

12.6.2007

Dnro 736/4/06

Ratkaisija: Apulaisoikeusasiamies Petri Jääskeläinen

Esittelijä: Oikeusasiamiehensihteeri Pasi Pölönen

VERONKOROTUSVALITUSTA KOSKEVA SUULLINEN KÄSITTELY HALLINTO-OIKEUDESSA

(Päätöksestä on poistettu verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annetun lain (1346/1999) mukaan salassa pidettävät verotustiedot)

1

KANTELU

Kantelija pyysi 1.3.2006 päivätyssä kirjeessään eduskunnan oikeusasiamiestä tutkimaan korkeimman hallinto-oikeuden menettelyä verovalitusasian käsittelyssä, kun hänelle ei myönnetty asiassa valituslupaa. Kantelija arvosteli myös sitä, että X:n hallinto-oikeus ei ollut järjestänyt asiassa suullista käsittelyä.

2

SELVITYS

Kantelun johdosta hankittiin hallinto-oikeuden 4.5.2006 päiväty lausunto ja siihen liitetty X:n hallinto-oikeuden käsillä olevan päätöksen antaneen ratkaisukokoonpanon yhteinen 2.5.2006 päiväty selvitys. Kantelija antoi näiden johdosta 6.6.2006 päivätyyn vastineen.

Varasin vielä korkeimmalle hallinto-oikeudelle tilaisuuden antaa selvitys ja lausunto asiassa. Korkeimman hallinto-oikeuden presidentti ilmoitti 16.2.2007, ettei hänellä ole aihetta arvioida jaoston ratkaisua tai muutoin esittää lausuntoa asiassa.

Käytettävissäni ovat olleet myös X:n hallinto-oikeuden asiaa koskeva asiakirjavihko sekä korkeimman hallinto-oikeuden asiakirjavihko ja esittelymuistio asiassa.

3

RATKAISU

3.1

Tapahtumat

Verotoimisto antoi syyskuussa 2002 kaksi kantelijaa koskevaa jälkiverotuspäätöstä verovuosilta 1996 ja 1997. Päätösten mukaan verottamatta jäänyt tulo vuonna 1996 oli 120 000 markkaa ja vuonna 1997 240 000 markkaa. Oikaisupyynnön johdosta verotuksen oikaisulautakunta antoi 8.7.2003

jälkiverotuspäätökset kantelijan verovuosista 1996 ja 1997 ja toimitti jälkiverotuksen veroviraston esityksen mukaisesti. Kantelijalle määrättiin veronkorotukseksi 10 000 markkaa vuodelta 1996 ja 20 000 markkaa vuodelta 1997.

Verotarkastuksessa erään yhdistyksen oli katsottu maksaneen tehdyn sopimuksen perusteella vuonna 1996 kahdesti 50 000 markkaa osakeyhtiö A:lle ja vuonna 1997 kahdesti 70 000 markkaa osakeyhtiö B:lle. Sopimus oli laadittu yhdistyksen ja A:n kesken ja kantelija oli allekirjoittanut sen A:n puolesta. Sopimukseen perustuvat suoritukset oli maksettu tilille, jonka käyttöoikeus oli ollut kantelijalla yksityishenkilönä.

X:n hallinto-oikeus oli antanut aikaisemmin kesäkuussa 2003 päätöksen samaisen yhdistyksen ennakkoperintää ja työntekijän sosiaaliturvamaksua koskevaan valitukseen (verovuodet 1995–1999). Tuossa päätöksessä hallinto-oikeus totesi tässä käsitellylle asialle relevantisti kantelijan ja A:n osalta (1996 ja 1997) muun muassa seuraavaa: "... Edellä esitetyissä olosuhteissa ja ottaen huomioon se, ettei [A:n] ja [B:n] toimialaan kuulu mikään [yhdistyksen toimialaan] liittyvä, [yhdistyksen] näille yhtiöille maksamat korvaukset ovat [kantelijan] edellä mainittuun sopimukseen perustunutta palkkatuloa, josta [yhdistyksen] olisi pitänyt maksaa ennakonpidätykset ja suorittaa työnantajan sosiaaliturvamaksut."

Kantelija valitti henkilökohtaista tuloverotustaan koskevasta verotuksen oikaisulautakunnan päätöksestä hallinto-oikeuteen syyskuussa 2003. Kantelija pyysi hallinto-oikeutta toimittamaan asiassa suullisen käsittelyn. Kantelija halusi tulla henkilökohtaisesti kuulluksi asiassa ja pyysi myös kuultavan todistajana S:ää, joka "kertoisi, miten [ulkomaisessa valtiossa] vuosina 1996–1997 pankkiasioita hoidettiin ja erityisesti sen, että hän on B:n valtuuttamana ottanut [kantelijalta] vastaan kaksi eri rahasummaa." Valituskirjelmän lopussa todetaan, että "Mikäli asiassa ei toimiteta suullista käsittelyä, [kantelija] on valmis toimittamaan alkuperäisen kuittiselvityksen hallinto-oikeudelle jälkikäteen."

Veroasiamies katsoi hallinto-oikeudelle antamassaan vastineessa, että S:n todistusteemoiksi ilmoitettuja "seikkoja ei voida katsoa tämän asian ratkaisun kannalta tärkeiksi." ... "Selvitys, jota asian ratkaisussa kaivattaisiin, on [yhdistyksen] puolesta toimineiden henkilöiden antama selvitys siitä, miksi ko. suoritukset maksettiin, ja mitä vastasuorituksia [yhdistys] on suorituksilla saanut."

Hallinto-oikeudelle maaliskuussa 2004 antamassaan vastaselityksessä kantelija pyysi henkilökohtaista kuulemistaan sekä relevanttina aikana yhdistyksen toimitusjohtajana olleen henkilön kuulemista. Henkilökohtaisen kuulemisen tarkoituksiksi oli ilmoitettu se, että kantelija "voisi selvittää [osakeyhtiö C:n] toimenkuvan tässä asiassa ja [C:n] suhteen [A:han] ja [B:hen]." Vastaselityksen mukaan toimitusjohtaja "voi kertoa em. sopimuksesta ja sen tarkoituksesta, ja onko sopimuksen mukaan neuvoteltu, ja onko [A] hoitanut sille kuuluvat veloitteet ---. [Toimitusjohtaja] voi vielä vahvistaa, että [yhdistyksellä] ei ole ollut mitään sopimussuhdetta [kantelijan] kanssa eivätkä [yhdistyksen] suorittamat maksut ole perustuneet [kantelijan] henkilökohtaiseen työpanokseen."

