



**TURUN
YLIOPISTO**
Kauppakorkeakoulu

DAC6-direktiivin suhde Euroopan unionin perusoikeuksiin

Erityistarkastelussa asianajosalaisuus ja itsekriminointisuoja

Yritysjuridiikan
pro gradu -tutkielma

Laatija:
Matias Tuomi

Ohjaaja:
Professori Reijo Knuutinen

12.2.2026

Turku

Turun yliopiston laatujärjestelmän mukaisesti tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck -järjestelmällä.

Pro gradu -tutkielma

Oppiaine: Yritysjuridiikka

Tekijä: Matias Tuomi

Otsikko: DAC6 -direktiivin suhde Euroopan unionin perusoikeuksiin – Erityistarkastelussa asianajosalaisuus ja itsekriminointisuoja

Ohjaaja: Professori Reijo Knuutinen

Sivumäärä: 86 sivua + liitteet 2 sivua

Päivämäärä: 12.2.2026

Tämän pro gradu -tutkielman aiheena on DAC6-direktiivin mukaisten raportointivelvoitteiden suhde unionin oikeudessa turvattuihin puolustautumisoikeuksiin. Tutkielman tarkoituksena on selvittää, millä tavoin DAC6-direktiivin asettamat velvoitteet suhteutuvat erityisesti asianajosalaisuuteen (*legal professional privilege*) ja itsekriminointisuojaan, sekä millaista merkitystä näillä oikeuksilla on direktiivin soveltamisessa.

Asianajosalaisuus turvaa asianajajan ja tämän asiakkaan välistä luottamuksellista viestintää, itsekriminointisuoja taas suojaa rikoksesta syytettyä tai epäiltyä epäasialliselta pakottamiselta oman syyllisyytensä selvittämiseen. Molemmat saattavat olla ongelmallisessa suhteessa DAC6-direktiiviin, joka velvoittaa verovelvollisia ja verojärjestelyjen välittäjiä raportoimaan laajasti tietoja liittyen rajat ylittäviin verojärjestelyihin, joissa saattaa olla veron kiertämisen tai välttämisen piirteitä.

Tutkielma toteutetaan oikeusdogmaattisella menetelmällä systematisoimalla DAC6-direktiivin säännöksiä, Euroopan unionin tuomioistuimen ja Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytäntöä sekä aihetta koskevaa oikeuskirjallisuutta. Lisäksi esitetään muutamia oikeusvertailevia huomioita oikeustilasta muissa unionin jäsenvaltioissa.

Ensiksi tarkastellaan DAC6-direktiivin aineellista sisältöä sekä Euroopan unionin perusoikeusjärjestelmää yleisesti. Tämän jälkeen arvioidaan asianajosalaisuuden ja itsekriminointisuojan historiallista kehitystä, nykyistä oikeusnormipohjaa sekä lopulta oikeuksien suhdetta direktiiviin.

Johtopäätöksenä todetaan, että DAC6-direktiivin raportointivelvoitteet ovat jännitteisessä suhteessa unionin oikeudessa turvattujen puolustautumisoikeuksien kanssa. Asianajosalaisuuden osalta direktiivissä säädetty vapautus raportointivelvollisuudesta turvaa oikeuden ydinsisältöä, mutta ei kaikissa tilanteissa estä luottamukselliseen oikeudelliseen neuvontaan liittyvien tietojen välittymistä viranomaisille. Itsekriminointisuojan osalta tutkielmassa katsotaan, että raportointivelvollisuus voi tietyissä tilanteissa muodostaa EIS 6 artiklan näkökulmasta ongelmallisen asetelman erityisesti, jos raportoitavia tietoja voidaan myöhemmin käyttää rikosprosessissa ilman rajoituksia.

Asianajosalaisuuden ja itsekriminointisuojan merkitys korostuu siis erityisesti tilanteissa, joissa DAC6-direktiivin mukainen raportointivelvollisuus ja siihen liittyvät seuraamukset voitaisiin rinnastaa rikosoikeudelliseen menettelyyn EIS 6 artiklan autonomisen rikossyytteen kriteerien valossa. Tällaisissa tilanteissa direktiivin tavoitteiden ja perusoikeuksien välinen tasapaino edellyttää perusoikeusmyönteistä ja tapauskohtaista tulkintaa. Lopuksi esitetään vielä muutamia *de lege ferenda* -huomioita sekä Suomen että unionin oikeustilasta.

Tutkielman keskeinen tulos on se, että EUT:n oikeuskäytäntöä ja DAC6-direktiivin velvoitteita tulee tulkita tavalla, joka huomioi EIS 6 artiklan takaaman suojan vähimmäistason, eli yhteensopivasti EIT:n ratkaisukäytännön kanssa. Tämä tarkoittaa, että perusoikeuskirjan 47 artiklan takaamat puolustautumisoikeudet suojaavat henkilöä tilanteessa, jossa henkilön oikeusasemaan kohdistuu huomattava vaikutus.

Avainsanat: DAC6, rajat ylittävä järjestely, vero-oikeus, EU-oikeus, perusoikeudet, ihmisoikeussopimus, perusoikeuskirja, asianajosalaisuus, itsekriminointisuoja

Sisällys

Lyhenteet	6
1 Johdanto	7
1.1 Johdatus tutkimuksen aihepiiriin	7
1.2 Tutkimuskysymykset ja tutkimuksen tavoitteet	10
1.3 Tutkimusmenetelmä ja lähdeaineisto	11
1.4 Tutkimuksen rakenne ja rajaukset	13
2 DAC6-direktiivin tausta ja sisältö	16
2.1 Veron kiertäminen, veropetos ja aggressiivinen verosuunnittelu	16
2.2 OECD:n BEPS-hanke aggressiiviseen verosuunnitteluun puuttumiseksi	18
2.3 DAC6-direktiivin asettaminen	20
2.3.1 EU-vero-oikeus ja sen tavoitteet	20
2.3.2 DAC-direktiivien tausta	23
2.4 Direktiivin sisältö	25
2.4.1 Rajat ylittävä raportoitava järjestely	25
2.4.2 Välittäjä	28
2.4.3 Raportoinnin määräaika, seuraamukset raportoinnin laiminlyönnistä ja tietojenvaihto	31
3 Perusoikeuksien rooli osana Euroopan unionin oikeusjärjestystä	34
3.1 Perusoikeuksien kehitys unionissa	34
3.2 Perusoikeuksien lähteet ja niiden keskinäinen hierarkia	38
3.2.1 Perusoikeudet ja oikeusperiaatteet sekä niiden tarjoama suoja	38
3.2.2 Rajoitteet perusoikeuksien soveltamisessa	39
3.2.3 Euroopan ihmisoikeussopimus ja ihmisoikeustuomioistuin	40
4 Asianajosalaisuuden suhde raportointivelvoitteisiin	44
4.1 Legal Professional Privilege	44
4.1.1 Tausta	44
4.1.2 Subjekttiivinen ja objektiivinen vaatimus asianajosalaisuuden suojalle	46
4.1.3 LPP perusoikeuskirjassa ja ihmisoikeussopimuksessa	49
4.2 LPP:n objektiivisen alan laajentaminen – <i>Orde van Vlaamse Balies</i>	50
4.3 LPP eri oikeudenaloilla – <i>F SCS</i>	54
4.4 LPP:n subjektiivisen alan rajoittaminen – <i>Belgian Association of Tax Lawyers</i>	56

4.5 Näkökulmia ratkaisuihin	59
5 Itsekriminointisuojaan suhde raportointivelvoitteisiin	64
5.1 <i>Nemo tenetur se ipsum accusare</i>	64
5.2 Itsekriminointisuojaan normipohja	66
5.2.1 Ihmisoikeussopimus ja EIT:n ratkaisukäytäntö	66
5.2.2 Perusoikeuskirja ja EUT:n ratkaisukäytäntö	72
5.3 Itsekriminointisuoja ja DAC6	75
5.3.1 Ongelmat varsinaisen rikosprosessin kannalta	75
5.3.2 Ongelmat EIS 6 artiklan kannalta	80
6 Johtopäätökset	86
Lähteet	93
Liitteet	101
Liite 1. Direktiivi 98/5/EY 1 artiklan 2 kohta	101

Lyhenteet

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
D.lgs. 100/2020	Decreto legislativo 30 luglio 2020, n. 100 (DAC6-asetus Italiassa), Gazzetta Ufficiale, Serie Generale n. 200, 11.8.2020
DAC	Directive on Administrative Cooperation
DL 29/2008	Decreto-Lei, N:o 29/2008, 25.2.2008 (Portugali, kumottu)
EIS	Euroopan ihmisoikeussopimus
EIT	Euroopan ihmisoikeustuomioistuin
EU	Euroopan unioni
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
HE	Hallituksen esitys
Laki raportoitavista järjestelyistä	Laki raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla (1559/2019)
LPP	Legal professional privilege
MTVS	Maksualase teabevahetuse seadus (Tax Information Exchange Act, Viro) RT I, 23.12.2014, 15
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
PP	Professional privilege
SEU	Sopimus Euroopan unionista
SEUT	Sopimus Euroopan unionin toiminnasta
VaVM	Valtiovarainvaliokunnan mietintö
VML	Laki verotusmenettelystä (1558/1995)

1 Johdanto

1.1 Johdatus tutkimuksen aihepiiriin

Vuonna 1865 Venäjän keisari ja Suomen suuriruhtinas Aleksanteri II antoi julistuksen suostuntaverosta, jonka Suomen säädöt olivat ottaneet maksaakseen. Tämä oli ensimmäinen kerta, kun Suomessa säädettiin yleinen kokonaistuloon perustuva henkilökohtainen tuloverotus. Nettotuloon perustuvaa tuloverotusta oli tosin kokeiltu Iso-Britanniassa jo vuosisadan alussa sotatoimien kustantamiseksi. Jokaisen tuli ilmoittaa ”suostuntawerokomitealle, kuinka suureksi arvaa puhtaan tulonsa viimeksi kuluneelta vuodelta.” Ilmoitusvelvollisuutta ei ollut kuitenkaan sanktioitu veronkorotuksella, joten velvollisuuden merkitys jäi käytännössä luultavasti vähäiseksi.¹

Verojen välttelyä on harjoitettu niin pitkään kuin veroja on ollut olemassa. Maailma lienee muuttunut kuitenkin joissain suhteissa 1800-luvun jälkipuoliskolta, jolloin sekä verovelvollisten verojen välttelyn tavat että veroviranomaisten keinot puuttua tähän olivat jossain määrin rajatut kuin nykyisin. Nykyinen digitalisoitunut ja kansainvälistynyt maailma on luonut kansainvälisille yrityksille keinoja toimia tehokkaasti useilla lainkäyttöalueilla ja hyötyä niiden verojärjestelmien eroista ja yhteensopimattomuuksista, sekä siirtää pääomia ja omaisuutta, aineellista tai aineetonta, ja näin ollen tuloa, kansallisten verohallintojen ulottumattomiin matalien verorasitusten alueille. Rapautuvat veropohjat ovat herättäneet huolta kehittyneissä talouksissa, ja tämänkaltaiseen aggressiiviseen verosuunnitteluun on pyritty puuttumaan poliittisin keinoin erityisellä tarmokkuudella kuluneiden muutaman vuosikymmenen aikana.²

Veron kiertämisen ja verovilpin torjunnan on katsottu olevan yksi Euroopan unionin poliittisista painopisteistä, ja jonka merkitys on keskeinen oikeudenmukaisten sisämarkkinoiden toteutumisen kannalta. Avoimuuden lisääminen ja unionin kansallisten verohallintojen yhteistoiminta tietojenvaihdon muodossa on tärkeää, jotta ne voivat hoitaa niille asetetut tehtävät tehokkaasti. Verosuunnittelurakenteiden kehittyminen monimutkaisemmiksi ja niissä hyödynnettävät henkilöiden ja pääomien liikkuvuus sisämarkkinoilla vaikeuttavat kuitenkin unionin jäsenvaltioiden

¹ Verohallinto 2015, s. 9–10. Verohallinnon julkaisu suomalaisen tuloverotuksen 150 vuoden kunniaksi ei ole ainoastaan historiallisten kuriositeettien katsaus, vaan tarjoaa kiintoisia yhtymäkohtia myös nykyaikaan sekä tämän tutkielmankin aihepiiriin liittyen, esimerkkinä toimikoon esille nostettu verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuus. Ilmoittamisvelvollisuuden voitaisiinkin katsoa kehittyneen historian saatossa ensin veroilmoituksen antamisvelvoitteeksi ja edelleen yhä tarkemmiksi raportointivaatimuksiksi. Toisaalta kuten tutkielmassa tullaan huomaamaan, ei veroilmoituksen antamista ja muunlaisia raportointivelvoitteita voida välttämättä täysin rinnastaa toisiinsa.

² OECD 2013b, 9–11. Järjestön ns. BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) -hanke on ollut veropoliittisen keskustelun keskiössä jo verrattain pitkään.

veropohjien suojaamista rapautumiselta. Lisäksi erityisesti kuluneen vuosikymmenen aikana on havaittu, että tietyt veroalan välittäjät tai palveluntarjoajat ovat olleet aktiivisessa roolissa auttamassa asiakkaitaan aggressiivisten verosuunnittelukeinojen käytössä ja siirtämässä erilaisten järjestelyjen ja omistusrakenteiden avulla tuloja tai pääomia lainkäyttöalueille, joilla verotus on hyvin alhainen tai jopa olematon. Osa toiminnasta on ollut laitonta. Näihin toimiin on pyritty vastaamaan lisäämällä verohallintojen tiedonsaantioikeutta ja tietojenvaihtoa verotuksen avoimuuden lisäämiseksi.³

Verosuunnittelun kansainvälistymisen ja sen mukanaan tuomien ongelmien vuoksi on rajat ylittävien järjestelyjen verotuksesta pyritty tekemään läpinäkyvämpää. Merkittävä askel tähän suuntaan on ollut Euroopan unionin direktiivitasoinen sääntely, etenkin neuvoston direktiivi (EU) 2018/822 eli DAC6 -direktiivi⁴, jolla tehtiin muutoksia viidennen kerran pakollista automaattista tietojenvaihtoa koskevaan neuvoston direktiiviin. Direktiivi pohjautui OECD:n BEPS-hankkeeseen, ja sen tavoitteena on ollut lisätä verotuksen läpinäkyvyyttä parantamalla veroviranomaisten tiedonsaantia EU-alueella sellaisten järjestelyjen osalta, joissa on mukana veron kiertämistä tai välttämistä osoittavia merkkejä. Näin ollen tavoitteena on ollut ennaltaehkäisevä vaikutus jäsenvaltioiden veropohjien rapautumiseen puuttamalla aggressiiviseen verosuunnitteluun.

DAC6-direktiivillä otettiin käyttöön unionin jäsenvaltioiden välillä rajat ylittäviä järjestelyjä koskeva pakollinen automaattinen tietojenvaihto. Jäsenvaltioiden tuli saattaa direktiivin sääntely kansallisesti voimaan joulukuun 2019 loppuun mennessä, ja sääntelyä on tullut soveltaa heinäkuun 1. päivästä 2020 lukien.⁵ Direktiivi velvoitti raportoimaan tietyntyyppiset rajat ylittävät verojärjestelyt, ja tämä vaatimus koski siirtymäsäännöksen mukaan myös vuoden 2018 kesäkuun ja sääntelyn soveltamispäivän välisenä aikana toteutettuja järjestelyjä.⁶

Suomessa raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla annettu laki tuli voimaan 2020 alusta. Verotusmenettelylakiin sisällytettiin raportoitavia järjestelyjä koskevat tiedot, jotka Verohallinnolle täytyy antaa. Raportointivelvollisuus koskee veroalan palveluntarjoajia sekä verovelvollisia, ja se koskee järjestelyjä, joissa voi olla veron kiertämisen tai välttämisen elementtejä.

³ KOM (2017) 335 lopullinen, s. 1.

⁴ Neuvoston direktiivi 2011/16/EU, annettu 15 päivänä helmikuuta 2011, hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta.

⁵ Neuvoston direktiivi 2018/822, annettu 25 päivänä toukokuuta 2018, direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse raportoitavista rajatylittäviä järjestelyjä koskevasta pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla, 2 artikla.

⁶ Valtiovarainministeriö 2020.

Direktiivi on kerännyt kuitenkin kritiikkiä sekä ennen voimaantuloaan että myös sen jälkeen. DAC6-sääntelyn mukaiset tunnusmerkit, joilla raportoitavat järjestelyt tunnistetaan, perustuvat direktiiviin, mutta jäsenvaltioiden tulkinnat näistä tunnusmerkeistä eroavat laajalti siitä syystä, ettei direktiivi anna juurikaan tulkinta-apua tunnusmerkkien arvioimiseen. Tämä aiheuttaa lisätyötä ja epävarmuutta verovelvollisille. Myös raportoinnin laiminlyönnistä aiheutuvat seuraamukset vaihtelevat valtioittain.⁷ Direktiivi on saanut osakseen kuitenkin vielä ankarampaa ja perustavanlaatuisempaa kritiikkiä. Ensinnä direktiiviin on katsottu sisältyvän merkittävää epäselvyyttä sen sisältämien käsitteiden suhteen, sillä suurinta osaa direktiivin käsitteistä ei määritellä, vaan ne ovat poikkeuksellisen avoimia ja siten monitulkintaisia. Toinen kriittinen näkökulma liittyy laillisuuteen: direktiivin tavoitteet olisi kenties mahdollista saavuttaa ilman unionitasoista sääntelyä, ja direktiivi saattaa olla ristiriidassa unionin suhteellisuus- ja toissijaisuusperiaatteiden kanssa.⁸ Näin ollen direktiivi saattaisi olla suorassa ristiriidassa unionin perusvapauksien kanssa.⁹

Ei liene siten ihme, että kansalliset tuomioistuimet veivät direktiiviin liittyviä kysymyksiä lopulta ratkaistavaksi Euroopan unionin tuomioistuimeen¹⁰ ennakkoratkaisupyynnöin. Vuosina 2022 ja 2024 annettuja EUT:n ennakkoratkaisuja *Orde van Vlaamse Balies*¹¹ ja *Belgian Association of Tax Lawyers*¹² voidaan pitää merkittävänä. Ensimmäisessä asiassa Belgian perustuslakituomioistuin esitti ennakkoratkaisupyynnönä ratkaistavaksi sen, loukkasiko direktiiviin perustuva kansallinen asetus oikeutta yksityis- ja perhe-elämän ja viestien kunnioittamiseen sekä oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin, jotka ovat EU:n perusoikeuskirjan takaamia perusoikeuksia.¹³ Jälkimmäisessä tuomiossa puolestaan samainen tuomioistuin esitti useampia ennakkoratkaisukysymyksiä liittyen muun muassa direktiivin suhteesta yhdenvertaisuus-, syrjintäkielto- ja laillisuusperiaatteisiin sekä yksityiselämän kunnioittamisen oikeuteen.¹⁴

Jälkimmäisessä asiassa EU-tuomioistuin arvioi kaikkien ennakkoratkaisukysymysten osalta, ettei DAC6-direktiivi ole ristiriidassa perusoikeuskirjan eikä unionin muiden periaatteiden kanssa.

