomaan verotuksen taannehtivuutta. Asiassa oli kyse oikeushenkilön verovastuuseen liittyvien siirtymäsäännösten taannehtivuudesta. Säännökset todettiin Ruotsin perustuslain vastaisiksi, mutta tämä ainoa kerta, jolloin tämä tapahtui. Muissa Ruotsissa julkaistuissa oikeusjutuissa taannehtivan verolainsäädännön käyttäminen on ollut laillista.²²⁷

5.2.2 Saksa

Taannehtivan verolainsäädännön kieltö voi perustua myös erilaisiin lainsäädännöllisiin ratkaisuihin. Takautuvuuden kieltö voi muodostua yleisestä periaatteesta, joka perustuu suoraan perustuslakiin tai sen perusteella muodostuneeseen periaatteeseen, esim. legaliteettiperiaatteeseen tai oikeusvarmuuteen. Saksassa taannehtivan verolainsäädännön kieltö perustuu tämän kaltaiseen lainsäädäntöratkaisuun.²²⁸

Tässä kohtaa on syytä kiinnittää huomiota siihen, että toisin kuin Suomessa niin Saksassa on käytössä valtiosääntötuomioistuin, joka valvoo myös verolainsäädännön perustuslainmukaisuutta. Tämän tuomioistuinkontrollin on vaikuttanut taannehtivan verolainsäädännön termin historiaan ja sen hyväksyttävyyden arviointiin.²²⁹

Taannehtivan verolainsäädännön kieltämisen taustalla on ollut ajatus siitä, että verovelvollisten tulee voida luottaa oikeusjärjestyksen takaamaan perustuslailliseen vapauteen. Tähän luottamukseen kuuluu esim. verovelvollisten vapaus toimia ilman pelkoa siitä, että taloudelliseen toimintaan voidaan jälkikäteen määrätä taannehtiva veroseurauksia.²³⁰

Saksassa suhteellisuusperiaatteella on hyvin paljon merkitystä taannehtivan verolainsäädännön hyväksyttävyyden arvioinnissa, koska taannehtivan

²²⁷ Männistö, 2018. s. 138.

²²⁸ Männistö, 2018. s. 146.

²²⁹ Männistö, 2018. s. 147.

²³⁰ Männistö, 2018. s. 147.

verolainsäädännön kielto ei voi sisältää ajatusta siitä, että verolainsäädäntöä ei voisi koskaan muuttaa. Lainsäätäjän on kuitenkin aina uusia verolakeja säätäessään ottaa huomioon yhteiskunnassa vallitseva tilanne eli kyse on tapauskohtaisesta harkinnasta.²³¹

Saksassa taannehtiva verolainsäädäntö kuitenkin jaetaan aitoon takautuvuuteen ja epäaitoon takautuvuuteen. Jaottelu perustuu valtiosääntötuomioistuimen luomaan tapauskohtaiseen järjestelmään. Valtiosääntötuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan aito takautuvuus on kiellettyä ja epäaito lähtökohtaisesti sallittua.²³²

Saksan valtiosääntötuomioistuimen linja verolainsäädännön kieltoa kohtaan perustuu oikeusvarmuuteen ja luottamuksensuojaan ja lisäksi myös muut Saksan tuomioistuimet ovat vaikuttaneet näihin periaatteisiin. Kuitenkin taannehtivan verolainsäädännön hyväksyttävyyden arvioinnin kannalta valtiosääntötuomioistuimella on ainoana toimivalta julistaa taannehtiva verolainsäädäntö pätemättömäksi Saksassa.²³³

Valtiosääntötuomioistuimen oikeuskäytäntö taannehtivaa verolainsäädännön kohdalla on ollut johdonmukaista viimeisten vuosikymmenten aikana, mutta tilanne on kuitenkin 2010-luvun oikeuskäytännössään kääntynyt verovelvollisen kannalta parempaan suuntaan. Oikeuskäytännössä oli ennen 2010-luvun tuomioita vain muutamia tapauksia, joissa epäaidosti takautuvat lait olivat perustuslain vastaisia. Tämä johtui siitä, ettei tapauksissa ollut riittävästi huomioitu verovelvollisten luottamuksensuojaa siihen, että verolainsäädäntö jatkuisi samalla tavalla eikä muutoksia tapahtuisi yllättäen.²³⁴

Kehityssuunta on uusimpien valtiosääntötuomioistuimen oikeustapausten myötä kääntynyt verovelvolliselle parempaan suuntaan, mutta taannehtivan verolainsäädännön kieltoa ei ole oikeudellisesti ratkaistu lopullisesti Saksassa. Saksassa

²³¹ Männistö, 2018. s. 147.