Hallinto-oikeus hylkäsi valittajan valitukset joulukuussa 2004. Suullisen käsittelyn osalta hallinto-oikeus katsoi hallintolainkäyttölain 38 §:n perusteella, että *"asiakirjoista saatava selvitys huomioon ottaen suullisen käsittelyn järjestäminen ei ole asian selvittämiseksi tarpeen."* Pääasian perusteluissa hallinto-oikeus katsoi muun muassa, että *"[s]elvitystä siitä, ketkä henkilöt ovat konkreettisesti toimineet [yhdistyksen] [A:lle] ja [B:lle] antamien toimeksiantojen toteuttamiseksi, ei ole esitetty."* Perusteluissa todettiin myös, ettei kantelija ollut veroasiamiehen vastineeseen antamassaan vastaselityksessään esittänyt selvitystä siitä, miksi yhdistys oli maksanut riidanalaiset suoritukset A:lle ja B:lle, ja mitä vastasuorituksia yhdistys oli niiltä saanut. Hallinto-oikeus katsoi, että yhdistyksen mainituille yhtiöille maksamat korvaukset ovat kantelijan sopimukseen perustuvaa palkkatuloa. Hallinto-oikeus katsoi myös, että kantelija on jäänyt antamansa puutteellisen veroilmoituksen johdosta verottamatta osasta tuloaan vuosilta 1996 ja 1997, ja verovirastolla on ollut oikeus toimittaa näiltä osin jälkiverotus ja määrätä kantelijan maksettavaksi muun muassa veronkorotus.

Kantelija haki asiassa korkeimmalta hallinto-oikeudelta valituslupaa helmikuussa 2005. Kantelijan mukaan hallinto-oikeuden käsittelyssä oli tapahtunut ilmeinen virhe, kun päätöstä oli perusteltu (edellä kuvatuin tavoin) sillä, ettei kantelija ollut esittänyt selvitystä asiassa, vaikka kantelija oli

"pyytänyt suullisen käsittelyn järjestämistä nimenomaan asian selvittämiseksi ja ilmoittanut haluavansa itse tulla henkilökohtaisesti kuulluksi hallinto-oikeudessa, jossa hän olisi selvittänyt kaikki puheena olevat rahanostot ja mihin nämä rahasummat on käytetty ja mikä hänen roolinsa tässä asiassa on ollut. Edelleen [kantelija] on ilmoittanut haluavansa kuulla todistajana [S:ää] ja samalla hän olisi valottanut [A:n] ja [B:n] yhteistoimintaa [yhdistyksen] välillä.

Edelleen vastaselityksessään hallinto-oikeudelle [kantelija] on ilmoittanut, että hän haluaisi kuulla asiassa [yhdistyksen] tapahtumien aikaista toimitusjohtajaa ---, joka on ainoa henkilö, joka [yhdistyksen] taholta pystyy kertomaan nyt puheena olevasta sopimuksesta ja sen tarkoituksesta ja erityisesti [toimitusjohtaja] olisi voinut vahvistaa sen, että [yhdistyksellä] ei ole ollut mitään sopimussuhdetta [kantelijan] kanssa ja sen, ettei [yhdistyksen] suoritukset ole perustuneet väitetysti [kantelijan] henkilökohtaiseen työpanokseen.

[Kantelija] katsoo, että hänen oikeusturvansa edellyttää, että hän voisi oman selvityksensä asiassa antaa ja se ei ole mahdollista ilman em. henkilöiden henkilökohtaista kuulemistä asiassa."

Korkein hallinto-oikeus päätti joulukuussa 2005 verotusmenettelystä annetun lain 70 §:n nojalla, että se ei myönnä asiassa valituslupaa. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että asian saattamiseen korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi ei ole aihetta lain soveltamisen kannalta muissa samanlaisissa tapauksissa tai oikeuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi eikä silläkään perusteella, että asiassa olisi tapahtunut ilmeinen virhe. Valitusluvan myöntämiseen ei päätöksen mukaan ole myöskään painavaa taloudellista tai muuta syytä.

3.2

Asiaa koskevat säännökset

Hallintolainkäyttölain (586/1996) 38 §:n 1 momentin mukaan hallinto-oikeuden on toimitettava suullinen käsittely, jos yksityinen asianosainen pyytää sitä. Sama koskee korkeinta hallinto-oikeutta sen käsitellessä valitusta hallintoviranomaisen päätöksestä. Asianosaisen pyytämä suullinen käsittely voidaan jättää toimittamatta, jos vaatimus jätetään tutkimatta tai hylätään heti tai jos suullinen käsittely on asian laadun vuoksi tai muusta syystä ilmeisen tarpeeton.

Tilastotietojen valossa hallinto-oikeuskäytännössä suullisia käsittelyitä järjestetään suhteellisesti ja määrällisesti huomattavasti vähemmän kuin yleisissä tuomioistuimissa. Kuitenkin vuonna 2005 kaikkien hallinto-oikeuksien suullisessa käsittelyssä käsittelemät asiat lisääntyivät yhteensä 515 asiaan edellisvuoden 384 asiasta (hallinto-oikeuksien toimintakertomus 2005 s. 37).

Verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 28 §:n 1 momentin mukaan jos jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta, on verotusta toimitettaessa meneteltävä niin kuin asiassa olisi käytetty oikeaa muotoa. Jos kauppahinta, muu vastike tai suoritus aika on kauppa- tai muussa sopimuksessa määrätty taikka muuhun toimenpiteeseen on ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin, voidaan verotettava tulo ja omaisuus arvioida.

Verotusmenettelystä annetun lain 28 §:n 2 momentin mukaan jos on ilmeistä, että verotusta toimitettaessa olisi meneteltävä 1 momentissa tarkoitetulla tavalla, on verotusta toimitettaessa huolellisesti tutkittava kaikki ne seikat, jotka voivat vaikuttaa asian arvostelemiseen, sekä annettava verovelvolliselle tilaisuus esittää selvitys havaituista seikoista. Mikäli verovelvollinen ei tällöin esitä selvitystä siitä, että olosuhteelle tai toimenpiteelle annettu oikeudellinen muoto vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta taikka ettei toimenpiteeseen ole ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin, verotusta toimitettaessa on meneteltävä 1 momentissa tarkoitetulla tavalla.

Verotusmenettelystä annetun lain 32 §:n 3 momentin mukaan (sellaisena kuin säännös oli voimassa kantelussa relevanttina aikana; 907/2001) jos verovelvollinen on tietensä tai törkeästi huolimattomuudesta antanut olennaisesti väärän veroilmoituksen tai muun ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi annettavan ilmoituksen taikka muun säädetyt tiedon tai asiakirjan taikka ei ole lainkaan antanut ilmoitusta, lisätyn tulon osalta määrätään veronkorotukseksi 5–30 prosenttia lisäystä tulosta ja lisätyn varallisuuden osalta 0,5–1 prosenttia lisäystä varoista, kuitenkin vähintään 800 euroa, jollei erityisistä syistä muuta johdu. Lisätynä tulona pidetään myös määrää, jolla verotusta on muutettu verotettavaa tuloa myöhempänä verovuonna lisäävällä tavalla. Veronkorotus määrätään tämän momentin mukaan myös silloin, kun verovelvollinen on ilmoittanut tieteen tai törkeästi huolimattomuudesta tulon vääränä tulolajina.

Verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 70 §:ssä säädetään valittamisesta korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Säännöksen 1 momentin mukaan lääninoikeuden [nyttemmin hallinto-oikeuden] päätökseen saa hakea muutosta valittamalla korkeimpaan hallinto-oikeuteen, jos korkein hallinto-oikeus myöntää valitusluvan. Valitusoikeus korkeimpaan hallinto-oikeuteen on niillä, jotka voivat hakea muutosta verotukseen.