⁷ Laine 2022, s. 50–53.

⁸ Ks. suhteellisuusperiaatteesta ja toissijaisuusperiaatteesta esim. Ojanen 2016, s. 23–24. Näihin käsitteisiin ja DAC6 -direktiiviä kohtaan esitettyyn kritiikkiin tosin palataan jäljempänä tutkielmassa.

⁹ Haslehner ja Pantazatou 2022, s. 32–33.

¹⁰ Huomautettakoon, että Euroopan unionin tuomioistuimella tai unionin tuomioistuimella viitataan tutkielmassa EUT:n ennakkoratkaisuja antavaan tuomioistuimeen, ei yleiseen tuomioistuimeen tai koko toimielimeen. Nimitystä käytetään myös vanhemman oikeuskäytännön yhteydessä. Toimielimen nimi oli Euroopan yhteisöjen tuomioistuin vuoteen 2009 asti.

¹¹ Asia C-694/20, *Orde van Vlaamse Balies*.

¹² Asia C-623/22, *Belgian Association of Tax Lawyers*.

¹³ Asia C-694/20, *Orde van Vlaamse Balies*, kohta 17.

¹⁴ Asia C-623/22, *Belgian Association of Tax Lawyers*, kohdat 16–22.

Ensimmäisessä asiassa EUT kuitenkin katsoi yhden direktiivikohdan olevan pätemätön perusoikeuskirjan nojalla. Tuomioistuin siis totesi suoran ristiriidan perusoikeuskirjan ja unionin johdetun oikeuden välillä.

Euroopan unioni on perustettu vapauksien periaatteille. Unionin perussopimuksissa on määritelty unionin toiminnan raamit, ja perusoikeuskirja on osana näitä perussopimuksia sitovaa primaarioikeutta. Perusoikeuksien rooli on siten unionissa erittäin vahva. Unionille on luovutettu vain osa sen jäsenvaltioiden lainsäädäntövaltaa, ja unionin tulisi tehdä lainsäädäntötoimia jaetun toimivallan aloilla vain silloin, kun se pystyy saavuttamaan asetetut tavoitteet paremmin kuin jäsenvaltiot. EU:n poliittinen painopiste on kuitenkin siirtynyt vapauksien korostamisesta vahvempaan sääntelyyn, jolla pyritään turvaamaan oikeudenmukaiset ja hyvin toimivat sisämarkkinat. Erityisesti verovilpin, veropetosten ja aggressiivisen verosuunnittelun torjunnan tavoite on kohonnut keskeiseen asemaan. Tämä on kuitenkin ollut omiaan luomaan jännitteitä unionin takaamien oikeuksien ja toisaalta unionitasoisen lainsäädännön välille, mikä on selkeästi nähtävissä erityisesti DAC6-direktiivissä ja sen aiheuttamissa tulkintakysymyksissä.

DAC6 asettaa omaleimaisella tavalla velvollisuuksia sekä verovelvolliselle itselleen että mahdolliselle verojärjestelyn tarjoajalle eli välittäjälle tilanteessa, jossa lainsäädännön on tarkoitus puuttua epäasialliseen verosuunnitteluun tai jopa verorikoksiin. Tästä syystä direktiivin suhdetta puolustautumisoikeuksiin on arvioitava erityisellä tarkkuudella. Myös unionin tuomioistuimen ratkaisut koskien direktiiviä ovat lähes yksinomaan koskeneet puolustautumisoikeuksia ja niiden turvaamista.

Puolustautumisoikeuksilla viitataan laajasti perusoikeuskirjassakin taattuihin periaatteisiin, jotka säätelevät asiallista rikos- ja hallintoprosessia. Jokaisella on oikeus tulla kuulluksi tai puolustautua itseään koskevassa asiassa sekä oltava pääsy tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin riippumattomassa ja laillisesti perustetussa tuomioistuimessa. Puolustautumisoikeuksiin lukeutuvat myös tutkielman erityisenä kohteena oleva oikeus luottamukselliseen viestintään asianajajan kanssa sekä oikeus olla paljastamatta omaa syyllisyyttään.

1.2 Tutkimuskysymykset ja tutkimuksen tavoitteet

Tämän tutkielman tavoitteena on selvittää, ovatko DAC6-direktiivin tuomat lainsäädäntövelvoitteet yhteensopivia Euroopan unionin perusoikeuksien kanssa, jotka perustuvat erityisesti unionin perussopimukseen ja niihin sisältyvään Euroopan unionin perusoikeuskirjaan. Erityisen tarkastelun

kohteena ovat oikeudet asianajosalaisuuteen ja itsekriminointisuojaan. Oikeudet ovat keskeisiä takaajia asianmukaisen lainkäytön takaamiselle demokraattisessa yhteiskunnassa.

Tutkimuskysymys on näin ollen seuraava:

- Miten DAC6-direktiivin mukaiset raportointivelvoitteet suhteutuvat unionin oikeudessa turvattuihin puolustautumisoikeuksiin, erityisesti asianajosalaisuuteen ja itsekriminointisuojaan?

Tavoitteena on ensin luoda kokonaiskuva unionin perusoikeusjärjestelmästä sekä itse DAC6-direktiivistä ja sen mukanaan tuomista velvoitteista, joiden sisällön jäsenvaltiot ovat sisällyttäneet kansallisiin lainsäädäntöihinsä. Tutkimuskysymystä lähestytään sekä asianajosalaisuuden että itsekriminointisuojaan osalta oikeuden määritelmän ja oikeusnormiperustan tarkastelun kautta. Perusoikeuksia punnitaan direktiivin velvoitteisiin erityisesti unionin tuomioistuimen viimeaikaisen keskeisen ratkaisukäytännön ja tuoreen oikeuskirjallisuuden avulla. Suuri merkitys on myös Euroopan ihmisoikeussopimuksella ja sitä tulkitsevalla Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännöllä, jotka asettavat tiettyjä tulkintarajoitteita unionin oikeudelle. Tutkielmassa pyritään näin jäsentämään tämänhetkistä oikeustilaa sekä selventämään sitä, ovatko unionin perusoikeudet esteenä direktiivin soveltamiselle, ja jos ovat, niin mistä syystä ja kuinka laajasti. Lisäksi mikäli direktiivi ei ole ristiriidassa perusoikeuksien kanssa, pyritään tutkielman aikana arvioimaan mahdollisia tulevia ongelmakohtia, jotka eivät ole vielä tulleet esille ja selvitettyksi unionin tuomioistuimen ratkaisuisissa.

1.3 Tutkimusmenetelmä ja lähdeaineisto

Tutkielman menetelmä on lainopillinen eli oikeusdogmaattinen. Oikeusdogmatiikassa tutkimuksen aiheena olevia tutkimuskysymyksiä lähestytään voimassa olevan oikeuden kannalta sekä pyritään systematisoimaan sitä ja tulkitsemaan sen sisältöä.¹⁵ Menetelmä pitää siten sisällään oikeussääntöjen tulkintaa ja systematisointia sekä eri oikeusperiaatteiden keskinäistä punnintaa ja niiden välistä tasapainottamista. Tulkinta tarkoittaa merkityssisällön antamista oikeusnormeille. Systematisointi puolestaan viittaa oikeussääntöjen keskinäisten suhteiden määrittelyyn.¹⁶

¹⁵ Husa, Mutanen & Pohjolainen 2008, s. 19–20.

¹⁶ Siltala 2003, s. 139.

Osittain tutkielmassa poiketaan myös oikeushistorian alalle. Asianajosalaisuutta ja itsekriminointisuoja koskevien oikeusnormien historiallista kehitystä tarkastelemalla pyritään lukijalle avaamaan tämänhetkinen oikeustila selkeämmin ja ymmärrettävämmin.

Tutkielmassa korostuu oikeuslähdeoppiin liittyvien kysymysten ymmärtäminen. Oikeuslähdeoppi ohjaa oikeuslähteiden käyttöä, ja sitä soveltamalla vastataan siihen kysymykseen, mitä oikeuslähteitä oikeudellisen ratkaisun perusteena on käytettävä, voidaan käyttää tai ei sallita käyttää.¹⁷ Suomessa oikeuslähteiden hierarkia on ollut tapana jakaa ne vahvasti veloittaviin, heikosti veloittaviin ja sallittuihin oikeuslähteisiin. Vahvasti veloittavia oikeuslähteitä ovat kirjoitettu laki ja maantapa. Heikosti veloittaviksi oikeuslähteiksi puolestaan on katsottu esimerkiksi lainvalmistelutyöt ja korkeimpien tuomioistuinten ratkaisut. Sallittuja oikeuslähteitä taas ovat oikeustieteellinen konsensus, yleiset oikeusperiaatteet sekä reaaliset argumentit.¹⁸

Tulkittaessa oikeusnormeja on keskeistä säännösten kielellisen ilmaisun lisäksi tutkia säännösten ajatussisältöä, jossa apuna toimivat esimerkiksi lainvalmisteluaineisto sekä yleiset oikeusperiaatteet.¹⁹ Tutkielman tutkimusongelma kiinnittyy tiivistii perusoikeuksiin ja oikeusperiaatteisiin, joiden käyttäminen oikeudellisessa päätöksenteossa ja argumentaatioissa eroaa oikeussääntöjen soveltamisesta. Säännöt voivat olla keskenään ristiriitaisia, jolloin voidaan käyttää valintasääntöjä ristiriitojen ratkaisemiseksi. Voidaan katsoa kuitenkin, etteivät oikeusperiaatteet sen sijaan voi olla varsinaisesti ristiriidassa keskenään, vaan ainoastaan jännitteisessä suhteessa toisiinsa. Oikeusperiaatteiden punninnalla viitataan siihen, että periaatteille annetaan yksittäisissä ratkaisutilanteissa vaihteleva merkitys ja painoarvo.²⁰

Tämän tutkielman kannalta keskeisimmät oikeuslähteet ovat kuitenkin EU-oikeudellisia. Tämä johtuu siitä, että joissakin tilanteissa unionin oikeus on ensisijainen verrattuna unionin jäsenvaltioiden kansalliseen oikeuteen. Jäsenvaltioiden oikeuslähteitä tulee siten tulkita ja soveltaa tavalla, joka on yhdenmukainen unionin oikeuden kanssa eikä oikeuslähteiden tulkinta ja soveltaminen saa rikkoa unionin oikeutta.²¹ EU-oikeudella on näin ollen etusija suhteessa lähtökohtaisesti kaikkeen sen kanssa ristiriidassa olevaan kansalliseen lainsäädäntöön nähden, sillä jäsenvaltiot ovat siirtäneet unionin toimivaltaan kuuluvissa kysymyksissä lainsäädäntövaltansa

¹⁷ Aarnio 2006, s. 287–291.

¹⁸ Karhu 2007, s. 792–793.

¹⁹ Hirvonen 2011, s. 21–25.

²⁰ Määttä 2018, s. 14.

²¹ Aarnio 2006, s. 295.

unionille.²² Periaate on keskeinen ja jo vuonna 1964 EU-tuomioistuimen vahvistama: jäsenvaltiot eivät saa soveltaa myöhemmin säädettyä kansallista lainsäädäntöään, joka on unionin oikeuden kanssa ristiriidassa.²³

Tutkimuskysymysten sijoituessa ja perustuessa pääasiallisesti EU-tasoiseen lainsäädäntöön, pyritään tutkimuskysymyksiin vastaamaan ensisijaisesti EU-oikeudellisten oikeuslähteiden perusteella. Keskeisin aineisto on itse DAC6-direktiivi ja sitä koskeva unionin tuomioistuimen ratkaisukäytäntö. Erittäin tärkeä rooli on EU:n primaarioikeudella, kuten perussopimuksilla ja niihin sisältyvällä perusoikeuskirjalla, sekä unionin yleisillä oikeusperiaatteilla. Tutkimusaineistona käytetään lisäksi direktiivien valmisteluaineistoa sekä unionin tuomioistuimen julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksia. Oman lisänsä tutkimusaineistoon tuo Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen ratkaisukäytäntö siltä osin, kuin sillä on merkitystä EU-oikeudellisesti, sillä perusoikeuskirjan mukaan perusoikeuskirjaa tulee tulkita yhdenmukaisella tavalla Euroopan ihmisoikeussopimuksen kanssa. Ihmisoikeustuomioistuin puolestaan tulkitsee Euroopan ihmisoikeussopimusta, mikä luo yhteyden näiden välille.

Tutkielmassa käytetään muina oikeuslähteinä erilaisia virallis- ja puolivirallislähteitä sekä oikeuskirjallisuutta. Virallismateriaalit tuovat lisätaustoitusta ja -näkökulmia tutkimusongelmiin. Tutkielmassa käytettävän oikeuskirjallisuuden tarkoituksena on tarjota tietoa tutkimuskysymyksen vastausten löytymiseksi sekä antaa eri asiantuntijoiden näkökulmia esimerkiksi siitä, miten jotakin lakia tulisi soveltaa tai oikeusongelmaa tarkastella. Oikeuskirjallisuus painottuu ulkomaiseen kirjallisuuteen pääasiassa siitä syystä, että kotimainen verotuksen ja perusoikeuksien välistä suhdetta käsittelevä kirjallisuus on varsin niukkaa, erityisesti DAC6-direktiiviin liittyen. Suomalaista kirjallisuutta käytetään tukena erityisesti sidottaessa oikeusongelmia kotimaiseen viitekehykseen ja tarkasteltaessa aiheita, jotka liittyvät yhteiseen eurooppalaiseen valtiosääntöperinteeseemme.

1.4 Tutkimuksen rakenne ja rajaukset

Tutkimuksen ensimmäisessä pääluvussa tarkastellaan DAC6-direktiiviä. Direktiivin synnyllä on monisyinen historia, jonka vuoksi luvussa tarkastellaan veron kiertämisen, veropetosten ja aggressiivisen verosuunnittelun tematiikkaa sekä näistä aiheutunutta OECD:n BEPS-hanketta, joka

²² HE 135/1994 vp, s. 15. Esitys koskee Suomen liittymistä Euroopan unioniin, ja esityksessä todetaankin tämä etusijaperiaate, joka perustuu etenkin EU-tuomioistuimen vakiintuneeseen ratkaisukäytäntöön.

²³ Asia 6/64, *Costa v ENEL*, tuomion perustelut, 37 artiklan tulkinta.

oli merkittävin yksittäinen syy ja taustatekijä direktiivin taustalla. Lisäksi luvussa tarkastellaan DAC6-direktiivin aineellista sisältöä.

Toisessa pääluvussa selvitetään EU:n perusoikeusjärjestelmän luonnetta ja mennyttä kehityskulkua. Luvussa esitetään unionin monitasoisen perusoikeusjärjestelmän keskeiset piirteet.

Perusoikeusjärjestelmä koostuu useasta unionin primaarioikeuden tasoisesta oikeuslähteestä.

Kolmannessa ja neljännessä pääluvussa tarkastellaan oikeutta asianajosalaisuuteen ja itsekriminointisuojaan sekä näiden oikeuksien suhdetta ja yhteensopivuutta DAC6-direktiivin kanssa. Tarkastelu tapahtuu edellä esitetyssä järjestyksessä. Luvuissa esitetään molempien oikeuksien historiallinen kehityskulku sekä keskeiset piirteet. Lisäksi luvuissa käsitellään oikeuksien normipohjaa EU:n perusoikeuskirjassa ja Euroopan ihmisoikeussopimuksessa sekä oikeuksia käsittelevää EUT:n ja EIT:n ratkaisukäytäntöä. Näiden kahden tuomioistuimen oikeuskäytännön ollessa määrältään huomattava, ei tutkielman pituuden puitteissa kyetä käsittelemään kaikkia ratkaisuja täysin tyhjentävästi. Tutkielmassa tehdään joitakin suoraviivaistuksia, mutta oikeuskäytännön keskeisin ydin pyritään tietysti tuomaan esiin. Näiden avulla pyritään systematisoimaan direktiivin aineellisen lainsäädännön asettamia velvoitteita suhteessa perusoikeuksiin.

Tutkielman viimeisessä luvussa esitetään tutkielman tulokset, johtopäätökset ja argumentit kootusti. Lisäksi esitetään *de lege ferenda* -näkökulmia sekä arvioidaan direktiivin ja perusoikeuksien välistä suhdetta jatkossa.

Tutkielmassa ei pyritä systematisoimaan DAC6-direktiivin käsitteitä eikä järjestelyjä koskevia tunnusmerkkejä. Tarkoituksena ei ole myöskään tehdä oikeusvertailevaa tutkimusta EU:n jäsenvaltioiden välillä esimerkiksi direktiivin implementoimisen tavoista tai eroista, vaikkakin jäsenvaltioiden kansallisista oikeusjärjestyksistä esitetäänkin tiettyjä huomioita. Tavoitteena on unionin perusoikeuksien tarkasteleminen suhteessa direktiiviin ja näiden suhteiden analysointi ja selventäminen.

Selvennettäköön vielä, että tutkielmassa viitataan perusoikeuksien käsitteellä laajasti perusoikeuskirjassa taattuihin oikeuksiin, eräisiin unionin yleisiin oikeusperiaatteisiin sekä

ihmisoikeussopimuksessa vahvistettuihin oikeuksiin, vaikkakaan näiden oikeudelliset vaikutusmekanismit eivät ole täysin identtisiä.²⁴

²⁴ Tutkielmassa ei kuitenkaan noudateta erottelua, jonka mukaan perusoikeuksilla viitattaisiin vain kansallisen perustuslain takaamiin oikeuksiin ja ihmisoikeuksilla kansainvälisissä ihmisoikeussopimuksissa turvattuihin oikeuksiin, kuten joskus saatetaan tehdä. Kaikkiin edellä mainittuihin oikeuksiin viitataan perusoikeuksina.