²³² Männistö, 2018. s. 147.

²³³ Männistö, 2018. s. 147.

²³⁴ Männistö, 2018. s. 147 & 148.

käytössä olevat erilaiset lainsäädäntöinstrumentit vaikuttavat myös taannehtivan verolainsäädännön hyväksyttävyyteen.²³⁵

5.3 Loppusanat

Kuten edellisessä alaluvussa todettiin, taannehtivan verolainsäädännön kiellon mahdolliseen olemassaoloon liittyy ongelmia. Kyseiset termit on määriteltävä oikeudellisesti, termeistä ei välttämättä ole olemassa riittävän tarkkaa oikeudellista tulkintaa ja termejä saatetaan tulkita eri lailla tapauskohtaisesti. Lisäksi eri maissa voi olla erilaisia oikeudellisia rakenteita, kuten edellä mainittu valtiosääntötuomioistuin. Yhteiskunnan nopean muutoksen ja tapausten omanlaisten piirteiden vuoksi taannehtivan verolainsäädännön kiellon tyhjentävää määritelmää voi olla hyvin vaikeaa säätää lainsäädännöllisesti. Siksi voi olla parempi, että omaisuuden suoja voidaan vahvistaa taannehtivalta verotukselta joillakin muilla tavoilla, kuten oikeuskäytännön tai perustuslakivaliokunnan aktiivisemmän roolin myötä.

²³⁵ Männistö, 2018. s. 148.

Lähteet

- Gullans M., Pellonpää, M., Pölönen, P., Tapanila, A. (2018). Euroopan ihmisoikeussopimus. Talentum. Noudettu 30.5.2025 osoitteesta [https://verkkokirjahylly-almainsights-fi.proxy.uwasa.fi/teos/BAGBDXDTEB#kohta:VIII\(\(20\)Ensimm\(\(e4\)inen\(\(20\)lis\(\(e4\)p\(\(f6\)yt\(\(e4\)kirja\(\(20\):2\(\(20\)Omaisuuensuoja\(\(20\)\(\(\(ensimm\(\(e4\)isen\(\(20\)lis\(\(e4\)p\(\(f6\)yt\(\(e4\)kirjan\(\(20\)1\(\(20\)artikla\):2.1\(\(20\)Sopimusm\(\(e4\)\(\(e4\)r\(\(e4\)yst\(\(e4\)\)\(\(20\)ja\(\(20\)sen\(\(20\)suojaamaa\(\(20\)\(\(201d\)omaisuutta\(\(201d\)\(\(20\)koskevia\(\(20\)yleisi\(\(e4\)\(\(20\)n\(\(e4\)k\(\(f6\)kohtia/piste:tDC7](https://verkkokirjahylly-almainsights-fi.proxy.uwasa.fi/teos/BAGBDXDTEB#kohta:VIII((20)Ensimm((e4)inen((20)lis((e4)p((f6)yt((e4)kirja((20):2((20)Omaisuuensuoja((20)(((ensimm((e4)isen((20)lis((e4)p((f6)yt((e4)kirjan((20)1((20)artikla):2.1((20)Sopimusm((e4)((e4)r((e4)yst((e4))((20)ja((20)sen((20)suojaamaa((20)((201d)omaisuutta((201d)((20)koskevia((20)yleisi((e4)((20)n((e4)k((f6)kohtia/piste:tDC7)
- Hallberg, P., Karapuu, H., Ojanen, T., Scheinin, M., Tuori, K. & Viljanen, V-P. (2005). Perusoikeudet. Sanoma Pro. Noudettu 26.2.2024 osoitteesta [https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.proxy.uwasa.fi/teos/EAHBGXCTDG#kohta:III\(\(20\)YKSITT\(\(c4\)ISET\(\(20\)PERUSOIKEUDET\(:4\(\(20\)Rikosoikeudellinen\(\(20\)laillisuusperiaate\(\(20\)\(\(\(PL\(\(20\)8\(\(20\)\(\(a7\)\)\(:Johdanto\(:S\(\(e4\)\(\(e4\)nn\(\(f6\)shistoria/piste:t2G6](https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.proxy.uwasa.fi/teos/EAHBGXCTDG#kohta:III((20)YKSITT((c4)ISET((20)PERUSOIKEUDET(:4((20)Rikosoikeudellinen((20)laillisuusperiaate((20)(((PL((20)8((20)((a7))(:Johdanto(:S((e4)((e4)nn((f6)shistoria/piste:t2G6)
- Helminen, M. (2016). EU-vero-oikeus: välitön verotus. Alma Talent. Noudettu 25.5.2025 osoitteesta [https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.proxy.uwasa.fi/teos/EAFBHXCTEB#piste:b9791/kohta:7\(\(20\)Oikeussuojakeinot\(\(20\):\(7.1\(\(20\)Kansalliset\(\(20\)oikeussuojakeinot\(\(20\):\(7.1.1\(\(20\)EU-oikeuden\(\(20\)vaatimukset\(\(20\)](https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.proxy.uwasa.fi/teos/EAFBHXCTEB#piste:b9791/kohta:7((20)Oikeussuojakeinot((20):(7.1((20)Kansalliset((20)oikeussuojakeinot((20):(7.1.1((20)EU-oikeuden((20)vaatimukset((20))
- Hirvonen, A. (2011). *Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan (s.21–23). Yleisen oikeustieteen julkaisuja 17.* Noudettu 4.3.2024 osoitteesta https://helda.helsinki.fi/bitstream/handle/10138/225264/hirvonen_mitka_medit.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Hyttinen, T., Tapani, J. & Tolvanen M. (2019). Rikosoikeuden yleinen osa: vastuuoppi. Alma Talent Oy. Noudettu 1.8.2025 osoitteesta: <https://verkkokirjahylly-almainsights-fi.proxy.uwasa.fi/teos/CABBXXBTABHED#piste:t4Cg>