Säännöksen 2 momentin mukaan valitusluvan myöntämisen perusteet ovat:

- 1) lain soveltamisen kannalta muissa samanlaisissa tapauksissa tai oikeuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi on tärkeää saattaa asia korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi;
- 2) asian saattamiseen korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi on erityistä aihetta asiassa tapahtuneen ilmeisen virheen vuoksi; tai
- 3) valitusluvan myöntämiseen on painava taloudellinen tai muu syy.

3.3

Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännöstä

Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen (jäljempänä myös EIT tai ihmisoikeustuomioistuin) oikeuskäytännössä on katsottu, että huomattava veronkorotus on *rikosoikeudellinen* sanktio. Ensimmäinen tätä tarkoittava tuomio oli *Bendenoun v. Ranska* (24.2.1994; A284, no. 12547/86). Tapauksessa valittaja Bendenoun oli määrätty maksamaan määrältään suuri veronkorotus. Vaikka kyse oli kansallisesti määritellen luonteeltaan hallinnollisesta menettelystä, katsoi ihmisoikeustuomioistuin kyseessä olevan rikosasia ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan tarkoittamassa mielessä. Veronkorotusta koskevat säännökset koskivat kaikkia kansalaisia veronmaksajina, ne olivat rangaistusluonteisia ja asiaa koskeva säännös oli yleisestävä ja repressiivinen. Ihmisoikeustuomioistuin katsoi, että nämä rikosoikeuteen viittaavat elementit riittivät yhteisvaikutukseltaan tekemään asiasta Euroopan ihmisoikeussopimuksen (jäljempänä EIS) 6 artiklan mielessä rikosoikeudellisen. Ks. ratkaisusta Pellonpää, Matti: Euroopan ihmisoikeussopimus (2005) s. 390–391 ja 399 ja Virolainen, Jyrki – Pölönen, Pasi: Rikosprosessin osalliset (2004) s. 325.

Näkemyks huomattavien veronkorotusten rikosoikeudellisesta luonteesta on sittemmin vahvistettu lukuisissa EIT:n ratkaisuissa (esimerkiksi *Janosevic v. Ruotsi* -tuomio (23.7.2002) 65–69 kohdat ja *J.J. v. Hollanti* -tuomio (27.3.1998) 37 kohta; ks. myös tutkittavaksiottamispäätökset *Rosenquist v. Ruotsi* (14.9.2004; no. 60619/00) ja *Jussila v. Suomi* (9.11.2004; no. 73053/01).

Janosevic-tuomiolla ihmisoikeustuomioistuin laajensi niiden veronkorotusmenettelyiden piiriä, jotka tulee ymmärtää rikosasia EIS 6 artiklan merkityksessä. Tämä johtuu tuomion 68-kohdassa lausutusta, jonka mukaan jo seuraamuksen yleisestävä ja rankaisullinen sanktioluonne riittää yksinään siihen, että EIS 6 artiklan "rikoshaara" tulee sovellettavaksi. Janosevic-tuomiossa todettiin EIS 6 artiklan loukkaus muun muassa sillä perusteella, ettei valittajan

oikeus saada asia hallinto-oikeuden käsiteltäväksi ollut turvattu tehokkaasti, kun veronkorotussaataava oli edennyt täytäntöönpantavaksi jo huomattavasti aikaisemmin ennen kuin veronkorotuksen perusteita koskeva asia tuli tuomioistuimen tutkittavaksi. Tuomiossa ei käsitelty nimenomaisesti kysymystä oikeutta suulliseen käsittelyyn hallinto-oikeuden käsittelyssä (kotimainen hallinto-oikeuskäsittely oli vielä vireillä siinä vaiheessa, kun ihmisoikeustuomioistuin antoi tuomionsa). Ks. tuomiosta Pellonpää, Matti: Euroopan ihmisoikeussopimus (2005) s. 390 ja Virolainen, Jyrki – Pölönen, Pasi: Rikosprosessin osalliset (2004) s. 326–327.

Janosevic-tuomiossa katsottiin lisäksi, että vahvakaan legaalinen presumptio verovelvollisen syyllisyydestä ei ole välttämättä syyttömyysolettaman vastaista. Näyttötaakka siitä, että veronkorotukselle ei ole perusteita, voi siis olla verovelvollisella. Legaalisen presumption ja näyttötaakan tulee tosin pysyä kohtuullisissa puitteissa. Ihmisoikeustuomioistuin katsoi, että veronkorotusmenettelyn rikosluonteesta johtuen veronkorotuksen määrääminen edellyttää tarkkaa yksittäistapauksellista harkintaa siitä, onko tapauksessa perusteita jättää veronkorotus määräämättä (tuomion kohdat 100–104).

Ruotsissa muutettiin verotuslain (taxeringslag) 6 luvun 24 §:ää mainitun Janosevic-tuomion johdosta. Nytemmin säännöksen mukaan veronkorotuksen kohteeksi joutuneella on oikeus pyynnöstään suulliseen käsittelyyn läänioikeudessa ja kamarioikeudessa (ks. Reg.Prop. 1987/88:89 ja SOU 2001:25 s. 15, 158, 167, 181 ja 284).

Oikeustila on nähdäkseni ollut varsin selvä ainakin vuodesta 2002 lähtien nimenomaan suurien veronkorotusten määräämisen osalta siinä, että tällaiset veronkorotukset rinnastetaan ihmisoikeustuomioistuimen autonomisessa tulkinnassa rikosoikeudelliseen sanktioon. Toisaalta, vaikka veronkorotusten määräämiseen liittyvää menettelyä on vastaavasti pidetty EIT:n oikeuskäytännössä rikosprosessioikeudellisena, ei tästä seuraavista kaikista prosessuaalisista kysymyksistä ole nähdäkseni vallinnut täyttä selvyyttä ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännössä.

Eriyisesti ihmisoikeustuomioistuimen ratkaisulinja ei ole ollut selvä pieneksi tai vähäisiksi luokiteltavien veronkorotusten kohdalla. EIT:n 3.6.2003 antamassa *Morel v. Ranska* tutkittavaksijättämispäätöksessä (no. 54559/00) katsottiin, että summaltaan pieni veronkorotus jäi kokonaan EIS 6 artiklan rikoshaaran soveltumisalan ulkopuolelle nimenomaan veronkorotuksen/sanktion pienuuden johdosta.

Ihmisoikeustuomioistuimen 21.6.2005 antamassa *Sträg Datajänster Ab v. Ruotsi* -päätöksessä (no. 50664/99) ruotsalaisen veronkorotuksen luonnetta rikossyytteenä pidettiin riidattomana. Ratkaisun mukaan oikeus suulliseen käsittelyyn rikosasiassakaan ei tosin ole absoluuttinen, vaan asianosainen voi luopua oikeudestaan suulliseen käsittelyyn, jos luopuminen on yksiselitteinen eikä istunnon järjestäminen ole tarpeen yleisten intressien vuoksi. Hakijan katsottiin luopuneen oikeudestaan suulliseen käsittelyyn hallintotuomioistuimessa, eikä kyse ollut ihmisoikeussopimuksen 6 § 1 artiklan loukkauksesta.