2 DAC6-direktiivin tausta ja sisältö

2.1 Veron kiertäminen, veropetos ja aggressiivinen verosuunnittelu

Verot ovat kustannusluonteisia eriä, ja verotus on taloudellinen tapahtuma. Verovelvollisilla on oikeus, vapaus ja osakeyhtiöiden tapauksessa kenties jopa velvollisuus suunnitella verotustaan järkevästi, joka useimmiten tarkoittaa verotaakan minimoimista. Verovelvoitteet tulee hoitaa asianmukaisella tavalla, mutta tilanteessa, jossa voidaan valita useamman mahdollisuuden välillä, mikään ei velvoita verovelvollista valitsemaan kaikkein kalleinta vaihtoehtoa. Verosuunnittelu voi viitata monenlaiseen toimintaan: tilinpäätöksen ja veroilmoituksen laatimistilanteisiin, yritysmuodon ja sijoittautumismaan valitsemiseen, päätöksiin yrityskauppoja tehdessä tai päivittäiseen velvoitteiden hoitamiseen ja raporttien laatimiseen sekä yrityksen toiminnan suunnitteluun.²⁵

Verosuunnittelu ei ole siviili- eikä vero-oikeudellinenkaan käsite, toisin kuin veron kiertäminen. Veron kiertämisellä viitataan toimintaan, joka ei ole suoraan vastoin lain sanamuotoa, mutta on sitä vastoin jännitteisessä tilassa lain tarkoituksen, *ration*, kanssa. Veron kiertämisessä yleisesti ottaen asetetaan jollekin oikeustoimelle sinänsä asianmukainen oikeudellinen muoto, mutta joka ei johda verolain tarkoituksen toteutumiseen. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että verovelvollisen järjestelyn *tosiasiallinen taloudellinen sisältö* vastaa sellaista tilannetta, jossa veron suorittamisvelvollisuus syntyisi, mutta oikeudellinen muoto aiheuttaa sen, ettei veroseuraamuksia laukea. Näin verolain tarkoitus kierretään epäasianmukaisella tavalla. Veron kiertämiseen voidaan puuttua lainsäädännöllisesti esimerkiksi säätämällä verolakeihin joidenkin käsitteiden kohdalla yksityisoikeudesta poikkeavia merkityssisältöjä, tulkitsemalla verolakeja normaalitulkinnan periaatteen mukaan tai soveltamalla erityisiä veron kiertämistä koskevia säännöksiä, jotka antavat lain soveltajille kompetenssin puuttua epäasianmukaisiin järjestelyihin.²⁶ Veron kiertäminen ei ole kriminalisoitua toimintaa, ainoastaan vero-oikeudellisesti ei-hyväksyttävää. Sen vuoksi veron kiertämisestä voi seurata ainoastaan vero-oikeudellisia sanktioita, kuten veronkorotuksia ja viivästyskorkoja.

Verorikokset tulee erottaa veron kiertämisestä. Veropetos tarkoittaa Suomen rikoslaissa verotusta koskevien tietojen salaamista, väärin tietojen antamista verohallinnolle, muunlaista laiminlyöntiä

²⁵ Knuutinen 2020, s. 34–36. Usein on esitetty, että osakeyhtiölain (624/2006) 1:8:n velvoite siitä, että yhtiön johdon on huolellisesti toimien edistettävä yhtiön etua, pitää sisällään velvoitteen verosuunnittelusta, jolla varmistetaan, ettei yhtiö maksa verojaan tarpeettoman suurina.

²⁶ Rabinä 2022, s. 389–393.

veron välttämistarkoituksessa tai toimimista muutoin petollisella tavalla. Näistä toimista koituu rikosoikeudellisia seuraamuksia. Veropetos liittyy siis suoraan verotusta koskevien tietojen salaamiseen tai tietojen antamiseen väärinä eli ilmoitusvelvollisuuteen ja -menettelyyn, toisin kuin veron kiertäminen, joka liittyy ainoastaan verotuksen perusteena oleviin oikeustoimiin.²⁷

Verosuunnittelun, veron kiertämisen ja verorikosten käsitteiden välille pystytään siis luomaan selkeä distinktio, vaikka usein samaan asiaan saattaa liittyä näistä useampi. Verosuunnittelutoimien perusteella yritys saattaa toteuttaa järjestelyn, jonka seurauksena toimi katsotaan veron kiertämiseksi, ja seurauksena on järjestelyn siviilioikeudellisen muodon sivuuttaminen verotuksessa sekä veronkorotus. Toisaalta epäasiallisen verosuunnittelun seurauksena yritys voi päätyä antamaan valheellisia tietoja verohallinnolle veroilmoituksellaan, josta koituu rikosoikeudellisia seuraamuksia. Näihin kytkeytyy kuitenkin lisäksi aggressiivisen verosuunnittelun käsite, jonka ymmärretään liittyvän useimmiten erityisesti kansainvälisiin tilanteisiin.

Kansainvälisen verotuksen ja verosuunnittelun sekä niitä kautta saatujen verosäästöjen katsottiin pitkään olevan osa verovelvollisten hyväksyttävää keinovalikoimaa verotaakkojensa pienentämiseen, ellei kyse sitten ollut suorista väärinkäytöksistä tai rikollisesta toiminnasta.²⁸ Tämä johtui kenties siitä, etteivät kansainväliset pääomamarkkinat ja tietotekniikka olleet vielä niin kehittyneitä kuin tänä päivänä, ja kansalliset talousalueet olivat nykyistä sulkeutuneempia. Muutokset kansainvälisessä toimintaympäristössä mahdollistivat kuitenkin ajan myötä tilanteita, joissa pääomien liikkeiden kautta verorasitus voitiin alentaa erittäin matalaksi. Vaikka tätä teemaa koskeva käsitteistö on monisyinen, käsitteellä aggressiivinen verosuunnittelu viitataan useimmiten tämänlaiseen toimintaan, ja se tulee erottaa veron kiertämisestä sekä verorikoksista.

Aggressiivisen verosuunnittelun voi tämänhetkisessä taloudellisessa ympäristössä ymmärtää tarkoittavan verovelvollisten pyrkimystä hyödyntää usean valtion verojärjestelmien välisiä eroja ja teknisiä yksityiskohtia verorasituksen pienentämiseksi tai jopa kokonaan poistamiseksi. Keskeistä on se, että keinokekoisten järjestelyjen avulla *eriytetään* verotuksellisen tulon näyttämisaikka sieltä, missä todellinen taloudellinen toiminta tapahtuu. Tämä voi käytännössä tapahtua esimerkiksi tappioiden siirroilla, korkojen vähennysoikeudella tai rahoitusinstrumenttien erilaisia verokohteluja hyödyntämällä. EU:n kontekstissa tällainen toiminta voi johtaa keinokekoisiin pääomavirtoihin ja

²⁷ Knuutinen 2020, s. 27–29.

²⁸ Näkemys oli olennainen myös unionin alueella. Unionin tuomioistuimen tunnetuissa ratkaisuissa C-196/04, *Cadbury Schweppes* sekä C-255/02, *Halifax* tuomioistuin totesi, ettei veroedullisemman lainsäädännön piiriin pyrkiminen sellaisenaan merkitse sijoittautumisvapauden väärinkäyttöä (*Cadbury Schweppes*, kohdat 36–38), ja että verovelvollisella on oikeus järjestää toimintansa verorasitustaan keventävällä tavalla valintatilanteissa, kunhan kyseessä ei ole unionin oikeuden väärinkäyttötilanne (*Halifax*, kohdat 73–75).

keinotekoiseen liikkuvuuteen unionin alueella, jotka häiritsevät sisämarkkinoiden moitteetonta toimintaa ja reilua kilpailua, ja jotka voivat johtaa jäsenvaltioiden veropohjien rapautumiseen.²⁹

Aggressiivisen verosuunnittelun ongelmaa voidaan arvioida sekä verovelvollisten että valtioiden näkökulmista. Verovelvolliset pyrkivät vähentämään verorasitustaan erilaisin verosuunnittelukeinoin, jonka seurauksena puolestaan veroviranomaiset pyrkivät puuttumaan tällaisiin järjestelyihin oman kansallisen verokertymänsä turvatakseen. Verovelvolliset edelleen vastaavat näihin toimiin kehittämällä uusia verosuunnittelukeinoja. Valtioiden näkökulmasta aggressiivisen verosuunnittelun taustalla ovat ennen kaikkea valtioiden väliset erot verojärjestelmissä. Tämä johtuu siitä, että valtiot käyttävät suvereenia verotusoikeuttaan usein tavalla, joka pyrkii houkuttelemaan investointeja erilaisten veroetujen avulla. Tällainen politiikka johtaa väistämättä kansainväliseen verokilpailuun.³⁰ Näin ollen aggressiivisen verosuunnittelun voi nähdä ilmiönä, jossa verovelvollisten pyrkimys optimoida verotustaan ja toisaalta valtioiden investointeja houkutteleva veropolitiikka ruokkivat toinen toistaan.

Tulee kuitenkin huomata, ettei aggressiivinen verosuunnittelu ole tavanomaisen määritelmänsä mukaan laitonta. Verovelvollinen, joka toteuttaa tällaisia toimenpiteitä, ei syyllisty veropetokseen, vaan pyrkii ainoastaan hyötymään lainsäädäntöjen puutteista rajat ylittävässä ympäristössä. Nämä näkökannat yhdistämällä voidaan huomata, ettei aggressiivinen verosuunnittelu ole ongelma, johon voitaisiin helposti vastata kansallisvaltioiden tasolla kodifioimalla se lainsäädäntöön. Sen sijaan tällaiseen verosuunnitteluun puuttuminen edellyttäisi kansainvälistä yhteistyötä, jolla koko kansainvälistä yritysverotuskenttää yhdenmukaistettaisiin siinä määrin, että verojärjestelmien erot ja yhteensopimattomuudet lievenisivät. Tällöin verojärjestelmät eivät olisi yhtä haavoittuvia aggressiivisille verosuunnittelukeinoille.³¹ OECD:n hanke aggressiiviseen verosuunnitteluun puuttumiseksi perustui tähän ajatukseen.

2.2 OECD:n BEPS-hanke aggressiiviseen verosuunnitteluun puuttumiseksi

OECD on taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö. Järjestön jäsenvaltioita on 38, ja ne koostuvat läntisistä teollisuusvaltioista. Myös EU:lla on erityinen edustus järjestössä.³² Järjestön lähes 65-vuotisen historian aikana sen tavoite on ollut edistää vaurautta, hyvinvointia, mahdollisuuksia ja tasa-arvoa. Toiminta tapahtuu tiiviissä yhteistyössä jäsenvaltioiden poliittisten

²⁹ Piantavigna 2018, s. 538–539.

³⁰ Piantavigna 2018, s. 539–540.

³¹ *ibid.*

³² OECD 2026b.

päättäjien ja muiden sidosryhmien kanssa, ja sen tarkoituksena on luoda ja kehittää kansainvälisiä standardeja taloudellisten, sosiaalisten ja ympäristöön liittyvien ongelmien ratkaisemiseksi.³³

Järjestöllä on merkittäviä hankkeita liittyen esimerkiksi koulutukseen ja ympäristöasioihin. Hyvin merkittäviä ovat kuitenkin myös talouteen ja erityisesti verotukseen liittyvät hankkeet, tutkielman kannalta keskeisimpänä niin sanottu BEPS-hanke.

OECD julkaisi vuonna 2013 ”Addressing Base Erosion and Profit Shifting” -raportin, joka koski veropohjien rapautumista ja kansainvälisten yhtiöiden voitonsiirtoja. Raportissa esitettiin havainto, jonka mukaan valtiot menettivät jatkuvissa määrin yritysten tuloverotuksesta kertyviä verotuloja, sillä verotettavaa tuloa siirrettiin eri verosuunnittelullisin järjestelyin sellaisten valtioiden alueelle, joilla verorasitus on pienempi. Järjestelyissä on hyödynnetty eri valtioiden verojärjestelmien eroja, niveltymättömyyksiä ja rajapintoja. Kansalaiset eri maissa sekä eri kolmannen sektorin toimijat olivat alkaneet nostaa aihetta esille mediassa ja muin keinoin yhä äänekkäämmin. OECD:n jäsenmaissa yhteisöveron tuotto oli raportin kirjoitusaikaan keskimäärin noin kymmenen prosenttia kaikista verotuloista ja kolme prosenttia bruttokansantuotteesta. Ongelman katsottiin siten olevan fiskaalisesti merkittävä ja voitonsiirtojen katsottiin vaarantavan olennaisesti valtioiden veropohjan, verosuvereniteetin ja olevan ylipäätään haitallista verotusoikeuden oikeudenmukaisen globaalin jakautumisen välillä, sillä tulon syntypaikka ja tulon verotuksellinen näyttämipaikka eriytyivät, eikä se enää heijastanut todellista taloudellista aktiviteettia.³⁴ Voitonsiirroissa käytettyyn keinovalikoimaan kuuluivat monien muiden ohella esimerkiksi siirtohinnoittelun hyödyntäminen, väliyhteisöjen käyttö, yritysmuotojen ja rahoitusinstrumenttien erilainen kohtelu eri verojärjestelmissä, verohuojennuksien käyttäminen, verosopimusten tulkintatilanteet erityisesti digitaalisten palvelujen kohdalla sekä etuyhteisyriyten rahoitusjärjestelyiden ja velkasuhteiden verotuksellinen kohtelu.³⁵

Raportin pohjalta käynnistettiin työ yhdessä G20-maiden kanssa ongelmakohtiin puuttumiseksi eli varsinainen BEPS-hanke, joka pyrki löytämään konkreettisia lainsäädäntökeinoja veropohjien rapautumisiin ja voitonsiirtoihin vastaamiseksi. Hankkeen perusteella laadittu toimintasuunnitelma valmistui 2015 ja se sisälsi 15 toimenpidettä aiheeseen liittyen.³⁶ Näistä neljän vähimmäisvaatimuksen lisäksi raportteihin sisällytettiin suosituksia ja parhaita käytäntöjä. Vähimmäisvaatimukset koskivat verosopimusten väärinkäyttöä, verosopimusriitojen

³³ OECD 2026a.

³⁴ OECD 2013a, s. 13–15.

³⁵ OECD 2013a, s. 39-43.

³⁶ OECD 2015a, s. 3.

riidanratkaisumenettelyn tehostamista, maakohtaista raportointia sekä haitallisten verotuskäytänteiden poistamista. Vähimmäisvaatimuksetkaan eivät olleet oikeudellisesti sitovia, mutta OECD:n jäsenmaiden odotettiin panevan ne täytäntöön.³⁷

OECD:llä ei ole lainsäädäntövaltaa, joten osa toimenpiteistä onkin osoitettu lainsäädäntösuosituksiksi jäsenvaltioille. Suositusten eteneminen lainsäädännöksi on vienyt aikaa, mutta EU:n aktiivinen rooli suositusten implementoinnissa on nopeuttanut prosessia joiltain osin, sillä unioni on pyrkinyt saattamaan toimenpiteet voimaan pikaisesti ja yhdenmukaisesti kaikissa jäsenvaltioissaan. BEPS-hankkeen toimenpiteet sisälsivät suosituksia aineellisen verolainsäädännön, verokilpailun sekä menettelyllisen verolainsäädännön osalta.³⁸ DAC6-direktiivi perustuikin ennen kaikkea verotuksen menettelylainsäädännön muuttamiseen ja BEPS-toimenpiteeseen 12 verosuunnittelurakenteiden ilmoittamisesta.

2.3 DAC6-direktiivin asettaminen

2.3.1 EU-vero-oikeus ja sen tavoitteet

Euroopan unionin yhteinen oikeus on luonteeltaan autonomista ja ylikansallista oikeutta, joka tulee erottaa kansainvälisestä oikeudesta. Unionin oikeus luo oikeuksia ja asettaa velvollisuuksia ei ainoastaan EU:n toimielimille, vaan myös yksityisille oikeussubjekteille, kuten luonnollisille henkilöille ja yrityksille, kun puolestaan kansainvälisen oikeuden oikeusnormit ovat tyypillisesti valtiosubjektien ja kansainvälisten järjestöjen välisiä. Unionin oikeudella on pyritty luomaan yhteiset sisämarkkinat sekä toimintaedellytykset niitä varten luomalla oma oikeusjärjestys, joka on puolestaan sisällytetty jäsenvaltioidensa oikeusjärjestyksiin.³⁹

EU-oikeus jaetaan primääriseen ja sekundääriseen⁴⁰ oikeuteen. Primäärioikeuden muodostavat Euroopan yhteisöjen perustamissopimukset, siinä muodossa, kun ne ovat voimassa muutettuina Maastrichtin, Amsterdamin, Nizzan ja Lissabonin sopimuksilla. Keskeisimmät perussopimukset ovat sopimus Euroopan unionista eli SEU ja sopimus Euroopan unionin toiminnasta eli SEUT. Perussopimusten tavoitteena on jäsenvaltioiden taloudellinen integraatio ja sisämarkkinoiden luominen. Tavoitteet edellyttävät, että tavaroiden, henkilöiden, palvelujen ja pääomien vapaata liikkuvuutta rajoittavat esteet puretaan jäsenvaltioiden väliltä, mukaan lukien jäsenvaltioiden

³⁷ HE 307/2018 vp, s. 3.

³⁸ Knuutinen 2020, s. 286–287.

³⁹ Ojanen 2016, s. 37–38.

⁴⁰ Toisinaan käytetään myös käsitteitä primaarinen ja sekundaarinen oikeus, josta jälkimmäistä kutsutaan myös johdetuksi oikeudeksi.

verojärjestelmien luomat esteet. Verotusta on siten yhdenmukaistettava siinä määrin, että vapaan liikkuvuuden esteet poistuvat. Tämä edellyttää sekä positiivista että negatiivista integraatiota. Positiivinen integraatio tarkoittaa EU:n toimielinten toteuttamaa jäsenvaltioiden lainsäädäntöjen yhdenmukaistamista. Negatiivinen integraatio taas merkitsee kansallisissa verojärjestelmissä olevien, SEUT:ssa kiellettyjen rajoitusten ja syrjinnän poistamista erityisesti unionin tuomioistuimen ratkaisujen seurauksena.⁴¹ Myös Euroopan unionin perusoikeuskirja on Lissabonin sopimuksen voimaansaattamisen jälkeen ollut osa primäärioikeutta, ja sillä on sama oikeudellinen arvo kuin perussopimuksilla.⁴² Lisäksi primäärioikeuteen katsotaan kuuluvan perussopimukseen, jäsenvaltioiden yhteisiin oikeusperiaatteisiin ja EU-tuomioistuimen käytäntöön perustuvia EU-oikeudellisia oikeusperiaatteita. Osa periaatteista ilmenee suoraan perussopimuksista ja perusoikeuskirjasta, mutta osa on johdettavissa EUT:n ratkaisuksista ja jäsenvaltioiden perustuslaillisista periaatteista.⁴³

Periaatteet ovat keskeisiä EU-oikeudessa. Toissijaisuusperiaate eli subsidiariteettiperiaate luo kehyksen unionin toimivallalle, sillä periaatteen mukaan unionille kuuluu ainoastaan se toimivalta, joka sille on perussopimuksissa myönnetty.⁴⁴ Ensisijaisuusperiaate puolestaan on EUT:n ratkaisukäytännössä muodostunut periaate, joka myöhemmin vahvistettiin Lissabonin sopimuksen yhteydessä.⁴⁵ Periaatteen mukaan silloin, kun asia lukeutuu unionin toimivaltaan, on EU:n antamaa tai EUT:n soveltamaa sääntelyä pidettävä kansallista lainsäädäntöä velvoittavampana oikeuslähteenä riippumatta kansallisen oikeusnormin tasosta.⁴⁶ Tämän lisäksi kansallisia lakeja ja solmittuja sopimuksia on sovellettava sellaisella tavalla, joka ei ole ristiriidassa EU-oikeuden kanssa.⁴⁷ Toisaalta toissijaisuusperiaate tarkoittaa unionin ja jäsenvaltioiden toimivallan jakoa siten, että unioni voi toimia tietyissä tilanteissa myös sellaisilla aloilla, jotka eivät kuulu sen yksinomaiseen toimivaltaan, jos jäsenvaltiot eivät voi tehokkaasti saavuttaa jonkin toiminnan tavoitteita, vaan ne voidaan toiminnan laajuuden tai vaikutusten vuoksi saavuttaa paremmin unionin tasolla.⁴⁸ Suhteellisuusperiaatteen mukaan unionin toimien sisältö ja muoto eivät saa ylittää sitä, mikä on välttämätöntä perussopimusten tavoitteiden saavuttamiseksi. Mikäli jossakin tilanteessa on mahdollista valita useamman toimintatavan väliltä, jotka johtavat perussopimusten tavoitteiden

⁴¹ Helminen 2026, kappale 1.3.1.