Koivisto, I. (2020). Johdatus hyvään hallintoon. Unigrafia Oy. Noudettu 30.5.2025 osoitteesta <https://helda.helsinki.fi/server/api/core/bitstreams/f8ea575d-5689-4ed4-a16e-e57ecbec0f52/content>

Lappi-Seppälä, T., Helenius, D., Melander, S., Nuotio, K., Ojala, T., Rautio, I. & Hakamies, K. (2022). Rikosoikeus. WSOYpro. Noudettu 13.12.2024 osoitteesta <https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.proxy.uwasa.fi/teos/GAHBGXCTDG#piste:td>

Matikkala, J. (2021). Rikosoikeudellinen seuraamusjärjestelmä. Edita Publishing Oy.

Melander, S. (2015). EU-rikosoikeus. Talentum.

Melander, S. (2016). Rikosvastuun yleiset edellytykset. Tietosanoma.

Mäenpää, O. (2017). *Yleinen hallinto-oikeus*. Alma Talent. Noudettu 18.2.2024 osoitteesta [https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.proxy.uwasa.fi/teos/CABBXXBTABCED#/kohta:II\(\(20\)Hallintotoiminnan\(\(20\)oikeudellinen\(\(20\)perusta\(\(20\):6\(\(20\)Oikeusperiaatteet\(\(20\)hallintotoiminnassa\(\(20\):6.5\(\(20\)Suhteellisuusperiaate\(\(20\)/piste:b3564](https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.proxy.uwasa.fi/teos/CABBXXBTABCED#/kohta:II((20)Hallintotoiminnan((20)oikeudellinen((20)perusta((20):6((20)Oikeusperiaatteet((20)hallintotoiminnassa((20):6.5((20)Suhteellisuusperiaate((20)/piste:b3564)

Männistö, E. (2018). *Takautuvan verolainsäädännön hyväksyttävyyys – erityisesti EU-oikeuden ja perus- ja ihmisoikeuksien näkökulmasta tarkasteltuna*. Kauppakamari. Noudettu 6.3.2024 osoitteesta [https://kauppakamaritieto-fi.proxy.uwasa.fi/ammattikirjasto/teos/takautuvan_verolainsaadannon_hyvakysyttavyys#kohta:Takautuvan\(\(20\)verolains\(\(e4\)\)\(\(e4\)d\(\(e4\)nn\(\(f6\)n\(\(20\)hyv\(\(e4\)ksytt\(\(e4\)vyys](https://kauppakamaritieto-fi.proxy.uwasa.fi/ammattikirjasto/teos/takautuvan_verolainsaadannon_hyvakysyttavyys#kohta:Takautuvan((20)verolains((e4))((e4)d((e4)nn((f6)n((20)hyv((e4)ksytt((e4)vyys)

Määttä, T & Paso, M. (2022). *Johdatus oikeudellisen ratkaisun teoriaan*. Unigrafia Oy.