Ihmisoikeustuomioistuin antoi 14.2.2006 *Paulovv. Suomi* -päätöksen (no. 53434/99), jossa veronkorotuksen määräämismenettelyä koskeva valitus jätettiin tutkittavaksi ottamatta siksi, että tapahtuma-aikaan Suomi oli tehnyt Euroopan ihmisoikeussopimukseen (nyttemmin poistetun) varauman, jonka mukaan Suomi ei voinut kaikissa tapauksissa turvata oikeutta suulliseen käsittelyyn. Päätöksessä todettiin kuitenkin ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan rikosprosessuaalisen osan soveltuvan menettelyyn, jossa määrättiin (huomattava) veronkorotus.

Edellä mainittu Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tutkittavaksi otetun *Jussila v. Suomi* -valituksen käsittely siirrettiin ihmisoikeustuomioistuimen suurelle jaostolle. EIT:n suuri jaosto antoi asiassa tuomionsa 23.11.2006. Tuomiossaan ihmisoikeustuomioistuin selkeytti pienten veronkorotusten luonnetta koskevaa oikeuskäytäntöään.

Tapauksessa verotoimisto oli määrännyt valittajalle 10 prosentin (308 euroa) veronkorotuksen kirjanpidon puutteellisuuksien johdosta. Henkilö valitti (silloiseen) lääninoikeuteen vaatien muun muassa verotarkastuskertomuksen laatineen virkamiehen ja nimeämänsä asiantuntijan kuulemista suullisessa käsittelyssä. Hallinto-oikeus piti suullista käsittelyä ilmeisen tarpeettomana ja hylkäsi valituksen kirjallisessa menettelyssä. Välipäätöksellään hallinto-oikeus oli pyytänyt asianomaisen verotarkastajan kirjallisen lausunnon (johon valittaja sai antaa vastineen) samoin kuin valittajan nimeämän asiantuntijan lausunnon.

Ihmisoikeustuomioistuin totesi, että EIS 6 artiklan *siviilihaaraa* ei voitu soveltaa veron ja veronkorotuksen määräämiseen. Ihmisoikeustuomioistuin kuitenkin selvensi oikeuskäytäntöään siten, että aikaisemmin mainitussa *Morel* -päätöksessä omaksuttuja kriteereitä ei tule soveltaa. Sen sijaan harkinnassa tulee käyttää kolmea niin sanottua *Engel*-kriteeriä, jotka kriteerit EIT oli viimeksi vahvistanut suuren jaoston *Ezeh and Connors* -tapauksessa antamassaan tuomiossa sekä nimenomaan veronkorotusta koskeneessa *Janosevic v. Ruotsi* -tuomiossa. Lopputuloksena ihmisoikeustuomioistuin katsoi, että EIS 6 artiklan *rikoshaara* tuli sovellettavaksi. Kannanottoaan ihmisoikeustuomioistuin perusteli seuraavasti.

Ensimmäinen *Engel*-kriteeri on tekoa koskevan *säännöksen luokittelu* kotimaisen oikeuden mukaan rikosoikeuden tai kurinpitosäännösten alaan. Ensimmäinen kriteeri ei kuitenkaan ole ratkaiseva, vaan se antaa vain lähtökohdan harkinnalle. Suurempi merkitys on *teon luonteella*. Lisäksi huomioon tulee ottaa *seuraamuksen ankuruus* ja asianomaiselle henkilölle aiheutuvat riskit. Viimeksi mainitut kriteerit ovat vaihtoehtoisia eivätkä välttämättä kumulatiivisia. Seuraamuksen suhteellinen lievyys ei poista teolta sen luonnetta rikoksena. Tämä ei toisaalta estä kumulatiivista tarkastelua silloin, kun kunkin kriteerin erillisen tarkastelun perusteella ei voida tehdä selkeää johtopäätöstä EIS 6 artiklassa tarkoitetun rikossyytteen olemassaolosta.

EIS 6 artiklaa on sovellettu esimerkiksi vankilassa kurinpitotoimiin ja vähäisiin liikenne rikkomuksiin. Verojärjestelmän tehokkuuden säilyttäminen ei ihmisoikeustuomioistuimen kannan mukaan välttämättä edellytä

prosessuaalisten takeiden poistamista määrättäessä veroasioissa rangaistusluonteisia seuraamuksia. Tällainen menettely ei vastaisi ihmisoikeussopimuksen henkeä ja tarkoitusta.

Ihmisoikeustuomioistuin totesi, että suomalaisen lainsäädännön mukaan veronkorotus ei ole rikosluonteinen seuraamus vaan että se kuuluu yhtenä osana fiskaaliseen järjestelmään. Tämä ei kuitenkaan ole ratkaisevaa pohdittaessa menettelyn rikos(prosessi)luonnetta. Harkinnassa tärkeämpi tekijä on toinen Engel-kriteeri. Veronkorotuksista *määrätään kaikkiin veronmaksajiin soveltuvalla yleisellä lain säännöksellä*. Veronkorotus ei siten koske vain tietyssä erityisessä asemassa olevia henkilöitä kuten esimerkiksi sellaisia, jotka on merkitty arvonlisäverovelvollisten luetteloon. Jussila-tapauksessa valittajankin vastuu perustui hänen asemaansa verovelvollisena. Se, että hän oli liiketoimintaa harjoittaakseen pyytänyt merkitsemistään arvonlisäverovelvollisten luetteloon, ei vaikuttanut asiaan. Edelleen ihmisoikeustuomioistuin totesi, kuten hallitus oli myöntänytkin, että veronkorotus ei ole korvausta vahingosta vaan että sillä on *rangaistus- tai ehkäisy*tarkoitus. Ihmisoikeustuomioistuin katsoi jo tällä perusteella selvitetyn, että veronkorotukseen johtava teko on luonteeltaan rikos EIS 6 artiklan mielessä eikä seuraamuksen vähäisyys estä soveltamasta artiklaa (tuomion kohta 38).

Todettuaan EIS 6 artiklan soveltuvan tapaukseen ihmisoikeustuomioistuin tarkasteli sitä, tuliko asiassa (silti) järjestää asianosaisen vaatimaa suullista käsittelyä. Ihmisoikeustuomioistuin kertasi aikaisempaa oikeuskäytäntöään (tuomion kohta 42), jossa on käsitelty mahdollisuutta jättää pyydetty suullinen käsittely järjestämättä *siviiliprosessin* puolella.

Jussila-tuomiossa – ensimmäistä kertaa ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännössä – lähdettiin nyt siitä, että vastaavilla käsiteltävän asian luonteeseen liittyvillä perusteilla voi olla merkitystä myös *rikosprosessissa* järjestettävän suullisen käsittelyn tarpeellisuusarviolle. Tässä tarkoituksessa ihmisoikeustuomioistuin erotteli perinteisen kovan ytimen rikosprosessin (hard core of criminal law) menettelyt muista, epätyypillisimmistä, rikosprosessin muodoista kuten hallinnollisista sanktioista, vankilan kurinpitörangaistuksista, tulliseuraamuksista, kilpailuoikeudellisista seuraamuksista ja veronkorotuksista. Viimeksi mainituissa ei ole kyse rikosprosessin kovasta ytimeä, ja niillä alueilla EIS 6 artiklan vaatimusten ei katsota olevan välttämättä aina yhtä tiukasti voimassa (tuomion kohta 43).