⁴² SEU 6 artikla 1 kohta.

⁴³ Helminen 2026, kappale 1.3.3.

⁴⁴ SEU 5 artikla 2 kohta.

⁴⁵ Ks. SEUT, Julistus Euroopan unionin oikeuden ensisijaisuudesta kohta 17.

⁴⁶ Ks. esim. asia C-101/00 *Tulliasiamies ja Siilin*, jossa ilmaistiin EU-oikeuden ensisijaisuus.

⁴⁷ Helminen 2018, s. 28.

⁴⁸ SEU 5 artikla 3 kohta.

saavuttamiseen, on näistä valittava se, joka on vähiten rajoittava.⁴⁹ Oikeusvarmuuden periaate asettaa lainsäädännölle selkeyden ja täsmällisyyden vaatimuksia. Lain soveltamisen tulee olla johdonmukaista ja ennakoitavaa, jotta oikeussubjektit voivat suunnitella toimintaansa lain puitteissa.⁵⁰

Sekundäärioikeuteen taas kuuluvat normit, jotka EU:n toimielimet ovat asettaneet perussopimusten valtuutusten perusteella. Käytännössä välittömän verotuksen saralla tämä tapahtuu SEUT 115 artiklan direktiivinantovaltuutuksen perusteella, mutta monilla muilla unionin toimivaltaan kuuluvilla oikeudenoilla voidaan antaa suoraan sitovia ja sellaisenaan voimaan astuvia asetuksia.⁵¹ Euroopan neuvosto voi erityisessä lainsäätämisyjärjestyksessä ja Euroopan parlamenttia sekä talous- ja sosiaalikomiteaa kuultuaan yksimielisellä päätöksellä antaa jäsenvaltioita sitovia direktiivejä, jolloin yhdelläkin jäsenvaltiolla on mahdollisuus estää tuloverotusta koskevien direktiivien antaminen. Direktiivit ovat velvoittavia lainsäädäntöohjeita, joiden sisällön mukaisesti jäsenvaltioiden tulee oma kansallinen lainsäädäntönsä saattaa. Direktiivit sitovat välittömästi ainoastaan jäsenvaltioita direktiivin tavoitteiden osalta.⁵² Direktiiveillä ei voida suoraan luoda velvoitteita jäsenvaltioiden oikeussubjekteille. Direktiivien tavoitteiden ja vaatimusten puitteissa jäsenvaltiot ovat vapaita päättämään keinoista, joilla direktiivin tavoitteet saavutetaan. Jäsenvaltioiden katsotaan täyttäneen direktiivien täytäntöönpanovelvoitteensa, kun kansallinen oikeustila on siinä määrin täsmällinen ja selkeä, että yksityishenkilöt voivat tuntea direktiivin takaamat oikeutensa ja sen aiheuttamat velvollisuutensa. Mikäli oikeustila on jäsenvaltiossa ollut jo direktiivin edellyttämä, ei mitään lainsäädäntötoimia välttämättä tarvita. Direktiivien säännösten tarkka sanamuotojen toistaminen kansallisissa laeissa ei useinkaan ole tarpeen.⁵³

Euroopan unionin tuomioistuimella on toimivaltaa antaa ennakkoratkaisu sekä perussopimusten tulkinnasta että johdetun oikeuden säädöksen tulkinnasta. Jos kansallisissa tuomioistuimissa tulee eteen tällaisia kysymyksiä, tuomioistuin voi saattaa sen EUT:n ratkaistavaksi. Jos taas vastaava kysymys tulee ratkaistavaksi sellaisessa tuomioistuimessa, jonka päätöksiin ei voida kansallisella

⁴⁹ Raitio – Tuominen 2020, s. 275. Suhteellisuusperiaate on kirjattu SEU 5 artiklan 4 kohtaan.

⁵⁰ Raitio – Tuominen 2020, s. 292–293.

⁵¹ SEUT 113 artiklan nojalla neuvosto voi antaa välillistä verotusta koskevia asetuksia, jotka ovat sellaisenaan jäsenvaltioita sitovia, sillä välillisen verotuksen harmonisointi kuuluu unionin toimivaltaan.

⁵² SEUT 288 artikla.

⁵³ Helminen 2018, s. 37–39.

tasolla hakea muutosta, käytännössä siis korkeimmilla oikeusasteilla, on tuomioistuimella velvollisuus saattaa kysymys EUT:n ratkaistavaksi.⁵⁴

EU-vero-oikeus käsittää siten unionin sisäisen verotusta koskevan sekundäärioikeuden sekä verotukseen vaikuttavat perussopimukset ja EU-tuomioistuimen ratkaisut perussopimusten tulkinnasta, sekä unionin oikeusperiaatteet näiden takana. Tavoitteena on sisämarkkinoiden esteiden poistaminen yhtenäistämällä verojärjestelmiä siinä määrin, kuin se on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi. Täydelliselle jäsenvaltioiden verojärjestelmien yhdenmukaistamiselle ei ole tarvetta, vaan EU-vero-oikeudella pyritään tilkitsemään sellaisia puutteita, joita ei voida korjata ilman yhteisen lainsäädännön harmonisointia.

2.3.2 DAC-direktiivien tausta

Ensimmäinen DAC-direktiivi eli hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla annettu direktiivi annettiin vuonna 2011. Direktiivillä kumottiin aiempi neuvoston direktiivi 77/799/ETY, joka koski yhteisöjen jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäistä apua välittömien verojen alalla. Veronmaksajien liikkuvuus, rajat ylittävien liiketoimien määrä ja rahoitusvälineiden kansainvälistyminen aiheuttivat vaikeuksia jäsenvaltioille verojen määräämisessä oikeamääräisenä. Ongelma vaikutti jäsenvaltioiden verojärjestelmien toimintaan ja aiheutti kaksinkertaista verotusta, joka puolestaan houkutteli verojen välttelyyn ja veropetoksiin. Viranomaisten tarkastusvaltuudet taas olivat edelleen kansallisia. Yksikään yksittäinen jäsenvaltio ei kyennyt enää tehokkaasti hallitsemaan sisäistä verojärjestelmäänsä ilman muiden jäsenvaltioiden apuja tietojenvaihdossa. Vanhan direktiivin ei enää katsottu siten palvelevan tarkoitustaan.⁵⁵

Ensimmäisellä DAC-direktiivillä luotiin niin sanottu pakollinen automaattinen tietojenvaihto jäsenvaltioiden välillä. Automaattinen tietojenvaihto koski direktiivin ensimmäisessä iteraatiossa työtuloa, johtajanpalkkioita, henkivakuutus tuotteita, eläkkeitä ja kiinteää omaisuutta sekä siitä saatava tuloa.⁵⁶ Eri pyynnöstä jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen on lisäksi luovutettava

⁵⁴ SEUT 267 artikla. Unionin lainkäyttöjärjestelmä on luonteeltaan hajautettu: suuri osa unionin oikeudesta on suoraan velvoittavaa, ja siihen voidaan vedota missä tahansa kansallisessa tuomioistuimessa. EUT:lta pyydettyt ennakkoratkaisut ovat keskeinen osa yhteisen oikeuden toteutumista yhtenäisellä tavalla. Ongelmallista tietysti on, jos korkeimmat oikeusasteet eivät pyydä ennakkoratkaisuja silloin, kun niiden kuuluisi. Komissio voi kuitenkin pyrkiä puuttumaan tällaisiin tilanteisiin nostamalla rikkomuskanne jäsenvaltiota vastaan. Ks. aiheesta asia C-416/17, *Euroopan komissio v. Ranskan tasavalta*.

⁵⁵ Neuvoston direktiivi (EU) 2011/16/EU, johdanto, kohdat 1–4.

⁵⁶ Neuvoston direktiivi (EU) 2011/16/EU, 8 artikla.

toiselle jäsenvaltiolle ne tiedot, jotka sillä on hallussaan tai se saa hallinnollisen tutkimusten tuloksena, ja jotka ovat olennaisia veroja koskevien lakien täytäntöönpanemiseksi.⁵⁷

Direktiiviä muutettiin edelleen ensimmäisen käyttöönoton jälkeen, ja DAC6-direktiivi on siten järjestyksessään viides muutos tietojenvaihtodirektiiviin. Direktiivin tavoitteena oli ulottaa unionitasoinen tietojenvaihtojärjestelmä koskemaan *rajat ylittäviä verojärjestelyjä*, joissa on veron kiertämisen tai veropetosten elementtejä ja näin ollen lisätä verotuksen läpinäkyvyyttä ja tuoda verohallintojen tietoisuuteen tietoa järjestelyjen luonteesta. Velvollisuus raportoida verohallinnoille tällaisia järjestelyjä säädettiin koskemaan itse verovelvollisten lisäksi myös välittäjiä, jotka suunnittelevat näitä järjestelyjä.⁵⁸ Pakollisen tietojenvaihdon peruserämuoto muodostuu siten kahdesta keskeisestä elementistä; välittäjien ja joissain tilanteissa verovelvollisten raportointivelvoitteesta järjestelyiden suhteen sekä jäsenvaltioiden välisestä tietojenvaihtomekanismista, joilla näitä tietoja jaetaan jäsenvaltioiden verohallintojen välillä.

Peruste DAC6:n pakolliselle raportointivelvoitteelle oli se, että kansallisten verohallintojen puutteellisilla tiedoilla verosuunnittelurakenteista oli negatiivisia vaikutuksia jäsenvaltioiden tehokkaaseen veronkantoon ja veropolitiikan kehittämiseen.⁵⁹ Tällaiset verosuunnittelurakenteet koostuivat usein järjestelyistä, joilla hyödynnettiin eri lainkäyttöalueiden eroja ja pyrittiin siirtämään verotettavaa tuloa edullisempien verotusjärjestelmien piiriin ja siten vähentämään verovelvollisen kokonaisverorasitusta. Direktiivissä korostettiin tarvetta vahvistaa viranomaisten keinovalikoimaa aggressiivisen verosuunnittelun torjumiseksi luomalla läpinäkyvyyttä, jolloin veron kiertämiseen ja verovilppiin voitaisiin tehokkaammin puuttua. Pelkkien kansallisten toimenpiteiden ei katsottu olevan riittäviä ratkaisemaan rajat ylittävien tilanteiden ongelmia, jonka takia unionitasoiset koordinoitujen toimenpiteiden katsottiin tarpeellisiksi tämännäköiseen verosuunnitteluun puuttumiseksi ja oikeudenmukaisen verotuksen takaamiseksi sisämarkkinoilla.⁶⁰ Lisäksi jäsenvaltioiden lainsäädännöllisten erojen ja jäsenvaltioiden välisen verokilpailun ehkäisemiseksi unionin lainsäätäjän näkemyksen mukaan toimet tuli toteuttaa direktiivin keinoin.

Tiivistetysti siis direktiivin julkilausuttuna tavoitteena on BEPS-toimenpidesuunnitelman kohdan 12 mukaisesti torjua aggressiivista verosuunnittelua ja lisätä verotuksen läpinäkyvyyttä unionin

⁵⁷ Neuvoston direktiivi (EU) 2011/16/EU, 5–7 artiklat.

⁵⁸ Bianco 2021, s. 8–9. Ensimmäisen raportointivelvoitteen asettaminen välittäjille voi katsoa tuovan ainakin sen edun, että välittäjänä toimivilla on usein laajempi ymmärrys ja osaaminen direktiivin aineellisista raportointivelvoitteista kuin itse verovelvollisilla. Toisaalta direktiivin sanktiot raportoimatta jättämisestä kohdistuvat myös useimmiten välittäjiin, joka kannustaa asianmukaiseen ilmoittamiseen.

⁵⁹ Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822, johdanto-osa, kohdat 1–2 ja 4.

⁶⁰ Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822, johdanto-osa, kohdat 6, 10 ja 19.

alueella ulottamalla raportointivelvoite ja tietojenvaihto koskemaan rajat ylittäviä verojärjestelyjä.⁶¹ Tämänkaltainen tavoite on luonteeltaan melko laaja ja yleisluontoinen. Tavoitetta voidaan siten jaotella vielä muutamaan tarkempaan tavoitteeseen. Ensiksi direktiivin pyrkimyksenä on tietojen kerääminen veroviranomaisten tarpeisiin, jotta verotustoimenpiteitä voidaan kohdistaa oikein ja tehokkaasti, epäasianmukaisiin järjestelyihin voidaan puuttua jo varhaisessa vaiheessa ja tarvittaessa voidaan tehdä lainsäädäntömuutoksia tällaisten järjestelyiden ehkäisemiseksi tulevaisuudessa. Toisaalta jo itse raportointivelvoite ehkäisee palveluntarjoajia ja verovelvollisia pyrkimästä laatimaan ja suorittamaan epäasianmukaisia verojärjestelyitä.

Sittemmin DAC-direktiivi on kokenut vielä useamman muutoksen. DAC7-direktiivillä luotiin raportointivelvoitteita sähköisten alustapalvelujen operaattoreille⁶² ja DAC8:lla puolestaan virtuaalivaluutta-alan toimijoille.⁶³ DAC9-direktiivistä on tutkielmaa kirjoitettaessa päästy neuvostossa poliittiseen yhteisymmärrykseen ja uusimman version on tarkoitus helpottaa minimiverosääntelyyn liittyvien velvoitteiden raportointia unionin alueella. Jäsenmaiden on pantava direktiivi täytäntöön vuoden 2025 loppuun mennessä.⁶⁴ Hallinnollisen yhteistyön tiivistäminen välittömän verotuksen alalla unionin sisällä ei vaikuta siten hidastuvan.

2.4 Direktiivin sisältö

DAC6-direktiivin raportointivelvoite pohjautuu BEPS:n toimenpidesuunnitelman 12 kohdassa esitetyle rakenteelle. Raportointivelvoitteen laajuutta määriteltäessä tulee ottaa huomioon se, mitä tietoja tulee raportoida, kenelle velvoite kuuluu, milloin ajallisesti raportointivelvoite tulee täyttää, mitä sanktioita velvoitteen laiminlyönnistä voi aiheutua ja miten tietojenvaihto suoritetaan.⁶⁵ Tutkielmassa käytetään DAC6-direktiivin sisällön tarkastelussa tätä lähestymistapaa.

2.4.1 Rajat ylittävä raportoitava järjestely

Keskeistä raportointivelvoitteessa on tietysti itse raportoinnin aineellinen sisältö. Direktiivin mukaan ”raportoitavalla rajat ylittävällä järjestelyllä” tarkoitetaan rajat ylittävää järjestelyä, joka sisältää ainakin yhden direktiivin liitteessä IV esitetyn tunnusmerkin.⁶⁶ Raportoinnin sisällön hahmottuminen tapahtuu siis kolmen osatekijän kautta, jotka ovat luonteeltaan kumulatiivisia.

⁶¹ Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822, johdanto-osa, kohdat 3–4, 10, 16 ja 19.

⁶² Neuvoston direktiivi (EU) 2021/514, johdanto-osa.

⁶³ Neuvoston direktiivi (EU) 2023/2226, johdanto-osa.

⁶⁴ Euroopan unionin neuvosto 2025.

⁶⁵ OECD (2015b), luku 2.

⁶⁶ Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822, 1 artikla 19 kohta.

Ensinnäkin kyseessä on oltava ”järjestely”. Toiseksi tämän järjestelyn on oltava rajat ylittävä. Viimeiseksi rajat ylittävän järjestelyn on oltava luonteeltaan aggressiivinen, jota puolestaan tarkastellaan direktiivin liitteessä esitettyjen tunnusmerkkien täyttymisen kautta.

Järjestelyn käsitettä ei ole direktiivissä määritelty tai selvennetty, eikä sellaisen tunnistamiselle ole annettu myöskään minkäänlaisia ominaispiirteitä. Direktiivissä on kuitenkin tarkennettu, että järjestelyksi luetaan myös järjestelyiden sarja. Järjestelyyn voi sisältyä useampi kuin yksi vaihe tai sen osa.⁶⁷ Myöskään Suomessa direktiivin implementointeeseen lakiin ei ole sisällytetty järjestelyn käsitettä. Käsitelmäärittelyä ei ole tehty, jotta sääntelyä ei kyettäisi kiertämään ainoastaan muodollisin perustein.⁶⁸

Toinen osatekijä on järjestelyn rajat ylittävyys, jolla viitataan maantieteelliseen ulottuvuuteen. Sillä tarkoitetaan sitä, että järjestely koskee useampaa kuin yhtä unionin jäsenvaltiota tai yhtä jäsenvaltiota ja yhtä kolmatta valtiota. Tämän lisäksi järjestelyn on täytettävä ainakin yksi direktiivissä esitetyistä rajat ylittävyyden ehdoista, joita ovat esimerkiksi se, että kaikkien järjestelyyn osallistujien verotuksellinen kotipaikka ei ole samalla lainkäyttöalueella tai että järjestelyn yhden tai useamman osallistujan verotuksellinen kotipaikka on samanaikaisesti useammalla kuin yhdellä lainkäyttöalueella.⁶⁹ Käytännössä nämä ehdot luovat laajan kehyksen ja määrittelyn sille, mikä katsotaan rajat ylittävyydeksi, jolloin laajasti kaikki kuin puhtaasti yhden valtion sisäiset järjestelyt kuuluvat direktiivin soveltamisalaan. Näin ollen kansainväliset järjestelyt on laajasti sisällytetty raportoinnin piiriin, mutta kansalliset järjestelyt jätetty sen ulkopuolelle.