Noudettu

30.5.2025

osoitteesta

<https://helda.helsinki.fi/server/api/core/bitstreams/84bfed0b-73e4-417a-8e94-03cb91afa617/content>

Määttä, T. (2016). *Methodinen pluralismi oikeustieteessä – Ympäristöoikeudellisen tutkimuksen suuntauksat ja menetelmät*. Teoksessa *Oikeustieteellinen opinnäytetyö – Artikkeleita oikeustieteellisten opinnäytteiden vaatimuksista, metodista ja arvostelusta*. Miettinen, T. (Toim.), Edilex. Noudettu 4.3.2024 osoitteesta <https://www.edilex.fi/kirjat/16170.pdf> [Rajattu pääsy].

Myrsky, M. & Svensk, N. (2023). *Vero-oikeuden oppikirja*. Talentum Pro. Noudettu

23.1.2024

osoitteesta

[https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.proxy.uwasa.fi/teos/FABBJXCTEB#/kohta:II\(\(20\)VEROTUKSEN\(\(20\)YLEISI\(\(c4\)\(\(20\)KYSYMYKSI\(\(c4\)\(\(20\):A.\(\(20\)Keskeinen\(\(20\)terminologia\(\(20\)/piste:b379](https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.proxy.uwasa.fi/teos/FABBJXCTEB#/kohta:II((20)VEROTUKSEN((20)YLEISI((c4)((20)KYSYMYKSI((c4)((20):A.((20)Keskeinen((20)terminologia((20)/piste:b379)

Myrsky, M. (2015). *Vero-oikeudellisen tutkimuksemme tilannekuva*. Edilex.

Lakimies 7–8 2015. s. 1091–1101. Noudettu 23.1.2024 osoitteesta <https://www.edilex.fi/lakimies/159680007.pdf> [Rajattu pääsy].

Letto-Vanamo, P. (2020). *Johdatus oikeuteen ja oikeudelliseen ajatteluun*. Helsingin

yliopisto.

Noudettu

15.5.2025

osoitteesta

<https://helda.helsinki.fi/server/api/core/bitstreams/5842f1a4-fb2c-4a99-b1ac-f9b99995a38d/content>

Ojanen, T. (2015). *Perusoikeusjuridiikka*. Unigrafia Oy. Noudettu 30.5.2025 osoitteesta

<https://helda.helsinki.fi/server/api/core/bitstreams/78670307-589c-489a-b714-351cb681e809/content>

Raitio, J. (2020). Euroopan unionin oikeus. Alma Talent. Noudettu 13.12.2024 osoitteesta <https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.proxy.uwasa.fi/teos/HACBGXDTEB#piste:t1>

Räbinä, T. (2023). *Verotusmenettelyn perusteet*. Alma Talent. Noudettu 23.1.2024 osoitteesta [https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.proxy.uwasa.fi/teos/GAIBBXTBBAEE#/kohta:2\(\(20\)Verotusteht\(\(e4\)vi\(\(e4\)\)\(\(20\)hoitavat\(\(20\)viranomaiset,\(\(20\)veronsaajat,\(\(20\)verotuskustannukset\(\(20\)ja\(\(20\)maksut\(:2.2\(\(20\)Verohallinto/piste:t4AU](https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.proxy.uwasa.fi/teos/GAIBBXTBBAEE#/kohta:2((20)Verotusteht((e4)vi((e4))((20)hoitavat((20)viranomaiset,((20)veronsaajat,((20)verotuskustannukset((20)ja((20)maksut(:2.2((20)Verohallinto/piste:t4AU)

Tolonen, H. (2003). *Oikeuslähdeoppi*. WSOY Lakitieto 2003.

Äimä, K. (2011). *Veroprosessioikeus: ihmis- ja perusoikeuksien sekä EU-oikeuden vaikutukset verotusmenettelyn ja muutoksenhakuun erityisesti tuloverotuksessa*. Talentum Media. Noudettu 23.1.2024 osoitteesta <https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.proxy.uwasa.fi/teos/BAXBXATGGIDC#/kohta:v/piste:b35>

Oikeuskäytäntö

EIT tapaus Pellonpää ja 34 muuta v. Suomi

EIT tapaus National & Provincial Building Society ym. v. Yhdistynyt kuningaskunta (1997)

Hakemus 13013/87, Wasa Liv Ömsesidigt m.fl. mot Sverige.

KKO 2011:11

KHO 2017:117

Virallislähteet

PeVM 25/1994 vp s. 8.

Ylimpien laillisuusvalvojen ratkaisut

EOAK 4139/2011

EOAK/3379/2018