Näiden yleisten huomioiden jälkeen EIT tarkasteli lähemmin juuri käsillä olleen jutun faktoja (tuomion kohdat 46–48). Kuten todettu, verotusprosessi itsessään ei kuulu EIS 6 artiklan soveltamisalaan. Sen sijaan saman menettelyn (osin erottamattomana) osana suoritettava veronkorotuksen määrääminen kuuluu EIS 6 artiklan rikoshaaran soveltamisalaan.

Ihmisoikeustuomioistuin totesi, ettei veronkorotusmenettelyyn liity samassa määrin negatiivista leimautumista kuin "tavanomaiseen" rikosprosessiin. Myös syytteiden painoarvoissa voi olla eroa. Veronkorotusten kohdalla EIS 6 artiklan rikoshaaran takeita ei siksi tule EIT:n mukaan välttämättä soveltaa ehdottoman tiukasti. Tällaisissa prosesseissa suullisen käsittelyn kannalta ei ole ratkaisevaa

merkitystä sillä, että asialla on esimerkiksi huomattava henkilökohtainen merkitys asianosaiselle. Kun veronkorotusmenettelyissä ei ole kaikin osin erotettavissa, mitkä osat menettelystä tarkoittavat rikossyytteestä päättämistä (eli veronkorotuksen määräämistä) ja mitkä osat tarkoittavat säännönmukaisen verotuksen toimittamista, katsoi ihmisoikeustuomioistuimien, että sen tulee tarkastella menettelyä kokonaisvaltaisesti siitä huolimatta, että tarkastelu välttämättä koskeekin tietyssä määrin puhtaasti verokysymyksiä.

Käsillä olleessa tapauksessa valittaja Jussila oli pyytänyt suullista käsittelyä kuullakseen verotarkastajaa ja asiantuntijaa, kun hänen mielestään verotarkastaja oli tulkinut väärin asianomaisia säännöksiä ja antanut virheellisen kertomuksen hänen taloudellisesta tilanteestaan. Suullista käsittelyä koskevaa pyyntöä oli näin ollen perusteltu seikoin, jotka koskivat paljolti EIS 6 artiklan soveltamisalaan kuulumatonta veroharkintaa. Kuitenkin kysymys oli ollut lisäksi siitä, oliko kirjanpito ollut niin puutteellinen, että veronkorotus oli ollut perusteltua.

Ihmisoikeustuomioistuimen mielestä kirjallinen menettely voi usein olla suullista käsittelyä tehokkaampaa selvitettyä, onko verovelvollinen antanut oikean ilmoituksen asioistaan ja onko ilmoitusta tukevat asiakirjat laadittu oikein. Asiassa ei myöskään ollut näytetty, että jutussa olisi tullut esille sellaisia uskottavuuteen liittyviä kysymyksiä, joiden vuoksi todistajien kuuleminen olisi ollut tarpeen. Hallinto-oikeus oli myös perustellut suullisen käsittelyn epäävän päätöksensä. Lisäksi ihmisoikeustuomioistuin kiinnitti suullisen käsittelyn tarpeellisuusharkinnassa huomiota siihen, että asialla oli vähäinen rahallinen arvo. Valittaja oli saanut esteittä esittää asiansa ja kommentoida veroviranomaisen lausumia. Ihmisoikeustuomioistuin katsoi, ettei suullinen käsittely ollut ollut välttämätöntä kyseisessä tapauksessa, eikä EIS 6 artiklan 1 kohtaa ollut rikottu.

3.4

Selvitysten sisältö

3.4.1

Ratkaisukokoonpanon selvitys

Hallinto-oikeuden käsillä olevassa asiassa ratkaisukokoonpanon muodostaneet jäsenet ja asian esittelijä totesivat yhteisessä 2.5.2006 päivätyssä selvityksessään, että kantelijan jälkiverotus vuosilta 1996 ja 1997 on perustunut yhdistyksessä toimitettuun verotarkastukseen. Verotarkastuskertomuksen mukaan on ollut todennäköistä, että kantelija on käyttänyt ulkomaalaisten yhtiöiden nimiä henkilökohtaiseen työpanokseensa perustuvien palkkioiden nostamiseen. Maksetut summat on esitetty luettavaksi jälkiverotuksin kantelijan vuosien 1996 ja 1997 palkkatuloksi. Verovirasto on toimittanut jälkiverotukset verotarkastuksessa esitetyn mukaisesti. Veronkorotukseksi on määrätty 10 000 markkaa vuodelta 1996 ja 20 000 markkaa vuodelta 1997.

Valituksessaan hallinto-oikeudelle kantelija on vaatinut, että häntä on kuultava suullisessa käsittelyssä siitä, mihin yhdistyksen maksamat varat on käytetty, että erästä henkilöä on kuultava kyseisen ulkomaisen valtion pankkioloista vuosina 1996 ja 1997, sekä että yhdistyksen edustajaa on kuultava siitä, että kantelija ei

ole henkilökohtaisesti ollut sopimussuhteessa yhdistyksen kanssa.

Selvityksessä todettiin, että kantelijalle on varattu tilaisuus tulla kuulluksi kirjallisesti ennen jälkiverotuksen toimittamista. Kantelija on lisäksi esittänyt käsityksensä asiasta verotuksen oikaisulautakunnalle tekemässään oikaisuvaatimuksessa ja hallinto-oikeudelle tekemässään valituksessa sekä veroasiamiehen vastineen johdosta hallinto-oikeudelle antamassaan vastaselityksessä.

Selvityksen mukaan yhdistys on omassa ennakkoperintää koskevassa valituksessaan vaatinut järjestämään hallinto-oikeudessa suullisen käsittelyn muun muassa siltä osin kuin kysymys on ollut siitä, ovatko yhdistyksen ulkomaalaisille yhtiöille maksamat erät olleet tosiasiallisesti kantelijalle maksettua palkkaa. Hallinto-oikeus on hylännyt tältä osin yhdistyksen suullista käsittelyä koskeneen vaatimuksen sillä perusteella, että yhtiöiden kanssa tehdyt sopimukset ja muu näyttö yhdistyksen ja näiden yhtiöiden välisistä toimeksiannoista on esitettävissä kirjallisesti. Todistajien kuulemista ei sen vuoksi näiltä osin ole pidetty tarpeellisenä. Hallinto-oikeus on varannut yhdistykselle tilaisuuden esittää kirjallista lisäselvitystä siltä osin kuin suullisen käsittelyn pyyntö on hylätty. Yhdistys ei ole esittänyt tällaista selvitystä muun muassa siltä osin kuin kysymys on ollut kantelijan palkkatuloksi katsotuista eristä.