Kolmas osa määrittelyssä syntyy aggressiivisten piirteiden tunnistamisesta. Aggressiivisen verosuunnittelun toimet ovat muuttuneet monimutkaisemmiksi vuosien saatossa, ja ne mukautuvat ja muuttuvat edelleen viranomaistoimiin mukautuakseen. Tästä syystä direktiiviin on pyritty kokoamaan lista sellaisista liiketoiminnallisista ominaispiirteistä ja osatekijöistä, jotka viittaavat verojen kiertämiseen sen sijaan, että itse aggressiivisen verosuunnittelun käsitettä olisi pyritty tyhjentävästi määrittelemään.⁷⁰ Tätä varten on direktiivin liitteessä esitetty tunnusmerkkejä, jotka voivat viitata mahdolliseen veronkiertoriskiin. Toisin sanoen, aggressiivisen verosuunnittelun käsitteen määrittämisen vaikeuden vuoksi direktiivi pyrkii mahdollisimman objektiiviseen

⁶⁷ Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822, 1 artikla 18 kohta toinen alakohta.

⁶⁸ HE 69/2019, s. 18.

⁶⁹ Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822, 1 artikla 18 kohta ensimmäinen alakohta.

⁷⁰ Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822, johdanto-osa, kohta 9.

lähestymistapaan määrittelemällä nämä tunnusmerkit sitomalla ne verotuksellisiin lopputuloksiin, joita tunnusmerkkien toteuttaminen aiheuttaa.

Jotta rajat ylittävä järjestely olisi raportoitava, tulee sen täyttää ainakin yksi direktiivin liitteessä IV esitetyistä tunnusmerkeistä. Tunnusmerkit on jaettu kahteen luokkaan: *yleisiin* ja *erityisiin* tunnusmerkkeihin.⁷¹ Yleiset tunnusmerkit liittyvät ominaisuuksiin, jotka ovat yleisiä laajalle joukolle toteutettavissa olevia ja helposti markkinoitavia järjestelyjä. Tällaisia ovat luottamuksellisuusehto, veroedun suuruuteen kytketty palkkio ja järjestelyyn liittyvien asiakirjojen vakiomuotoisuus. Yleiset tunnusmerkit eivät siis perustu konkreettisiin verosuunnittelurakenteisiin, vaan ovat järjestelyjen ulkoisia ominaisuuksia. Yleisiä tunnusmerkkejä voidaan käyttää uusien ja innovatiivisten verojärjestelyiden sekä helposti toistettavien ja markkinoitavien järjestelyiden tunnistamiseen. Erityiset tunnusmerkit puolestaan kohdistuvat verosuunnittelurakenteisiin verojärjestelmien tunnettuihin heikkouksiin liittyen. Tällaisia ovat esimerkiksi tappioiden käyttäminen, tulon muuntaminen toiseen muotoon, varojen kierrättäminen, veron vapauttaminen kaksinkertaisesta verotuksesta useammassa valtiossa sekä verokohtelun eroavaisuudet.

Tunnusmerkkien täytyminen itsessään ei kuitenkaan välttämättä tarkoita sitä, että järjestely olisi raportoitava. Kaikki yleiset tunnusmerkit sekä osa erityisistä tunnusmerkeistä vaativat lisäksi niin sanotun pääasiallista hyötyä mittaavan testin soveltamista. Jos tunnusmerkki täytyy ja pääasiallisen hyödyn testin kriteerit soveltuvat, kuuluu järjestely tässä tapauksessa raportoinnin piiriin. Vastaavasti niiden erityisten tunnusmerkkien täytyminen, joissa ei vaadita testin soveltamista, tarkoittaa jo itsessään, että järjestely on raportoitava. Direktiivin mukaan tämän testin kriteerit katsotaan täytetyksi, jos voidaan osoittaa, että verotuksellisen edun saaminen on kaikki asiaankuuluvat tosiseikat ja olosuhteet huomioon ottaen se pääasiallinen hyöty, jonka henkilö voi odottaa järjestelystä saavansa, tai yksi pääasiallisista hyödyistä.⁷² Direktiivissä esitetty määritelmä on melko tulkinnanvarainen ja onkin siten saanut osakseen kritiikkiä.⁷³ DAC6-direktiivissä viitataan suoraan OECD:n BEPS-hankkeen materiaaliin, ja EU-lainsäätäjä on nimenomaisesti todennut tämän toimivan tulkinta-apuna, vaikkakaan se ei ole sinänsä velvoittavaa lainsäädäntöä.⁷⁴ BEPS:n toimenpide 12:n raportin mukaan pääasiallisen hyödyn testissä tulisi verrata odotetun veroedun

⁷¹ Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822, Liite IV.

⁷² Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822, Liite IV, Osa I, toinen alakohta.

⁷³ Bianco 2021, s. 13. Kirjoittaja tuo esiin muun muassa sen, että EU-lainsäätäjä ei ole juurikaan antanut tulkinta-apua testin ymmärtämiseen, josta syystä osaan kansallisista lainsäädännöistä pääasiallisen hyödyn testi on viety samankaltaisena kuin verosopimusten niin kutsuttu pääasiallisen tarkoituksen testi (PPT, Principal Purpose test), vaikka testien käyttöalat ja laajuudet ovat erilaiset. Tämä on johtanut jännitteisiin kansallisten lainsäädäntöjen ja direktiivin välillä.

⁷⁴ Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822, johdanto-osa, kohdat 4 ja 13.

arvoa muiden järjestelystä todennäköisesti saatavien etujen kanssa.⁷⁵ Ajatusta on kuvattu myös siten, että testin kriteerit täyttävää järjestelyä ei olisi todennäköisesti pantu täytäntöön, jollei järjestelystä olisi ollut odotettavissa veroetuja.⁷⁶ Suomessa kansallinen lainsäätäjä on omaksunut katsantokannan, jonka mukaan testin täyttymistä tarkastellessa tulee arvioida, syntyykö järjestelystä veroetua, ja jos syntyy, onko veroetu merkittävä suhteessa järjestelyn muihin vaikutuksiin. Tämän jälkeen tulee vielä arvioida, onko järjestelyssä kyse verosuunnittelukeinoista, jotka on hyväksytty oikeus- ja verotuskäytännössä tai jotka eivät ole ristiriidassa verojärjestelmän ja järjestelyssä sovellettavan lain tai menettelyä koskevien säännösten tarkoituksen kanssa. Mikäli asia on näin, eivät testin ehdot täytyisi. Toisaalta jos tällainen järjestely olisi osa suurempaa järjestelyä, jossa yksi pääasiallisista hyödyistä olisi veroedun saavuttaminen, katsottaisiin kuitenkin järjestely osaksi raportoitavaa kokonaisuutta.⁷⁷ Lisäksi jos näennäisesti säännösten mukaiseen järjestelyyn liittyisi kuitenkin piirteitä tai muita järjestelyjä, joilla saavutetaan verosäännöksen tarkoituksen vastainen etu, olisi kyse testin tarkoittamasta veroedusta.⁷⁸ Tulkinta ei ole täysin ongelmaton.⁷⁹ Joka tapauksessa tunnusmerkkien täytyminen joko itsessään tai yhdessä pääasiallista hyötyä mittaavan testin kriteerien täyttymisen kanssa merkitsee rajat ylittävän järjestelyn raportointikynnyksen ylittymistä.

2.4.2 Välittäjä

Kun rajat ylittävä raportoitava järjestely on tunnistettu, tulee määritellä, kenelle sen raportoiminen kuuluu. Direktiivin vastaus tähän on, että pääasiallinen vastuu on *välittäjällä*. Laissa raportoitavista järjestelyistä käytetään direktiivissä esiintyvän välittäjä -termin sijasta ilmaisua palvelun tarjoaja.

⁷⁵ OECD (2015b), s. 37.

⁷⁶ Commission Services 2017, s. 2.

⁷⁷ HE 69/2019, s. 19–20.

⁷⁸ VaVM 19/2019, s. 9.

⁷⁹ Ks. esim. Bianco 2021, s. 14. Muun muassa Luxemburgissa ja Saksassa päätettiin, että pääasiallisen hyödyn testi ei sovellu, jos järjestely on *kansallisen säännöksen tarkoituksen tai tavoitteen mukainen*. Kyseessä on identtinen tulkinta PPT-testin ja yleisen veronkiertämissäännöksen soveltumisen kanssa. Myös Suomessa valtiovarainvaliokunnan mietinnössä 19/2019 on viitattu suoraan kansalliseen oikeuskäytäntöön liittyen veron kiertämiseen esimerkkinä tilanteesta, jossa *jokin toimi on verolainsäädännön mukainen*. Vaikka tätä katsantokantaa ei vietykään nimenomaisesti lainsäädännön tasolle, on näkemys kuitenkin pääpiirteiltään vastaava edellä mainittujen maiden tulkintojen kanssa. Direktiivin sanamuodot eivät kuitenkaan mahdollista tällaista tulkintaa, ja onkin kyseenalaista, tarkoittiko EU-lainsäätäjä testiä käytettävän siten, että osa järjestelyistä voitaisiin näin jättää raportoinnin ulkopuolelle. Pääasiallisen hyödyn testin tarkoitus ei ole sama kuin veronkiertämissäännöksen soveltumisen mahdollisuuden tarkasteleminen, eikä testejä tulisi tulkita yhdenmukaisesti. Pääasiallisen hyödyn testin kynnys asettuikin tämänlaisen tulkinnan vuoksi korkeammalle, mitä se muutoin olisi. Vrt. Pantazopoulos & Kalampaliki 2022, s. 553, jossa kirjoittajat kritisoivat Kreikan onnistumista direktiivin implementoinnissa ja esittävät, että maassa tulisi ottaa käyttöön veroedun suuruuteen perustuva *de minimis* -kynnys raportoitaville järjestelyille, sekä lista hyväksyttävistä järjestelyistä, jotka jäisivät raportoinnin ulkopuolelle. Direktiivi ei kuitenkaan tutkielman kirjoittajan mielestä mahdollista tällaisia mekanismeja.

Tutkielmassa pyritään käyttämään pääasiallisesti käsitettä välittäjä, mutta näiden kahden termin tulee ymmärtää tarkoittavan samaa asiaa.⁸⁰

DAC6-direktiivissä ensisijainen raportointivelvoite säädettiin välittäjille, sillä näiden katsottiin olevan neutraalimpi ja luotettavampi tiedonantaja kuin verovelvolliset itse. Direktiivissä välittäjän määritelmä on jaoteltu kahteen osaan, vaikkakaan jakoa ei ole semanttisesti sinänsä eritelty. Ensinnäkin välittäjällä tarkoitetaan *henkilöä, joka suunnittelee, markkinoi, organisoii tai tuo saataville toteuttamista varten raportoitavan rajat ylittävän järjestelyn tai hallinnoi sen toteuttamista*.⁸¹ Määritelmä lienee selkeä ja tarkoituksenmukainen. Tämän lisäksi välittäjällä tarkoitetaan toisaalta myös henkilöä, joka osallistuu järjestelyn tarjoamiseen epäsuorasti, toissijaisesti tai avustamalla tarjoamalla neuvonantoa tai apua järjestelyyn liittyen. Keskeistä on toissijaisessa määrittelyssä, että *henkilö, ottaen huomioon asiaankuuluvat tosiseikat ja olosuhteet ja saatavilla olevien tietojen ja asiaankuuluvan asiantuntemuksen ja tällaisten palvelujen tarjoamiseen tarvittavan tietämyksen perusteella, tietää tai jonka voitaisiin kohtuudella olettaa tietävän, ryhtyneensä tarjoamaan tällaista tukea, apua tai palvelua järjestelyn toimeenpanemiseen liittyen*. Toisaalta tällaiselle henkilölle tulee direktiivin mukaan varata oikeus esittää näyttöä siitä, ettei tämä tiennyt eikä tämän voitu kohtuudella olettaa tietävän osallistuvansa tällä tavalla järjestelyyn, sekä oikeus vedota kaikkiin asiaan liittyviin tosiseikkoihin ja omaan tietämykseensä.⁸²

Tämä jälkimmäinen, toissijainen määritelmä, pyrkii laajentamaan välittäjän käsitettä siten, että se sisältää myös sellaiset tilanteet, joissa välittäjänä toimiva henkilö ei esimerkiksi suunnittele tai markkinoi järjestelyä suoraan itse, vaan toimii pikemminkin neuvoa antavassa roolissa esimerkiksi asiakasyrityksessä. Näin välittäjän määritelmää ei voida yhtä helposti muodollisesti kiertää. Toissijaisen välittäjän määrittelyssä on siten kaksi kumulatiivista osuutta: henkilön tietämys tai olettava tietämyksestä rajat ylittävään järjestelyyn osallistumisesta avun tai tuen muodossa, sekä näytön ja tosiasiaien tarkastelu, jota tarkastellessa henkilölle on varattu oikeus toimittaa näyttöä asiasta. On huomattava, että tämä oikeus koskee vain toissijaista välittäjää. Ensimmäisen määritelmän mukaan välittäjäksi katsotulla ei ole oikeutta vedota tietämykseen järjestelyyn osallistumisesta.

⁸⁰ Kuten aiemmin tutkielmassa on todettu, tulee kansallista lainsäädäntöä tulkita yhdenmukaisesti EU-oikeuden kanssa. Välittäjän ja palveluntarjoajan käsitteiden ero on siten ainoastaan semanttinen, sillä eri käsitteen käyttäminen kansallisessa lainsäädännössä ei saa johtaa direktiivin tarkoittamaa suppeampaan tulkintaan. Hallituksen esityksessä direktiivin implementoimisesta ei ole selkeästi todettu, mistä syystä kansallisessa laissa päädyttiin käyttämään eri käsitettä kuin direktiivin suomenkielisessä käännöksessä.

⁸¹ Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822, 1 artikla kohta 21 ensimmäinen alakohta.

⁸² Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822, 1 artikla kohta 21 toinen alakohta.

Jos välittäjä on velvollinen toimittamaan järjestelyä koskevat tiedot useamman kuin yhden jäsenvaltion viranomaiselle, tiedot toimitetaan ainoastaan sen maan viranomaiselle, jolla on tietojen saamiseen suurempi intressi. Tätä arvioidaan direktiivissä esitetyn tärkeysjärjestysluettelon kautta, jossa tärkeimmäksi tekijäksi on asetettu sen valtion sijainti, jossa välittäjän verotuksellinen kotipaikka on. Välittäjä on vapautettu raportoinnista, jos toinen välittäjä on jo raportoinut samat tiedot.⁸³ Toisaalta tilanteessa, jossa on useampi välittäjä, muut välittäjät vapautetaan raportointivelvoitteesta ainoastaan siltä osin, kuin kyseessä on aidosti *samat* tiedot. Muilta osin raportointivelvoite koskee kaikkia välittäjiä, jotka osallistuvat samaan järjestelyyn.⁸⁴

Lisäksi välittäjäksi katsotun on vielä täytettävä ainakin yksi direktiivissä esitetyistä lisäehdoista. Käytännössä lisäehdot rajaavat määritelmää siten, että välittäjän on oltava EU:n jäsenvaltioon muodostettu tai jäsenvaltion lainsäädännön alainen oikeussubjekti, tai että sen verotuksellinen kotipaikka on jäsenvaltiossa tai että sillä on kiinteä toimipaikka tai se on osa ammatillista yhteenliittymää jossakin jäsenvaltiossa. Toisin sanoen unionin ulkopuolisten, kolmansien maiden toimijat on rajattu määritelmän ulkopuolelle.⁸⁵ Välittäjänä voivat toimia siten esimerkiksi unionin alueella toimivat juristit, asianajajat, konsultit, konsultti-, laki- ja tilitoimistot sekä pankit.

Välittäjä ei ole kuitenkaan aina raportointivelvollinen. Joissakin tilanteissa velvoite siirtyy niin sanotulle asianomaiselle verovelvolliselle eli verovelvolliselle, joka hyötyy järjestelystä. Tällainen tilanne on silloin, kun välittäjää ei ole tai välittäjä on kolmannelta maasta. Lisäksi jäsenvaltioille on varattu direktiivissä oikeus toteuttaa toimenpiteet, joilla välittäjille annetaan oikeus olla raportoimatta järjestelyä koskevia tietoja, jos raportointivelvoite loukkaisi kansallisen lainsäädännön mukaista oikeudellista ammattisalassapitovelvollisuutta. Tilanteessa, jossa välittäjä vetoaa ammatilliseen salassapitovelvollisuuteensa, raportointivelvoite siirtyy toiselle välittäjälle, tai jos toista välittäjää ei ole, asianomaiselle verovelvolliselle. Oikeuteen vetoavan välittäjän tulee direktiivin mukaan ilmoittaa tästä *toiselle välittäjälle* tai verovelvolliselle.⁸⁶ Oikeus ammatilliseen salassapitoon on siten huomioitu direktiivissä, mutta tämän toteuttaminen käytännössä on jätetty jäsenvaltioiden harkinnan varaan.⁸⁷

⁸³ Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822, 8ab artikla kohdat 3 ja 4.

⁸⁴ Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822, 8ab artikla kohta 9.

⁸⁵ Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822, 1 artikla kohta 21 kolmannen alakohdan a-d alakohdat.

⁸⁶ Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822, 8ab artikla, kohdat 5 ja 6. Välittäjille asetettu vaatimus ilmoittaa ensi sijassa toisille välittäjille tieto raportoimatta jättämisestä on noussut oikeuskäytännössä keskeiseksi ja siten tärkeä huomata.

⁸⁷ Huomionarvoista lienee, että direktiiviehdotuksessa ei tällaista harkintavaltaa jäsenvaltioille jätetty. Ehdotuksen mukaan jäsenvaltioiden *on toteutettava* tarvittavat toimenpiteet, joilla välittäjille annetaan oikeus olla toimittamatta raportointitietoja, kun kyseeseen tulee oikeudellinen ammattisalassapitovelvollisuus. Lopullisessa direktiivissä sanamuoto on, että kukin jäsenvaltio *voi toteuttaa* nämä toimenpiteet. Tämä sama ero koskee myös asiakirjojen

Raportointivelvoitteen siirtyminen välittäjältä verovelvolliselle on siten toissijainen varmistuskeino, jolla varmistetaan, ettei velvoitetta voi täysin kiertää esimerkiksi käyttämällä kolmansiin maihin sijoittautuneita veropalvelujen tarjoajia. Verovelvollisella voidaan tarkoittaa sekä yksityishenkilöä että oikeushenkilöä. Aivan kuten välittäjien kohdalla, myös verovelvollisten osalta tiedot raportoidaan vain siihen maahan, jolla on suurin intressi tiedon saantiin, ja asiaa tarkastellaan täsmälleen samoilla kriteereillä kuin välittäjienkin kohdalla.⁸⁸

2.4.3 Raportoinnin määräaika, seuraamukset raportoinnin laiminlyönnistä ja tietojenvaihto

Direktiivi pyrki kehittämään verohallintojen nopeaa tietojensaantia aggressiiviseen verosuunnitteluun puuttumiseksi, jotta verotustoimenpiteisiin voitaisiin ryhtyä tarvittaessa jo varhaisessa vaiheessa. Välittäjät veloitettiin toimittamaan virnaomaisille järjestelyjä koskevat tiedot 30 päivän kuluessa siitä päivästä, jona järjestely asetetaan saataville, jona se on valmis toteuttamista varten, tai siitä päivästä, kun järjestelyn ensimmäinen vaihe on toteutettu, riippuen siitä, mikä näistä vaihtoehtoista tapahtuu ensin. Edellä mainittujen estämättä toissijaisten välittäjien on toimitettava tiedot 30 päivän kuluessa siitä, kun ne ovat tarjonneet suoraan tai muiden välityksellä tukea, apua tai neuvoja.⁸⁹ Direktiiviehdotuksessa esitettiin vielä lyhyempää, viiden päivän määräaika raportoinnille.⁹⁰

Silloin, kun raportointivelvoite kuuluu verovelvolliselle, tulee verovelvollisen ilmoittaa tiedot 30 päivän kuluessa siitä päivästä, jolloin järjestely on asetettu verovelvollisen saataville sen toteuttamista varten tai se on valmis toteuttavaksi verovelvollisen toimesta, tai siitä, kun verovelvollinen on toteuttanut järjestelyn ensimmäisen vaiheen. Kuten välittäjillä, myös verovelvollisilla velvoite riippuu siitä, mikä näistä kolmesta vaihtoehdosta on tapahtunut ensin.⁹¹

Raportoitavan kokonaisuuden oikeellisuuden, raportointivelvoitteen noudattamisen sekä raportoinnin oikea-aikaisuuden varmistamiseksi jäsenvaltioiden tuli vahvistaa säännöt direktiivin perusteella säädettävien kansallisten velvoitteiden rikkomista varten. Seuraamusten tuli olla tehokkaita, oikeasuhteisia ja varoittavia.⁹² Jäsenvaltiot säätivät mittaluokaltaan melko eri suuruisia seuraamusmaksuja raportoinnin laiminlyönnistä. Suomessa raportointivelvoitteen laiminlyönnistä

englanninkielisiä versioita. Direktiiviehdotuksessa puhutaan asianaajosalaisuudesta oikeudellisen ammattialassapitovelvollisuuden sijaan. Tähän distinktion palataan tutkielman luvussa 4. Ks. KOM (2017) 335 lopullinen, s. 21.

⁸⁸ Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822, 1 artikla kohta 22 ja 8ab artikla kohta 7.

⁸⁹ Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822, 8ab artikla kohta 1.

⁹⁰ KOM (2017) 335 lopullinen, s. 13.

⁹¹ Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822, 8ab artikla kohta 7 ensimmäinen alakohta.

⁹² Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822, 25a artikla.

voidaan määrätä laiminlyöntimaksu, jonka suuruus on enintään 15 000 euroa.⁹³ Suurin osa jäsenvaltioista on päätenyt hieman lievempään, noin muutaman kymmenen tuhannen euron suuruiseen maksuun.⁹⁴ Luxemburgissa taas vastaava enimmäissumma on yli 250 000 euroa.⁹⁵ Puolassa sen sijaan seuraamusmaksu voi olla enimmillään jopa usean miljoonan ja Alankomaissakin yli miljoonan euron suuruinen.⁹⁶ Suomen lainsäätäjän tulkinta on ollut, ettei Suomessa esiintyvään laiminlyöntimaksun aiheuttavaan velvoitteeseen voitaisi soveltaa *ne bis in idem* -kieltoa⁹⁷, sillä kyseessä on hallinnollinen seuraamusmaksu, joka ei ole rangaistusluonteinen, toisin kuin veronkorotus.⁹⁸

Se seikka, ettei verohallinto reagoi raportoitavaan rajat ylittävään järjestelyyn ei direktiivin mukaan tarkoita kannanottoa siitä, että järjestely olisi pätevä tai verotuksellisesti hyväksyttävä.⁹⁹ Toisaalta vastaavasti raportointivelvollisuus itsessään ei tarkoita sitä, että kyseessä olisi ei-hyväksyttävä järjestely. Verohallinnot voivat kuitenkin käyttää raportoituja tietoja myöhemmässä vaiheessa hyväkseen, jolloin seurauksena voi olla verotustoimenpiteitä tai verotarkastuksia, ja niiden seurauksena mahdollisesti muita hallinnollisia seuraamusmaksuja kuin raportoinnin laiminlyönnistä määrättäviä maksuja, sekä rikosoikeudellisia seuraamuksia verorikostilanteissa.

Tietojenvaihto tapahtuu käyttäen unionin yhteistä tietoliikenneverkkoa, ja järjestelyitä koskevat tiedot kirjataan hallinnollista yhteistyötä verotuksen alalla koskevaan keskusrekisteriin. Jäsenvaltioiden verohallintojen tuli toimittaa tiedot muun muassa koskien järjestelyn välittäjiä ja verovelvollisia, järjestelyn ajankohtaa ja rahallista arvoa sekä muita yksilöintitietoja. Automaattinen tietojenvaihto tapahtuu kuukauden kuluessa sen vuosineljänneksen päättymisestä, kun tiedot on toimitettu.¹⁰⁰

Direktiivin valmisteluvaiheessa komissio esitti, että unionitasoinen mekanismi on välttämätön sen varmistamiseksi, että aggressiiviseen verosuunnitteluun puututaan tehokkaasti ja yhdenmukaisesti.¹⁰¹ Direktiivissä esiintyvä epätarkkojen tai kokonaan määrittelemättömien

⁹³ VML 22 a § 3 momentti.

⁹⁴ Pantazopoulos & Kalampaliki 2022, s. 550.

⁹⁵ Laine 2022, s. 49.

⁹⁶ Alankomaat korottivat seuraamusmaksun enimmäissuuruutta vuoden 2024 alussa 900 000 eurosta yli miljoonaan euroon. Ks. esim. Euroopan tilintarkastustuomioistuin 2024, s. 32.

⁹⁷ *Ne bis in idem* -kiellon mukaan ketään ei saa saman valtion tuomiovallan nojalla tutkia uudelleen tai rangaista oikeudenkäynnissä rikoksesta, josta hänet on jo lopullisesti vapautettu tai tuomittu syylliseksi kyseisen valtion lakien ja oikeudenkäyntimenettelyn mukaisesti. Suomalaisen veronkorotuksen suhteesta *ne bis in idem* -kieltoon ks. esim. Urpilainen & Vahtera 2013, s. 285–286.

⁹⁸ HE 68/2019 vp, s. 41–42.

⁹⁹ Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822 8ab artikla kohta 15.

¹⁰⁰ Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822, johdanto-osa 12 kohta, 8ab artikla kohdat 14 ja 18.

¹⁰¹ Commission Staff Working Document 2017, s. 31. Sama näkemys on toistettu vielä lopullisessa direktiivissä.

käsitteiden käyttö aiheuttaa väistämättä kuitenkin sen, että jäsenvaltiot ymmärtävät ja tulkitsevat käsitteitä eri tavoin. Siten lienee haastavaa väittää, että direktiivi olisi onnistunut luomaan yhdenmukaisen lähestymistavan unionin sisällä. Eri tulkinnat heikentävät direktiivin tehokkuutta siinä määrin, että direktiivin on katsottu jopa olevan ristiriidassa unionin toissijaisuusperiaatteen kanssa.¹⁰² Ristiriidat perussopimuksista kumpuavien unionin periaatteiden kanssa eivät ole ainoita ongelmakohtia. Myös välittäjien ja verovelvollisten perusoikeuksien, siten kun ne ovat Euroopan unionin perusoikeuskirjassa ja Euroopan ihmisoikeussopimuksessa vahvistettu, kunnioittaminen on herättänyt huolta. Erityisenä huolenaiheena ovat olleet oikeudelliseen luottamuksellisuuteen, itsekriminointisuojaan ja yksityisyyteen liittyvät kysymykset.¹⁰³ Direktiivi itse toteaa kunnioittavansa perusoikeuksia ja ottavansa huomioon erityisesti perusoikeuskirjassa tunnustetut periaatteet¹⁰⁴, mutta direktiivin vastaanoton ja unionin tuomioistuimen ratkaisujen perusteella näyttäne selvältä, ettei asia ole aivan näin yksioikoinen.

¹⁰² Peeters & Vanneste 2020, s. 562–563. Unionilla on toimivaltaa välittömän verotuksen alalla ainoastaan silloin, kun unioni voi saavuttaa asetetut tavoitteet tehokkaammin kuin jäsenvaltiot itse. Jos direktiivi on laadittu siten, etteivät jäsenvaltiot voi sitä yhdenmukaisesti noudattaa, on hyvin kyseenalaista, onnistuuko unioni tosiaan saavuttamaan aggressiivisen verosuunnittelun torjumisen tehokkaammin.

¹⁰³ Ks. esim. Čičin-Šain 2019, s. 77–118.

¹⁰⁴ Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822, johdanto-osa 18 kohta.

3 Perusoikeuksien rooli osana Euroopan unionin oikeusjärjestystä

3.1 Perusoikeuksien kehitys unionissa

Kuten tutkielmassa aiemmin on esitetty, unionin oikeusjärjestelmä on omanlaisensa ylikansallinen ja autonominen oikeusjärjestys, joka muodostuu primääri- ja sekundäärioikeudesta. Tämän oikeusjärjestelmän luomisen ja sen ylläpitämisen alkuperäiset tavoitteet ovat kuitenkin olleet ensi sijassa luonteeltaan taloudellisia: unionin yhteisen oikeuden keskeisin tehtävä oli toimivien sisämarkkinoiden mahdollistaminen. Tämä on tapahtunut erityisesti neljän *perusvapauden*, eli tavaroiden, ihmisten, palvelujen ja pääomien vapaan liikkuvuuden avulla. Perusoikeuksien kunnioittaminen oli jätetty aiemmin lähinnä jäsenvaltioiden ja niiden valtiosääntöperinteiden tehtäväksi. Vuosien saatossa unionin oikeusjärjestys kuitenkin kehittyi toisenlaiseen suuntaan erityisesti unionin tuomioistuimen vaikutuksesta. Nykyisin puhutaankin konstitutionaalisesta pluralismista, jossa jäsenvaltiot ovat suvereenia, mutta toisaalta unioni käyttää jopa suvereenia valtaa ainakin joidenkin toimialojen kohdalla jäsenvaltioiden alueella.¹⁰⁵

Unionin toiminnan yhä tiivistyessä ja sen sisärajojen menettäessä vähitellen merkitystään perusoikeudet tulivat ajan myötä laajemmin sidotuiksi unionin turvallisuuteen ja oikeudenmukaisuuteen.¹⁰⁶ Sitten perusoikeudet unionissa on käsitetty keskeisiksi myös taloudellisen toiminnan kannalta: perusoikeuksien kunnioittaminen on edellytys oikeudenmukaisille ja turvallisille yhteiskunnille, joiden varaan sisämarkkinat voivat rakentua. Kyseessä voisi siten katsoa olevan saman kokonaisuuden eri osatekijät. Kehitys johti myös EU:n perusoikeusviraston perustamiseen.¹⁰⁷

Unionin toiminta perustuu perussopimuksille, jotka muodostavat osaltaan primäärioikeuden eli korkeimman unionitasoisen lain. Euroopan unionin tuomioistuimen tehtävänä puolestaan on huolehtia siitä, että näiden perussopimusten tulkinta ja soveltaminen jäsenvaltioissa on sopimusten mukaista.¹⁰⁸ Koska unionin oikeus muodostaa itsenäisen oikeusjärjestyksen, on EUT:lla ollut

¹⁰⁵ Jäsenvaltioiden ja unionin konstituutioiden vuorovaikutuksesta ks. esim. Jääskinen 2011, s. 205–218.

¹⁰⁶ Unionin sisäisen integraation seurauksena Lissabonin sopimuksessa koottiin yhteen unionin toimivaltuudet turvapaikka-, viisumi- ja maahanmuuttokysymyksissä sekä siviili- ja rikosoikeudellisesta yhteistyöstä tavoitteena varmistaa ”vapauden, turvallisuuden ja oikeuden alue”. Ks. SEUT V osasto ja erityisesti SEUT 67 artikla.

¹⁰⁷ FRA 2025. Perusoikeusvirasto perustettiin vuonna 2007 ja sen tarkoituksena on edistää perusoikeuksia unionissa esimerkiksi antamalla neuvontaa aiheeseen liittyen unionin toimielimille sekä jäsenvaltioille.

¹⁰⁸ SEU 19 artikla 1 kohta ensimmäinen alakohta.

mahdollisuus turvautua unionin oikeuden yleisiin oikeusperiaatteisiin unionin oikeuden soveltamisessa ja tulkinnassa.¹⁰⁹

Perusoikeuksien merkitys oli pitkään vieras unionin toiminnalle, eikä niitä rinnastettu suoraan muihin yleisiin oikeusperiaatteisiin. EUT kuitenkin lopulta sitoi perusoikeudet unionin yleisiin periaatteisiin vuosina 1969 ja 1970. Asioissa *Stauder* ja *Internationale Handelsgesellschaft* EUT katsoi myös perusoikeuksien kuuluvan unionin oikeuden yleisiin periaatteisiin ja niiden noudattamisen varmistamisen kuuluvan unionin tuomioistuimelle.¹¹⁰ Jälkimmäisessä asiassa Saksan perustuslakituomioistuin tarkasteli unionin sekundäärisen lain yhteensopivuutta Saksan perusoikeuksien kanssa, johon tuomioistuin vastasi toteamalla, että unioni kunnioittaa ja noudattaa näitä oikeuksia, sillä ne ovat unionin lainsäädännössä vahvistettu yleisten periaatteiden kautta. Perusoikeudet tulivat ratkaisun myötä näin ollen sitoviksi säännöksiksi, jotka asettavat ehtoja myös unionin lainsäädännölle.

Asiassa *Wachauf* EUT totesi jäsenvaltioiden olevan velvoitettuja kunnioittamaan perusoikeuksia EU-lainsäädäntöä implementoidessaan sekä turvaamaan niiden takaaman suojan tason.¹¹¹ Tapauksessa *Schmidberger* tuomioistuin tarkasteli perussopimuksessa taattujen perusvapauksien, kuten tavaroiden vapaan liikkuvuuden, suhdetta perusoikeuksiin. Asiassa oli kyse Itävallan viranomaisten hyväksymästä tiesulusta Brennersolan liikenneväylillä, jotta ilmastojärjestöt kykenivät käyttämään perustuslaillista oikeuttaan rauhanomaiseen mielenilmaukseen alueella. Seurauksena oli luonnollisesti haittaa jäsenvaltioiden väliselle vapaalle liikkuvuudelle. EUT totesi perusoikeuksien suojelun olevan jo itsessään perusteltu intressi, joka voi rajoittaa perusvapauksista johtuvia velvoitteita.¹¹² Perusoikeudet voivat siis olla syy rajoittaa unionin perusvapauksia, kuten vapaata liikkuvuutta, mutta kussakin tapauksessa tulee rajoittamisen oikeutus punnita huolellisesti.

Perusoikeuksien soveltamisella on kuitenkin rajansa unionin kontekstissa. Asian *Kremzow* mukaan unionin perusoikeuksia suojatessa asian on kuuluttava EU-oikeuden soveltamisalaan. Toisin sanoen harmonisoiduilla sääntelyn aloilla perusoikeuksien merkitys on suuri, mutta sekundäärisen EU-lainsäädännön puuttuessa tai perusvapauksiin liittyvissä asioissa EU:n perusoikeuksien suoja tulee

¹⁰⁹ Ks. esim. yhdistetyt asiat C-46/93 ja C-48/93, *Brasserie du Pêcheur ja Factortame* kohdat 24–30, jossa eksplisiittisesti todetaan tuomioistuimen mandaatti tukeutua lain tulkinnassa erityisesti yhteisön oikeusjärjestyksen perusperiaatteisiin ja tarvittaessa jäsenvaltioiden yhteisiin yleisiin periaatteisiin.

¹¹⁰ Asia 29/69, *Stauder*, tuomion perustelujen kohta 7. Lisäksi asia 11/70, *Internationale Handelsgesellschaft*, tuomion perustelujen kohta 4. Kummassakin asiassa tuomioistuin totesi perusoikeuksien kunnioittamisen kuuluvan unionin yleisiin oikeusperiaatteisiin ja joiden noudattamista tuomioistuin katsoi valvovansa.

¹¹¹ Asia 5/88, *Wachauf*, kohdat 17–19.

¹¹² Asia C-112/00, *Schmidberger*, kohta 74.

sovellettavaksi ainoastaan niissä tilanteissa, joilla on liitántä unionin oikeuteen. Asian kantaja Kremzow oli tuomittu rikoksesta, mutta myöhemmin vapautettu siitä syystä, että tämän oikeutta oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin katsottiin rikotun. Kremzow vaati vahingonkorvausta ja esitti, että tämän oikeutta vapaaseen liikkuvuuteen oli rikottu laittomalla vapaudenriistolla. EUT hylkäsi kanteen ja totesi, että vaikka vapaudenriisto saattaa tosiasiallisesti estää henkilöä käyttämästä liikkumisvapauttaan unionin alueella, pelkkä hypoteettinen mahdollisuus käyttää tätä oikeutta ei muodosta riittävää liittymää EU-oikeuteen, joka oikeuttaisi unionin säännösten soveltamiseen.¹¹³

Perusoikeuksien rooli unionissa on siis kasvanut ja nivoutunut yhteen muiden unionin oikeuden tavoitteiden kanssa. Unionilla ei kuitenkaan ole yleistä toimivaltaa perusoikeuksien alalla, vaan se suojaa perusoikeuksia vain silloin, kun sen toimielimet ja jäsenvaltiot toimivat EU-lainsäädännön soveltamisalalla.

Unionin tuomioistuimen ratkaisukäytännön vuoksi ja unionin toimivallan laajentuessa asteittain useammille aloille, joilla on suoria yhteyksiä perusoikeuskysymyksiin, perussopimuksia muutettiin, jotta unionin toiminta perustuisi vahvemmin perusoikeuksien suojaamiseen. Maastrichtin sopimuksessa viitattiin Euroopan ihmisoikeussopimukseen ja jäsenvaltioiden yhteisiin valtiosääntöperiaatteisiin, kun taas Amsterdamin sopimuksessa vahvistettiin unionin perustana olevat periaatteet.¹¹⁴ Euroopan perusoikeuskirja laadittiin vuonna 2000, sitä muutettiin 2007, ja se sai oikeudellisen painoarvon Lissabonin sopimuksen hyväksymisen myötä vuonna 2009. Perusoikeuskirja perustuu Euroopan ihmisoikeussopimukseen ja muihin eurooppalaisiin ja kansainvälisiin asiakirjoihin. Perusoikeuskirja laadittiin unionin sisäiseksi valvontamekanismiksi, joka mahdollistaisi unionin tuomioistuimen itsenäisen mandaatin arvioida perusoikeuskysymyksiä unionin toimivallan aloilla. Näin ollen perusoikeudet tulivat kodifioituiksi unionin lainsäädäntöön.¹¹⁵

Lissabonin sopimuksen vahvistamisen jälkeen unionin tasolla on vaikuttanut useampi perusoikeuksien suojaamiseen tarkoitettu instrumentti, joista säädetään Euroopan unionista tehdyn sopimuksen 6 artiklassa. Nämä ovat Euroopan unionin perusoikeuskirja, Euroopan ihmisoikeussopimus ja unionin oikeuden yleiset periaatteet. SEU 6 artiklan sisältö on seuraava:

¹¹³ Asia C-299/95, *Kremzow*, kohdat 15 ja 16.