Selvityksessä todettiin, että kantelija ei ole erityisesti valittanut hänelle jälkiverotusten yhteydessä määrättyistä veronkorotuksista vaan on tältä osin ainoastaan vaatinut jälkiverotusten liitännäisten seurausten, veronkorotuksen ja veronlisäyksen poistamista. Valitusperusteet ovat koskeneet vain tulon verottamista. Kantelija on valituksessaan lisäksi todennut, että jos suullista käsittelyä ei järjestetä, tarvittava selvitys toimitetaan tosittena.

Selvityksen mukaan hallinto-oikeus on harkinnut kantelijan valituksen käsittelyn yhteydessä vaaditun suullisen käsittelyn tarvetta siltä pohjalta, onko esitettäväksi ilmoitetulla näytöllä vaikutusta pääasian ratkaisuun. Tarjotulla näytöllä ei hallinto-oikeuden käsityksen mukaan ollut saatavissa kirjallista näyttöä parempaa selvitystä niistä perusteista, joilla yhdistyksen A:lle ja B:lle maksamat korvaukset on verotettu kantelijan tulona. Jotta jälkiverotus olisi todettu perusteettomaksi ja veronkorotukset siten aiheettomiksi, kantelijan olisi tullut esittää todistelua siitä, kuka A:ssa ja B:ssä hoiti sopimuksessa edellytetyt toimet ja muut väitetyt yhdistyksen toimintaan liittyvät järjestelyt.

Edelleen selvityksessä todettiin, että vaikka kyse on hallinto-oikeuden tieteen ollut myös mahdollisesti rikosoikeudelliseen seuraamukseen verrattavasta veronkorotuksesta, hallinto-oikeus ei ole pitänyt välttämättömänä järjestää asiallisesti tarpeettomaksi katsomaansa suullista käsittelyä, vaan on käyttänyt sille hallintolainkäyttölaissa annettua harkintavaltaa eväten suullisen käsittelyn järjestämisen. Suullinen käsittely ei hallinto-oikeuden käsityksen mukaan olisi ollut omiaan selvittämään asiaa eikä voinut osoittaa liialliseksi veronkorotusten määrää, joka on perustunut Verohallituksen kansalaisten yhdenvertaisen kohtelun turvaamiseksi antamiin yhtenäistämishjeisiin.

Selvityksessä viitattiin lopuksi siihen, että korkein hallinto-oikeus ei ole myöntänyt

asiassa valituslupaa sen paremmin yhdistykselle kuin kantelijalle. Näin ollen ei ole syytä katsoa, että hallinto-oikeus olisi käyttänyt harkintavaltaansa väärin.

3.4.2

Hallinto-oikeuden ylituomarin lausunto

Hallinto-oikeuden ylituomari totesi 4.5.2006 lausunnossaan, että Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytäntö osoittaa, että huomattavaa veronkorotusta koskeva valitusasia rinnastetaan EIT:n oikeuskäytännössä rikosoikeudelliseen sanktioon. Vuosien 2004 ja 2005 oikeustapaukset Rosenquist v. Ruotsi, Jussila v. Suomi, Paulow v. Suomi ja Sträg Datatjänster v. Ruotsi viittaavat siihen, että veronkorotusta koskevassa asiassa on jopa ehkä pääsääntöisesti järjestettävä suullinen käsittely asianosaisen sitä nimenomaisesti pyytäessä, mikäli veronkorotus on huomattava.

Ylituomari totesi, että hallinto-oikeuden nyt kyseessä oleva päätös on kuitenkin annettu suhteellisen pian EIT:n vuoden 2004 päätösten antamisen jälkeen ja ennen Sträg Datatjänster Ab:tä koskevaa päätöstä. Niiden vaikutusta ei siten oletettavasti ole vielä voitu ottaa huomioon harkittaessa suullisen käsittelyn järjestämistä.

Ylituomari kertoi, että kansallisen oikeuskäytännön kehitys on seurannut EIT:n ratkaisulinjaa tietyin varauksin. Ylituomari viittasi korkeimman hallinto-oikeuden käsillä olevassa asiassa 2.12.2005 antamaan valitusluvan epäävään päätökseen sekä vastaavanlaiseen korkeimman hallinto-oikeuden 25.2.2004 antamaan päätökseen. Päinvastainen kanta on otettu korkeimman hallinto-oikeuden 22.8.2005 antamassa ratkaisussa, jossa muun muassa veronkorotusta koskeva asia palautettiin hallinto-oikeudelle suullisen käsittelyn järjestämistä varten.

Ylituomarin näkemyksen mukaan oikeuskäytäntö ei siten ainakaan vuonna 2004 hallinto-oikeuden antaessa kantelun kohteena olevan ratkaisunsa ollut tältä osin vakiintunut sellaiseksi, että hallinto-oikeuden tuli aina valituksen koskiessa veronkorotusta järjestää suullinen käsittely asianosaisen pyynnöstä, vaan hallinto-oikeudella katsottiin olevan harkintavaltaa muun muassa asiassa tarjotun selvityksen merkityksen perusteella.

Ylituomari totesi, että ottaen huomioon ihmisoikeustuomioistuimen ja korkeimman hallinto-oikeuden uusimman veronkorotusasioiden käsittelyä koskevan oikeuskäytännön hallinto-oikeuden on jatkossa arvioitava pyydettyä suullisen käsittelyn järjestämistä painottaen aikaisempaa enemmän Suomen perustuslain ja Euroopan neuvoston ihmisoikeussopimuksen edellyttämän oikeudenmukaisen oikeudenkäyntimenettelyn toteutumista.

Ylituomari kiinnitti vielä huomiota siihen, että hallinto-oikeuksien organisaatio on mitoitettu pääsääntöisesti kirjallisen oikeudenkäyntimenettelyn toteuttamista silmälläpitäen. Hallinto-oikeuden tavoitteena on ollut lisätä suullisia käsittelyitä nykytasosta. Ylituomarin mukaan välitön oikeudenkäynti toteutuu vain noin neljässä prosentissa ratkaistusta asioista. Veroasiat muodostavat noin kolmanneksen hallinto-oikeuden vuotuisesta asiamäärästä. Kaikissa

jälkiverotusta koskevissa asioissa on kyse myös veronkorotuksesta. Kun oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin puutteellista toteuttamista ei voida perustella voimavarojen niukkuudella, on vaarana, että hallinto-oikeuksien kyky asioiden asianmukaiseen käsittelemiseen muilta osin heikkenee ja käsittelyajat pidentyvät, mikäli suullisten käsittelyiden määrä merkittävästi lisääntyy eikä lisävoimavaroja siihen voida osoittaa.

3.5

Kannanotto

3.5.1

Kysymyksenasetteluiden täsmentäminen

Käsillä olevassa asiassa on kyse hallintolainkäyttölain suullisen käsittelyn toimittamista koskevan 38 §:n tulkinnasta Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännön valossa. Kyse on siis yhden oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin osatekijän – oikeuden suulliseen käsittelyyn – toteutumisesta kansallisen lain tulkintakäytännössä.