¹¹⁴ Lissabonin sopimuksessa viitataan näihin periaatteisiin ”arvoina.” SEU 2 artiklan mukaan *unionin perustana olevat arvot ovat ihmisarvon kunnioittaminen, vapaus, kansanvalta, tasa-arvo, oikeusvaltio ja ihmisoikeuksien kunnioittaminen, vähemmistöihin kuuluvien oikeudet mukaan luettuina.*

¹¹⁵ European Parliament 2025, Fact Sheets on the European Union.

Unioni tunnustaa oikeudet, vapaudet ja periaatteet, jotka esitetään Euroopan unionin perusoikeuskirjassa, ja jolla on sama oikeudellinen arvo kuin perussopimuksilla.

Perusoikeuskirjan määräykset eivät millään tavoin laajenna perussopimuksissa määriteltyä unionin toimivaltaa. Perusoikeuksia on tulkittava ja sovellettava perusoikeuskirjan yleisten määräysten mukaisesti, pitäen sisällään sen, että siltä osin kuin perusoikeuskirjan oikeudet vastaavat Euroopan ihmisoikeussopimuksessa taattuja oikeuksia, niiden merkitystä ja kattavuutta on pidettävä samoina.¹¹⁶

Euroopan unioni liittyy Euroopan ihmisoikeussopimukseen, joka ei sekään vaikuta perussopimuksissa määriteltyyn unionin toimivaltaan.¹¹⁷ Lisäksi artiklassa todetaan Maastrichtin sopimusta vastaavasti, että Euroopan ihmisoikeussopimuksessa taatut ja jäsenvaltioiden yhteisestä valtiosääntöperinteestä johtuvat oikeudet ovat yleisinä periaatteina osa unionin oikeutta.¹¹⁸

Perusoikeuskirjalle annettiin siis vastaava arvo kuin perussopimuksille, toisin sanoen siitä tuli osa unionin sitovaa primäärioikeutta, vaikkakaan itse perusoikeuskirjaa ei sinänsä sisällytetty perussopimukseen. Lisäksi sopimuksessa annettiin oikeudelliset edellytykset unionille liittyä Euroopan ihmisoikeussopimukseen, mutta liittyminen ei ole toistaiseksi toteutunut. Kolmanneksi perussopimukseen kodifioitiin ihmisoikeussopimuksen takaamien perusoikeuksien asema yleisinä unionioikeudellisina periaatteina, joilla on myös primäärioikeudellinen asema verrattuna unionin johdettuun oikeuteen.

Unionin perusoikeusjärjestelmä muodostuu siten EU:n lainsäädännön, Euroopan ihmisoikeussopimuksen sekä kansallisten oikeusjärjestysten vaikutusten piirissä. Tutkielman kannalta keskeisimmät perusoikeuden lähteet ovat perusoikeuskirja, unionin oikeuden yleiset periaatteet sekä ihmisoikeussopimuksen takaamat oikeudet, jotka kaikki kodifioitiin SEU 6 artiklaan. Perussopimuksissa tai perusoikeuskirjassakaan ei ole kuitenkaan määritelty näiden keskinäistä suhdetta tai painoarvoa taikka tarkennettu sitä, millä tavoin ne ovat vuorovaikutuksessa keskenään.

¹¹⁶ SEU 6 artikla 1 kohta. 1 kohdan kolmannessa alakohdassa säädetään perusoikeuksien tulkinnasta perusoikeuskirjan yleisten määräysten mukaisesti. Perusoikeuskirjan 52 artiklan 3 kohdassa puolestaan säädetään perusoikeuskirjan ja ihmisoikeussopimuksen takaamien oikeuksien samasta kattavuudesta.

¹¹⁷ SEU 6 artikla 2 kohta.

¹¹⁸ SEU 6 artikla 3 kohta.

3.2 Perusoikeuksien lähteet ja niiden keskinäinen hierarkia

3.2.1 Perusoikeudet ja oikeusperiaatteet sekä niiden tarjoama suoja

Perusoikeuskirjassa luodaan ero ”oikeuksien” ja ”periaatteiden” välille. Näiden välillä on myös tosiasiallinen ero oikeusvaikutusten välillä. Periaatteet edellyttävät täytäntöönpanoa unionin oikeudella tai kansallisella lainsäädännöllä, ja ne tulevat tuomioistuimissa sovellettaviksi vasta lainsäädännön tulkinnan tai pätevyyden arvioinnin kautta. Periaatteet ovat siten enemminkin tulkinta- tai pätevyyskriteereitä, joita käytetään lain tulkinnassa. Oikeuksia voidaan puolestaan käyttää myös vastaavina tulkinta- tai pätevyyskriteereinä, mutta lisäksi niihin voidaan myös suoraan vedota velvoittavina unionin tuomioistuimissa tai kansallisissa tuomioistuimissa.¹¹⁹ Toisaalta ei ole yksiselitteistä, mitkä perusoikeuskirjan artikloista merkitsevät viittausta periaatteeseen ja mitkä oikeuteen. Ainakin joissakin tapauksessa joillakin artikloilla saattaa olla merkitystä sekä oikeuden että periaatteen ilmentyminä.¹²⁰

Joka tapauksessa perusoikeudet suojaavat oikeussubjekteja sekä unionin toimielimiltä että jäsenvaltioilta unionin lakia sovellettaessa. Unionin toimielinten on kunnioitettava perusoikeuksia. Toimet, mukaan lukien unionin lainsäädäntö, jotka ovat yhteensopimattomia perusoikeuskirjan perusoikeuksien kanssa eivät ole hyväksyttäviä, jonka vuoksi unionin ja jäsenvaltioiden tuomioistuimissa on käytettävissä oikeussuojakeinoja tällaisia toimia vastaan. Jos unionin lain sanamuoto mahdollistaa useamman eri tulkinnan, etusija tulee antaa sellaiselle tulkinnalle, joka tekee säännöksestä yhteensopivan ja johdonmukaisen perusoikeuksien kanssa. Jäsenvaltioiden täytäntöönpanoa edellyttävä säädös, kuten direktiivi, voi jo itsessään loukata perusoikeuksia, jos se velvoittaa jäsenvaltioita ylläpitämään perusoikeuksien vastaista kansallista lainsäädäntöä.¹²¹

Jäsenvaltioiden osalta perusoikeuskirjan määräykset sitovat niitä silloin, kun ne *soveltavat unionin oikeutta*. Tämä tarkoittaa siis perussopimusten määräyksien soveltamista, unionin asetusten tai muiden säädösten toimeenpanemista tai direktiivien saattamista kansalliseen lainsäädäntöön. Jos unionin oikeus ei jollakin toimialalla sääntele tiettyä tilannetta taikka aseta jäsenvaltioille siihen liittyvää erityistä velvoitetta, jäsenvaltion antama kansallinen säännös jää perusoikeuskirjan soveltamisalan ulkopuolelle, eikä sitä voida arvioida perusoikeuskirjan perusteella. Lisäksi perussopimusten perusvapauksien rajoittamisen oikeuttaminen katsotaan myös unionin oikeuden

¹¹⁹ Perusoikeuskirjan 52 artikla 5 kohta. Ks. myös Euroopan unionin peruskirjan selitykset, 2007/C 303/02, selitys 52 artiklan 5 kohtaan. Lisäksi Poelmann 2015, s. 173–174.

¹²⁰ Euroopan unionin peruskirjan selitykset, 2007/C 303/02; selitys 52 artiklan 5 kohtaan.

¹²¹ Lenaerts ym. 2021, s. 664–665.

soveltamiseksi. Toisin sanoen silloin, jos kansallinen toimenpide muodostaa esteen vapaalle liikkuvuudelle ja jäsenvaltio vetoaa vapauden rajoittamiseen yleisen edun mukaisilla syillä, voidaan toimenpidettä arvioida perusoikeuksien kannalta.¹²²

3.2.2 Rajoitteet perusoikeuksien soveltamisessa

Keskeisin rajoite on perusoikeuskirjan 51 artiklan määräys siitä, että kirjassa suojatut oikeudet, vapaudet ja periaatteet koskevat jäsenvaltioita vain silloin, kun ne soveltavat unionin oikeutta. Unionin toimielimiä ne koskevat toissijaisuusperiaatteen mukaisesti. Perusoikeuskirjalla ei laajenneta unionin oikeuden soveltamisalaa eikä sillä luoda unionille uutta toimivaltaa.

Jo varhaisemmassa oikeuskäytännössä EUT on katsonut, etteivät perusoikeudet ole ehdottomia, vaan niitä suojatessa tulee ottaa huomioon niiden yhteiskunnallinen tehtävä. Perusoikeuksia voidaan siten rajoittaa, jos rajoitukset palvelevat yleistä etua eivätkä ne ole tavoitellun päämäärään kannalta suhteettomia.¹²³ Perusoikeuskirjan myötä rajoituksen oikeutus ja suhteellisuusperiaate on kodifioitu kirjan 52 artiklan 1 kohtaan. Perusoikeuskirjan mukaan ja *suhteellisuusperiaatteen mukaisesti rajoituksia voidaan tehdä ainoastaan, jos ne ovat välttämättömiä ja vastaavat tosiasiallisesti unionin tunnustamia yleisen edun mukaisia tavoitteita tai tarvetta suojella muiden henkilöiden oikeuksia ja vapauksia*. Toisin sanoen kaksi tavoitetta, yleisen edun mukaiset tavoitteet tai tarve suojella muiden oikeuksia ja vapauksia, ovat perusteita perusoikeusrajoituksille, ja suhteellisuusperiaate luo kehyksen, jonka puitteissa rajoitusten laajuus määräytyy. Rajoitukset eivät saa mennä pidemmälle, kuin on tarpeellista yleisen edun tai muiden oikeuksien suojelemisen kannalta.

Myös sillä, mistä oikeudesta on kyse, on merkitystä. EUT on punninnut tuomioissaan perusoikeuskirjassa taatun oikeuden luonteen sekä oikeuden rajoituksen tavoitteen ja laajuuden välistä suhdetta. Näin ollen esimerkiksi puolustautumisoikeuksien käyttämiselle annetaan enemmän merkitystä kuin täydelliselle elinkeinovapaudelle. Vastaavasti puolustus-oikeuksien rajoittamiselle on korkeampi kynnys kuin taloudellisten vapauksien.¹²⁴

¹²² Lenaerts ym. 2021, s. 665–667.

¹²³ Asia C-280/93, *Saksa v Neuvosto*, kohta 78. Lisäksi tuomion mukaan perusoikeuksien rajoitusta ei saada tehdä tavalla, jota ei voida hyväksyä ja jolla loukattaisiin näin suojattujen oikeuksien keskeistä sisältöä.

¹²⁴ Ks. puolustautumisoikeuksien käytöstä esim. yhdistetyt asiat C-129/13 ja C-130/13, *Kamino ja Datema Hellmann* sekä elinkeinovapauden rajoittamisesta esim. C-283/11, *Sky Österreich*.

Perusoikeuskirjan 53 artiklan viittausta jäsenvaltioiden perustuslakeihin¹²⁵ ei voida kuitenkaan käyttää perusteena sille, että perusoikeuskirjaa käytettäisiin unionin lain ensisijaisuuden kiertämiseksi vetoamalla kansallisen tason perusoikeussuojan tarjoamaan korkeampaan suojan tasoon suhteessa perusoikeuskirjaan.¹²⁶ Jäsenvaltioiden viranomaiset saavat siis soveltaa kansallisia perusoikeuksien suojaa koskevia kansallisia standardeja sillä edellytyksellä, ettei soveltaminen vaaranna perusoikeuskirjassa vahvistettua suojan tasoa *muttei* myöskään unionin oikeuden ensisijaisuutta, yhtenäisyyttä ja tehokkuutta.¹²⁷ Unionin oikeusjärjestys sekä sen ensisijaisuus ja sisäinen eheys näyttäytyvätkin tärkeämpinä kuin yksittäisen jäsenvaltion tarjoama mahdollisesti korkeampi perusoikeuksien suoja jossakin yksittäisessä asiakysymyksessä.

Vielä on huomioitava se, että kuten perusoikeuskirjan 51 artiklassa määrätään, kirja sitoo jäsenvaltioita vain silloin, kun ne soveltavat unionin oikeutta. Tämä tulee ymmärtää kuitenkin laajasti. EUT onkin katsonut, että perusoikeuksia sovelletaan paitsi silloin, kun jäsenvaltiot panevat täytäntöön esimerkiksi EU-direktiiviä, myös silloin, kun ne muuten toimivat EU-oikeuden soveltamisalalla tai jos kansallisella lailla on osittainkin yhteys EU-oikeuteen.¹²⁸ Niin sanottu EU-oikeuden soveltamisala on siten suurempi kuin mitä ensi näkemältä saattaisi ajatella.

3.2.3 Euroopan ihmisoikeussopimus ja ihmisoikeustuomioistuin

SEU 6 artiklan mukaan unioni liittyy Euroopan ihmisoikeussopimuksen¹²⁹ sopijapuoleksi. Näin ei ainakaan toistaiseksi ole kuitenkaan käynyt. Euroopan ihmisoikeustuomioistuin onkin linjannut, ettei unionin toimia voida arvioida ihmisoikeussopimuksen perusteella, sillä unioni ei ole sopimuksen osapuoli.¹³⁰ Toisaalta SEU 6 artiklan 3 kohdan mukaan ihmisoikeussopimuksessa taatut oikeudet ovat yleisinä periaatteina osa unionin oikeutta. EIT valvookin *epäsuorasti* ihmisoikeussopimuksen noudattamista unionin toiminnassa mekanismilla, jota kuvataan seuraavaksi.

¹²⁵ Oikeuksien suojan tasoa koskevan artiklan mukaan perusoikeuskirjan määräyksiä ei saa tulkita siten, että ne rajoittaisivat oikeuksia ja vapauksia, jotka tunnustetaan mm. unionin oikeudessa, kansainvälisessä oikeudessa ja jäsenvaltioiden perustuslaeissa.

¹²⁶ Asia C-399/11, *Melloni*, kolmannen ennakkoratkaisukysymyksen käsittely, kohdat 55–64.

¹²⁷ Asia C-617/10, *Åkerberg Fransson*, kohta 29.

¹²⁸ Asia C-617/10, *Åkerberg Fransson*, kohdat 19–24. Ks. Hancox 2013, s. 1430–1431.

¹²⁹ Euroopan ihmisoikeussopimus allekirjoitettiin 1950 Euroopan neuvoston julistamana ja se sitoo kaikkia sen eurooppalaisia jäsenvaltioita, joita on tutkielman kirjoitushetkellä 46. Euroopan ihmisoikeustuomioistuin valvoo sopimuksen noudattamista. Tuomioistuin sijaitsee Strasbourgissa. Yleisesti aiheesta ks. esim. Jacobs, White & Ovey 2010, s. 3–18.

¹³⁰ Lenaerts ym. 2021, s. 671. Ks. EIT, *Matthews v Yhdistynyt kuningaskunta*, tuomio 18.2.1999 nro. 24833/ 94, kohta 32.

Unionin tuomioistuin ja Euroopan ihmisoikeustuomioistuin ovat toisistaan erillisiä järjestelmiä. Ne kuitenkin tukevat toisiaan perusoikeuksien suojaamisessa, ja niiden oikeuskäytännöt ovat lähentyneet toisiaan entisestään. Näiden välinen linkki on myös kodifioitu perusoikeuskirjaan. Perusoikeuskirjan 52 artiklan 3 alakohdan mukaan siltä osin, kuin perusoikeuskirjan takaamat oikeudet vastaavat EIS:ssä taattuja oikeuksia, niiden merkitystä ja kattavuutta tulee pitää samoina. Toisaalta tämä vaatimus ei rajoita unionia määräämästä tätä laajemmasta suojan tasosta. Perusoikeuskirjan vahvempi suojan taso saattaa jopa heijastua EIS:n soveltamiseen, jos EIT ottaa unionin perusoikeuskehityksen huomioon oikeuskäytännössään.¹³¹ Perusoikeuskirjaa tulee siis tulkita ihmisoikeussopimuksen kanssa yhteensopivalla tavalla. EUT on kuvaillut tätä suhdetta siten, että tuomioistuin ”*pyrkii [...] varmistamaan tarvittavan johdonmukaisuuden näiden oikeuksien välillä vaikuttamatta kuitenkaan unionin oikeuden ja unionin tuomioistuimen itsenäisyyteen.*”¹³²

Perusoikeuskirjan oikeudet perustuvat pitkälti ihmisoikeussopimukseen, jolloin niiden merkitystä ja kattavuutta tulee pitää useimmiten täysin samoina. Huomioon tulee oikeuksia punnitessa ottaa siten myös Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytäntö. Perusoikeuskirjassa myönnetty suojan taso ei koskaan saa olla ihmisoikeussopimuksessa taattua alhaisempi, joten mahdollisissa yhteensopimattomuustilanteissa unionin lain tulisi mukautua EIT:n oikeuskäytäntöön.¹³³

Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on myös katsonut, että EU:n jäsenvaltion unionin lakia toimeenpanevaa kansallista lakia voidaan arvioida ihmisoikeussopimuksen puitteissa. EIT:n mukaan näin ollen EU:n jäsenvaltioiden toimivallan siirtäminen unionille ei vapauta niitä velvollisuudestaan kunnioittaa ihmisoikeussopimusta.¹³⁴ EIT on katsonut siten olevansa toimivaltainen tarkastelemaan unionin puitteissa toimeenpantuja säädöksiä siltä osin, kuin unionin oikeusjärjestys ei anna tarjota vastaavaa suojaa kuin ihmisoikeussopimus.

Tapauksessa *Bosphorus v. Irlanti* Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oli ratkaistava, oliko jäsenvaltion unionin säädösten noudattamiseksi toteuttama talouspakotteiden täytäntöönpano merkinnyt omaisuudensuojan loukkausta. EIT katsoi, että jäsenvaltion unionin sille asettamien velvoitteiden mukaisesti toteuttamaa toimenpidettä voidaan pitää oikeutettuna niin kauan kuin

¹³¹ Esimerkkinä toimikoon EIS:n ja perusoikeuskirjan erilaiset vaatimukset avioliitosta. Ihmisoikeussopimuksessa viitataan 12 artiklassa nimenomaisesti miehiin ja naisiin avioliiton osapuolina, kun taas perusoikeuskirjassa tällaista vaatimusta ei vastaavassa 9 artiklassa esitetä. Perusoikeuskirjan vahvempi suojan taso on vaikuttanut EIT:n ratkaisuihin. Ks. EIT, *Goodwin v Yhdistynyt kuningaskunta*, tuomio 11.7.2002 nro. 28957/95, kohta 100.