Lähtökohtana voidaan todeta, että perinteisesti Suomessa suullisia käsittelyitä hallinto-oikeuksien verovalitusasioissa on järjestetty hyvin harvoin. Vaikka säännöksen mukainen pääsääntö on suullisen käsittelyn järjestäminen yksityisen asianosaisen sitä pyytäessä, on vakiintunut käytäntö kuitenkin käytännössä päinvastainen. Tätä osoittavat sekä hallinto-oikeuksien vuositilastot että saamani selvitys.

Ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännössä veronkorotuksia käsitteleville viranomaisille on toisaalta asetettu viime vuosina yhä selvemmin yhä pidemmälle meneviä velvoitteita suullisen käsittelyn järjestämisen suhteen. Käsillä oleva kantelutapaus sijoittuu tässä suhteessa tietynlaiseen oikeuskäytännön muutosvaiheeseen. Tämä vaikeuttaa asian oikeudellista arviointia.

Toistaiseksi selväsanaisimmin Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on ottanut kysymykseen kantaa edellä selostetussa Jussila-tuomiassa. Jussila-tuomiassa EIT toi esille useita kriteereitä suullisen käsittelyn tarveharkintaan. Ratkaisussa ei määritelty kriteereitä tai niiden keskinäistä painoarvoa tyhjentävästi. Kansallisilla tuomioistuimilla on luonnollisesti asiassa harkintavaltaa. Euroopan ihmisoikeussopimuksen normit ovat kuitenkin lainsoveltajalle lakitasoisesti velvoittavia. Kun EIT:n oikeuskäytäntö on siis kehittynyt jatkuvasti viime aikoina, ei oikeustilan täsmällinen hahmottaminen kulloisenakin ajankohtana ole täysin ongelmaton.

Edellä mainituista syistä perustan jäljessä olevan arvioni ensisijaisesti EIT:n tapahtuma-aikaan vallinneeseen oikeuskäytäntöön (siten kuin olen oikeustilan hahmottanut). Jälkikäteisarvioinnissa on väistämättä otettava huomioon myös Jussila-tuomio, vaikka se annettiin vasta tässä kantelussa tarkoitettujen ratkaisuiden jälkeen.

Suomen perustuslain (731/1999) 3 §:n 3 momentin mukaan tuomiovaltaa käyttävät riippumattomat tuomioistuimet. Oikeusasiamiehen puolestaan tulee

perustuslain 109 §:n 1 momentin mukaan valvoa, että muun muassa tuomioistuimet noudattavat lakia ja täyttävät velvollisuutensa. Tehtävänsä hoitaessaan oikeusasiamies valvoo perusoikeuksien ja ihmisoikeuksien toteutumista.

Tiedostan, että käsillä olevassa asiassa on kysymys riippumattoman tuomioistuimen harkintavaltaan kuuluvan oikeuskysymyksen tulkinnasta. Kun tulkittava normi on prosessuaalinen ja kun suullisen käsittelyn järjestämisvelvollisuus perustuu kansallisen sääntelyn ohella elimellisesti myös EIT:n oikeuskäytännön linjauksiin, katson voivani tutkia asiaa laillisuusvalvojana (oikeusasiamiehen tuomioistuinvalvonnan periaatteista ks. oikeusasiamiehen kertomus vuodelta 2002 s. 19–21). Olen perustanut tarkasteluni nimenomaan puhutun prosessuaalisen perus- ja ihmisoikeuden turvaamisen näkökulmaan.

3.5.2

Ihmisoikeustuomioistuimen oikeusohjeiden soveltaminen

Tulkintani mukaan ihmisoikeustuomioistuimen Jussila-tuomion keskeinen oikeusohje on se, että veronkorotusasiaa käsittelevät kansalliset hallinto-oikeudet ovat velvollisia suorittamaan aina tapauskohtaisen analyysin vaaditussa suullisessa käsittelyssä ilmoitettujen todisteiden ja niiden todistusteemojen merkityksestä kulloinkin käsillä olevien veronkorotukseen liittyvien oikeuskysymysten ratkaisemiselle. Asiaan ei voi antaa yleisellä tasolla joko–tai -tyyppistä ratkaisua.

Silloin, jos suullisessa käsittelyssä vedotuilla teemoilla on relevanssia yksinomaan säännönmukaisen verotuksen toimittamiselle, tai teemoilla ei ole asiassa lainkaan relevanssia, ei suullinen käsittely ole pakollinen. Tällöin kyse ei ylipäätään ole EIS 6 artiklan soveltamisalaan kuuluvasta asiasta. Suullisen käsittelyn tarve voi tosin tällöinkin perustua hallintolainkäyttölain 38 §:ään ja perustuslain 21 §:ään.

Suullisen käsittelyn järjestäminen voi sen sijaan olla pakollista silloin, kun suullisen todistelun teema liittyy nimenomaan tai myös veronkorotuksen määrittämiseen relevanttiin seikkaan. Jussila-tapauksessa tällainen todisteluteema oli erotettavissa, mutta se katsottiin luonteeltaan sellaiseksi, että se soveltui selvitettäväksi kirjallisessa menettelyssä. Suullisen käsittelyn järjestämiseen ei siis ole ehdotonta velvollisuutta silloinkaan, vaikka teema olisi veronkorotukselle relevantti. Kuten todettu, joissain tilanteissa teemalla voi kuitenkin olla sellainen yhteys veronkorotusasian ratkaisemiselle, että pyydetyn suullisen käsittelyn järjestämistä voidaan pitää pakollisena.

Nyt käsillä olevassa kantelussa tarkoitettussa tapauksessa tulee siten arvioida sitä, mistä syystä suullinen käsittely haluttiin järjestettäväksi ja mistä seikoista tai todistusteemoista siinä haluttiin esittää suullista todistelua. Huomiota tulee kiinnittää myös siihen, ovatko (ja missä määrin) todistettavaksi halutut seikat riippuneet suullisen näytön harkinnasta ja siten todistajaan liittyvästä uskottavuusarviointista. Jussila-tuomion perusteluiden mukaan vailla merkitystä ei ole myöskään se seikka, kuinka suuresta veronkorotuksesta on kyse.

Käsillä olevassa asiassa hallinto-oikeuden päätöksen perusteluissa on todettu, että *"selvitystä siitä, ketkä henkilöt ovat konkreettisesti toimineet [yhdistyksen] [A:lle] ja [B:lle] antamien toimeksiantojen toteuttamiseksi, ei ole esitetty."* Päätöksen perusteluissa arvioitiin kirjallisina todisteina esitettyjä tositteita ja katsottiin, etteivät ne osoittaneet, millä perusteella yhdistys oli maksanut suoritukset A:n ja B:n tileille, tai että nuo nimenomaiset suoritukset oli käytetty mainituissa liiketoimissa.

Vastaavasti hallinto-oikeuden ratkaisukokoonpanon minulle antamassa selvityksessä todetaan suoraan, että: "jotta jälkiverotus olisi todettu perusteettomaksi ja veronkorotukset siten aiheuttomiksi, [kantelijan] olisi tullut esittää todistelua siitä, kuka [A:ssa] ja [B:ssä] hoiti --- ja muut väitetyt [yhdistyksen toimintaan liittyvät järjestelyt]."

Ratkaisun perusteluiden ja saamani selvityksen valossa asian ratkaiseminen on siis riippunut keskeisesti itse toiminnan luonnetta ja sisältöä koskevista faktaselvityksistä sekä sopimuksen mukaisista toimista vastanneen henkilön henkilöllisyydestä. Tämä tosiseikaston vahvistaminen on ymmärtääkseni ollut välittömästi relevanttia sekä jälkiverotuksen että veronkorotuksen määrittämiselle.

Kantelija on vedonnut kolmen henkilön kuulemiseen eli itsensä, yhdistyksen aikaisemman toimitusjohtajan sekä erään ulkomaisen henkilön (S:n) kuulemiseen. Vedotut todistusteemat ovat olleet muun muassa: osakeyhtiö C:n suhde A:han ja B:hen, A:n toimet sopimuksen täyttämiseksi, A:n ja B:n yhteistoiminta yhdistyksen kanssa, kantelijan henkilökohtainen työpanos ja kahden rahaerän maksaminen ulkomaalaiselle henkilölle.

Nähdäkseni suulliset todisteet ja niille ilmoitetut todistusteemat ovat olleet sellaisia, että henkilötodistelulla olisi ollut mahdollista saada relevanttia selvitystä niistä seikoista, jotka jäivät hallinto-oikeuden perusteluiden mukaan vaille selvitystä kirjallisessa menettelyssä. Vedotun suullisen todistelun todistusteemat ovat toisin sanottuna olleet relevantteja asiassa sovellettavien oikeussäännösten (verotusmenettelystä annetun lain 28 §:n ja 32 §:n 3 momentin) kannalta.

Pidän varsin ongelmallisena sitä, että suullista käsittelyä koskevaa hallinto-oikeuden ratkaisun päätösosaa on perusteltu sillä, että "asiakirjoista saatava selvitys huomioon ottaen suullisen käsittelyn järjestäminen ei ole asian selvittämiseksi tarpeen." Pääasiaratkaisuhan on perusteltu juuri sillä, että samainen asiakirjoista saatava selvitys nimenomaan katsottiin riittämättömäksi verovelvollisen valituksen menestymisen kannalta.

Näkemykseni mukaan käsillä oleva asia on erotettavissa EIT:n Jussila-tuomiosta useassa keskeisessä suhteessa. Jussila-tapauksessa faktuaalisen ja normatiivisen tason kysymyksenä oli lähinnä se, mitä kirjallista aineistoa kirjanpitoon oli sisällynyt tai mitä siihen olisi pitänyt sisältyä. Kuten edellä on todettu, käsillä olevassa asiassa vedotut todistusteemat sitä vastoin liittyivät pääosin riidanalaisen tosiasiallisen toiminnan sisältöön; siihen, mitä todellisuudessa oli tapahtunut ja kenen toimesta.

Toisena erottavana tekijänä näen sen, että toisin kuin Jussila-tapauksessa,

käsillä olevassa asiassa vedotussa suullisessa todistelussa on ainakin periaatteessa nähtävissä myös suullisen todistelun uskottavuusarviointiin liittyviä piirteitä. Kolmas merkittävä erottava tekijä on riidanalaisen veronkorotuksen suuruus – pidän varsin selvänä, että yhteensä 30 000 markan eli runsaan 5 000 euron veronkorotusta on pidettävä huomattavana (verrattuna Jussila-tuomion runsaan 300 euron veronkorotukseen). Kaikki mainitut kolme tekijää on tuotu Jussila-tuomiossa esille suullisen käsittelyn tarpeellisuutta perustelevina kriteereinä.

Lopputuloksena katson omana käsityksenäni, että kantelijan perustuslain 21 §:ssä ja Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 §:ssä turvattu oikeus oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin rikosasiassa olisi edellyttänyt käsillä olevassa asiassa hänen vaatimansa suullisen käsittelyn järjestämistä ja relevantin suullisen todistelun vastaanottamista hallinto-oikeuden pääkäsittelyssä. Saamani selvityksen mukaan hallinto-oikeus on tiedostanut asian luonteen rikosprosessuaalisena. Arvostelulle alttiina pidän sitä vastoin sitä, ettei tälle seikalle näytä annetun riittävää merkitystä, kun asiassa ei järjestetty pyydettyä suullista käsittelyä.

En kuitenkaan katso hallinto-oikeuden ylittäneen tai käyttäneen väärin sille lain mukaan kuuluvaa harkintavaltaa. Tämä johtuu erityisesti asian oikeudellisesta tulkinnanvaraisuudesta tapahtuma-aikaan. Erityisesti kysymys pienten veronkorotusten mahdollisesta jäämisestä EIS 6 artiklan ulkopuolelle on ollut tapahtuma-aikaan avoin. Täysin selvää oikeuskäytäntö ei ole nähdäkseni ollut myöskään siinä, tuleeko kaikkien rikosprosessuaalisten oikeussuojatakeiden toteutua veronkorotusprosessissa samalla tavalla kuin "perinteisissä" rikosasioissa. Kantelunaikaisen EIT:n oikeuskäytännön valossa vastauksen tähän kysymykseen on nähdäkseni tullut olla pikemminkin myönteinen. EIT selvensi vasta vuonna 2006 Jussila-tuomiossaan, että näin ei ole välttämättä asian laita.

Yhdyn ylituomarin lausunnossa asiasta lausumaan. Hallinto-oikeuden päätös jättää suullinen käsittely toimittamatta on ymmärtääkseni ollut veronkorotusasioissa vielä vuonna 2004 tavanomaisen käytännön mukainen. Korkein hallinto-oikeus antoi asiallisesti erisisältöisen päätöksen vasta elokuussa 2005 eli hallinto-oikeuden tässä asiassa antaman päätöksen jälkeen.

4

TOIMENPITEET

Saatan edellä kohdassa 3.5 esittämäni käsityksen hallintolainkäyttölain 38 §:n perustuslain 21 §:n ja EIS 6 artiklan mukaisesta tulkinnasta hallinto-oikeuden tietoon.

Tässä tarkoituksessa lähetän jäljennöksen tästä päätöksestäni hallinto-oikeudelle. Lähetän jäljennöksen päätöksestäni myös korkeimmalle hallinto-oikeudelle tiedoksi.

Lisäksi esitän oikeusministeriön harkittavaksi, tulisiko rikoksesta epäillylle kuuluvien oikeuksien toteutuminen turvata laissa nykyistä täsmällisemmin

rikosasia ymmärrettävissä veronkorotusprosesseissa. Viittaa edellä jaksossa 3.3 mainittuun EIT:n Janosevic-tuomion seurauksena Ruotsissa toteutettuun lainsäädäntömuutokseen. Kiinnitän oikeusministeriön huomiota myös ylituomarin lausunnossaan esille tuomiin hallinto-oikeuksien resurssien riittävyyteen liittyviin seikkoihin. Pyydän oikeusministeriötä ilmoittamaan 31.12.2007 mennessä, mihin toimenpiteisiin asia on mahdollisesti antanut aihetta.

Kirjeen liitteet palautetaan ohessa kantelijalle.