¹³² *Asia C-481/19, DB v. Consob*, kohta 36.

¹³³ Euroopan unionin peruskirjan selitykset, 2007/C 303/02, selitys 52 artiklaan.

¹³⁴ *Lenaerts ym.* 2021, s. 671. Ks. EIT, *Matthews v Yhdistynyt kuningaskunta*, tuomio 18.2.1999 nro. 24833/94, kohta 32.

unionin voidaan katsoa turvaavan perusoikeudet, sekä aineellisten takeiden että niiden noudattamista valvovien mekanismien osalta, tavalla, joka vastaa vähintään Euroopan ihmisoikeussopimuksen takaamaa suojaa.¹³⁵ Arvioidessaan, oliko ihmisoikeussopimuksen mukaisten oikeuksien suoja ilmeisen puutteellista, EIT totesi Bosphorus-ratkaisussa, että unionin oikeudessa turvattua perusoikeussuojaa voitiin pitää ihmisoikeussopimusjärjestelmän tasoa vastaavana.¹³⁶

Sanalla sanoen unionin perusoikeussuojan katsotaan pääsääntöisesti vastaavan Euroopan ihmisoikeussopimuksen tasoa. Tätä lähtökohtaa kutsutaan *Bosphorus-olettamaksi*. Olettama on kuitenkin kumottavissa, jos yksittäisen tapauksen olosuhteista ilmenee, että ihmisoikeussopimuksen turvaamien oikeuksien suoja on ollut ilmeisen puutteellista.

EIT:n oikeuskäytännön mukaan Bosphorus-olettaman soveltaminen edellyttää kahta edellytystä: ensinnäkin sitä, ettei jäsenvaltiolla ole ollut harkintavaltaa unionivelvoitteen toimeenpanossa, ja toiseksi sitä, että unionin tarjoamat oikeussuojakeinot ovat olleet käytettävissä ja niitä on voitu hyödyntää täysimääräisesti. Kun nämä edellytykset täyttyvät, jäsenvaltion katsotaan noudattaneen EIS:n vaatimuksia, ellei voida osoittaa, että kyseisessä asiassa perusoikeuksien suoja on ollut ilmeisen puutteellista. Tällöin olettaja ei sovellu.¹³⁷

Euroopan ihmisoikeussopimuksella ja EIT:n oikeuskäytännöllä on siten merkittävä rooli unionin oikeusjärjestyksessä. Ihmisoikeussopimusta ei voida soveltaa unioniin itsessään. Unionin jäsenvaltiot ovat kuitenkin sopimuksen sopijapuolia, ja unionille luovutettu toimivalta ei vapauta jäsenvaltioita sopimuksen velvoitteista. Perusoikeuskirjan ja EIS:n takaamia oikeuksia on tulkittava yhdenmukaisesti silloin, kun ne ovat samansisältöisiä. Perusoikeuskirjan oikeussuojan taso ei voi olla ihmisoikeussopimuksessa taattua alhaisempi, jolloin EIT:n ratkaisukäytännöllä voi olla myös ohjausvaikutusta perusoikeuskirjan tulkinnassa. Lähtökohtaisesti ns. Bosphorus-olettaman mukaisesti katsotaan, että unionin perusoikeussuojan taso on yhdenmukainen EIS:n kanssa, ellei yksittäistapauksissa osoiteta toisin.

Yhteenvedona kysymykseen eri perusoikeuslähteiden välisestä keskinäisestä hierarkiasta voidaan todeta lähinnä se, että SEU 6 artikla tarjoaa joukon oikeusnormeja, jotka ovat jatkuvassa vuorovaikutuksessa keskenään. Perusoikeuskirjan oikeudet, unionin oikeusperiaatteet ja

¹³⁵ EIT *Bosphorus Hava Yollari Turizm ve Ticaret Anonim Şirketi v. Irlanti*, tuomio 30.6.2005, nro 45036/98, kohta 155.

¹³⁶ *Bosphorus v. Irlanti*, kohdat 156 ja 159–165.

¹³⁷ EIT *Avotiņš v. Latvia*, tuomio 23.5.2016, nro 17502/07, kohdat 105–112.

ihmisoikeussopimus ja EIT:n ratkaisut käyvät dialogia toistensa kanssa, mikä tarjoaa laajahkon, monitasoisen perusoikeuksien suojausmekanismin unionissa. EUT ja EIT sovittavat oikeuskäytäntöään yhteen, ja perusoikeuksien tulkinta luonnollisesti myös niin sanotusti elää ajassa, jolloin painopisteet perusoikeuskysymyksissä vaihtelevat kulloisenkin maailmantilanteen mukaan.¹³⁸ Perusoikeuksien ja oikeusperiaatteiden ero syntyy perusoikeuksien suorasta velvoittavuudesta suhteessa oikeusperiaatteisiin, jotka ovat pikemminkin tulkinta- ja pätevyyskriteereitä lakeja säädettäessä tai tulkittaessa. Toisaalta näiden välinen ero saattaa toisinaan olla häilyvä.

Perusoikeudet soveltuvat verotuksen alalla yhtä lailla kuin muillakin oikeudenaloilla, mutta unionin veropoliittiset tavoitteet ja perusoikeusrajoitteiden suhteellisuusarviointi korostuvat erityisellä tavalla vero-oikeuden piirissä.¹³⁹ Toisaalta mikäli direktiivi on jännitteisessä suhteessa erityisesti puolustautumiseen liittyvien perusoikeuksien kanssa, rajoitusten on oltava erityisen perusteltuja ja oikeasuhteisia. Seuraavat tutkielman pääluvut arvioidaan direktiivin suhdetta asianajosalaisuuden ja itsekriminointisuojaan kanssa.

¹³⁸ Myös EIT:n presidenttinä toiminut Nicolas Bratza on kuvannut perusoikeuskirjan ja EIS:n välistä molemminpuolista vuorovaikutusta ”vastavuoroiseksi rikastuttamiseksi” ja ”ristipölytykseksi.” Vertauskuvat ovat tutkielman kirjoittajan mielestä osuvia, joskin aavistuksen verran huvittavia. Ks. Bratza 2013, s. 181.

¹³⁹ Lenaerts 2025, s. 85–86. EUT on ratkaisuisaan antanut tehokkaalle verovalvonnalle ja veronkierron torjumiselle suurta painoarvoa ja unionin veropoliittisten tavoitteiden merkitys on jatkuvasti kasvanemaan päin.

4 Asianajosalaisuuden suhde raportointivelvoitteisiin

4.1 Legal Professional Privilege

4.1.1 Tausta

Lakimiehillä ja asianajajilla, sekä joskus myös muilla oikeudellista neuvonantoa antavilla, on velvollisuus pitää luottamuksellisina ne tiedot, joita heidän asiakkaansa paljastavat heille asiakassuhteen aikana. Mannermaisessa tai *civil law* -järjestelmissä viitataan tähän velvoitteeseen usein ammatillisen salassapitovelvollisuuden (Professional Secrecy) käsitteellä. *Common law* -järjestelmissä käytetään useimmiten käsitteitä Legal professional privilege tai Attorney-Client privilege.

Vaikka Legal professional privilege yhdistetään usein erityisesti *common law* -järjestelmiin, myös eurooppalaisessa oikeudessa esiintyy samankaltainen ilmiö. Kyseessä on periaate, joka muodostaa poikkeuksen siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan kaiken oikeudenkäyntiin liittyvän tiedon tulisi olla oikeusjärjestelmän käytettävissä. Periaate takaa sen, ettei asianajajan ja tämän asiakkaan välistä viestintää voida pakottaa osaksi todistusaineistoa oikeudenkäynnissä, eikä tuomioistuin voi siten käyttää sitä asian ratkaisemisessa.¹⁴⁰ Ilman tätä suojaa asianajajaakin koskisivat yleiset todistajaa ja todistamisvelvollisuutta koskevat säännöt. Periaatteen merkitys on näin ollen ensiarvoisen tärkeä oikeudenmukaisen ja puolueettoman oikeudenkäynnin järjestämisessä ja puolustautumisoikeuksien turvaamisessa.

Common law -maailman Legal professional privilege rakentuu kahdesta osatekijästä, joita sivutaan tutkielman luvun 4.1.3. alussa: *legal advice privilege* ja *litigation privilege*. Tämän LPP:n voi siten ymmärtää enemmänkin prosessuaalisena periaatteena ja todistelusääntönä, joka määrittää sen, mitä asiakirjoja ja viestintää voidaan käyttää todisteena oikeudenkäynnissä.¹⁴¹ Periaate on siten selkeämmin sidoksissa prosessioikeuteen ja todistelusääntöihin. Toisaalta kyseessä ei ole tässäkään yhteydessä ainoastaan pelkkä näyttösääntö, vaan periaate katsotaan *common law* -järjestelmissä perustavanlaatuiseksi ihmisoikeudeksi.¹⁴²

Eurooppalaisessa ja erityisesti mannermaisessa kontekstissa LPP taas rakentuu enemmänkin lakisääteisestä ammatillisesta salassapitovelvollisuudesta, ammattieettisistä normeista ja

¹⁴⁰ Auburn 2000, s. 1.

¹⁴¹ Auburn 2000, s. 31 & 41.

¹⁴² Cochrane & Hayes 2024, s. 1.

salassapitovelvollisuuden rikkomiseen liittyvästä rikos- ja seuraamuslainsäädännöstä.

Eurooppalaisen asianajosalaisuuden normipohja on nykyisin varsinkin perusoikeuskirjan ja ihmisoikeussopimuksen määräyksissä liittyen yksityiselämän suojaan ja oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin.

Kummankin oikeudellisen ilmiön tavoite on joka tapauksessa sama ja ne ovat myös rakenteellisesti samankaltaisia. Asianajajan ja asiakkaan välisen viestinnän luottamuksellisuus sekä tietyt oikeudenkäymisprosessiin liittyvät vaatimukset turvaavat sen, että kuka tahansa voi luottamuksellisesti pyytää apua juridisissa asioissa ilman pelkoa siitä, että tässä yhteydessä esiin tulleita seikkoja käytettäisiin heitä vastaan todistusaineistona. Periaate suojaaa siis ensi sijassa asiakasta ja koko oikeusjärjestelmää eikä asianajajaa itseään.

Kaikissa EU-jäsenvaltioissa asianajosalaisuus on lain suojaama. Jäsenvaltioiden tavat suojata periaatetta vaihtelevat hieman, mutta kaikilla on yhtäläisyyksiä, jotka johtuvat periaatteen muodostumisen peruslogiikasta. Ensinnä salassapitovelvollisuudella on oikeudellinen pohja: usein se on kodifioitu perustuslakiin, mutta joskus myös rikosoikeuteen tai prosessioikeuteen, jossa säädetään periaatteen rikkomisen seurauksista. Toiseksi periaate on usein sidottu ammatilliseen statukseen, toisin sanoen juristin ja asianajajan kelpoisuusvaatimuksiin ja näiden vaatimusten valvomiseen. Viimeinen osatekijä on lakimiehen ja asiakkaan välinen sopimusoikeudellinen suhde, jossa edelleen vahvistetaan salassapitoperiaate.¹⁴³

Tutkielmassa omaksutaan lähtökohdaksi se, että käsitettä Legal professional privilege tai asianajosalaisuus käytetään viitattaessa asianajajien salassapitovelvollisuuteen siten kuin se ymmärretään EU-oikeudellisessa ympäristössä, toisin sanoen perusoikeutena, joka on muodostunut EUT:n oikeuskäytännössä ja joka ilmenee myös perusoikeuskirjasta. Johdonmukaisuuden vuoksi pyritään käyttämään ensi sijassa englanninkielistä käsitettä.¹⁴⁴ Käsitettä Professional Privilege (PP) tai ammatillinen salassapitovelvollisuus käytettäessä tarkoitetaan myös muille ammattiryhmille, kuten veroneuvojille tai tilintarkastajille, tarkoitettuun salassapitovelvollisuuteen.¹⁴⁵

¹⁴³ Eva 2015, s. 33–37.

¹⁴⁴ Käsitteet LPP ja asianajosalaisuus ovat tutkielman kannalta funktionaalisesti lähes identtiset. Tulee kuitenkin huomata, että aiemmin rajanveto kansallisten asianajosalaisuuksien ja LPP:n välillä on ollut selvempää, sillä EU-oikeudessa LPP oli pitkään kilpailuoikeuden alalla syntynyt ja toiminut konsepti. Erityisesti viimeaikaisen EUT:n oikeuskäytännön vuoksi EU-oikeudellinen LPP ja kansalliset asianajosalaisuuden käsitteet ovat kuitenkin merkittäväällä tavalla lähentyneet toisiaan, sillä LPP:n soveltamisalaa on laajennettu myös muille oikeudenalaille. Käsitteet eivät kuitenkaan ole identtisiä eivätkä synonyymejä.

¹⁴⁵ Ks. Čičin-Šain 2025, s. 774, jossa omaksutaan sama lähestymistapa englanninkielisten termien osalta.

LPP:n tunnustaminen on keskeinen osa asianajajan ja tämän asiakkaan yksityiselämän suojaamista, mutta toisaalta se on lisäksi kriittinen peruspilari oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin turvaamisessa.¹⁴⁶ Kaikkien rajoitteiden tähän periaatteeseen tulisi olla tarkasti rajattuja, suhteellisia tavoitteisiin nähden sekä hyvin perusteltuja. Tiettyjä rajoituksia on tähän oikeuteen kuitenkin oikeuskäytännössä tehty.

4.1.2 Subjektiiivinen ja objektiivinen vaatimus asianajosalaisuuden suojalle

Ensimmäisen kerran EUT linjasi asianajajan ja tämän asiakkaan välisen yhteydenpidon luottamuksellisuuden suojaamisen olevan unionin yleinen periaate asiassa *AM&S v. Komissio*.¹⁴⁷ Salassa pidettävyydelle voidaan kuitenkin asettaa rajoituksia. Ratkaisussa kehitettiin kaksivaiheinen kumulatiivinen testi, jonka on täytyttävä, jotta viestintä voidaan katsoa LPP:n alaisena suojatuksi. Viestinnän on liityttävä ETA-alueella hyväksytyyn ja riippumattomaan asianajajaan. Lisäksi sen täytyy liittyä asianajajan asiakkaan puolustautumisoikeuksien käyttämiseen tämänhetkissä tai tulevassa oikeudenkäynnissä, mikä on osa laajempaa oikeutta oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin.¹⁴⁸ Ensimmäiseen vaatimukseen, joka liittyy asianajajaan, on viitattu kirjallisuudessa subjektiivisena vaatimuksena, ja toiseen vaatimukseen siitä, missä yhteydessä viestintä tapahtuu, on viitattu objektiivisena vaatimuksena.¹⁴⁹ Näihin vaatimuksiin on viitattu myös asianajosalaisuuden *henkilökohtaisena* ja *aineellisena* aloina.¹⁵⁰

Tuomioistuin tarkensi edelleen asiaa ratkaisuisaan *Hilti, Akzo Nobel, Akros Chemicals*.¹⁵¹ On huomattava, etteivät nämä ratkaisut liity asianajosalaisuuteen vero-oikeuden kontekstissa, vaan muilla oikeudenaloilla. Ratkaisut kuvaavat kuitenkin osittain EUT:n tulkintaa LPP:n rajoista aikana, jolloin perusoikeuskirjaa ei ollut vielä vahvistettu, ja jolloin asianajosalaisuutta tulkittiin yleisenä periaatteena. Tuorempi oikeuskäytäntö, jota tarkastellaan tutkielmassa hieman myöhemmin, rakentuu näissä ratkaisuissa vahvistettujen peruseriaatteiden päälle.

Subjektiiivinen vaatimus koskee siis henkilöä, joka tarjoaa oikeudellisia palveluja. Kansallisella tasolla tarkasteltuna jäsenvaltiot voivat rajoittaa asianajosalaisuuden laajuutta riippuen juristin statuksesta. Suojan taso voi riippua siitä, onko juristi itsenäinen ammatinharjoittaja vai in-house-

¹⁴⁶ Lisäksi se heijastelee osaltaan myös asiakkaan oikeutta itsekriminointisuojaan, *nemo tenetur seipsum accusare*, jonka mukaan viranomaisten on todistettava syytetyn syyllisyys ilman tämän myötävaikuttamista tai pakottamista. Ks. EIT *André ja muut v. Ranska*, tuomio 24.7.2008, nro. 18603/03, kohta 41. Ks. myös Čičin-Šain 2025, s. 778.

¹⁴⁷ Asia 155/79 *AM&S v. Komissio*, kohta 9.

¹⁴⁸ Asia 155/79, *AM&S v. Komissio*, kohta 21.

¹⁴⁹ Sturli & Henry 2023, s. 165.

¹⁵⁰ Boel 2024, s. 714. Engl. "Scope".

¹⁵¹ Asia T-30/89, *Hilti*; yhdistetyt asiat T-125/03 ja T253/03, *Akzo Nobel* sekä asia C-550/07 P, *Akros Chemicals*.

lakimies. Lisäksi suojan taso voi olla kytketty ja lähes aina onkin siihen, onko juristi kansallisen asianajajaliiton hyväksytty jäsen.¹⁵²

AM&S-ratkaisussa EUT katsoi, että ainoastaan *itsenäinen asianajaja* voi nauttia LPP:ä. Lisäksi suojattavan viestinnän tulee liittyä asiakkaan puolustautumisoikeuksien käyttämiseen.¹⁵³ Tämä näkemys perustui tuomioistuimen mukaan siihen, että jäsenvaltioiden yhteisten oikeudellisten perinteiden mukaan asianajajan riippumattomuus perustellaan näiden tehtävällä oikeusjärjestyksen ylläpitämisessä, ja asianajajilla on velvoite tarjota puolueetonta oikeudellista apua asiakkaansa edun mukaisesti. Tätä suojaa tasapainottavat ammattiryhmän eettiset säännöt ja asianajajien toimintaa valvova toimielin.¹⁵⁴ Ratkaisussa siis esitettiin tiettyjä rajoituksia LPP:lle, mutta tunnustettiin sen merkitys yleisenä periaatteena unionissa.

Rajoitusta tarkennettiin vielä *Akros Chemicals*-ratkaisussa. In-house-lakimiehet eivät voi hyötyä LPP:stä, vaikka he olisivat kansallisen asianajajayhteisön hyväksymiä jäseniä, sillä he ovat riippuvaisia työnantajastaan tavalla, jota itsenäinen asianajaja ei ole asiakkaahansa nähden. Mahdolliset ristiriidat työnantajan etujen sekä ammattieettisten vaatimusten välillä voivat siten muodostua ongelmaksi. Pelkästään ammattieettisten sääntöjen ja valvonnan olemassaolon ei siten katsottu täyttämään riittävää itsenäisyyden vaatimusta.¹⁵⁵

Objektiivinen vaatimus liittyy edellytykseen puolustautumisoikeuksien käyttämisestä, jotta LPP voisi tulla kyseeseen. Arviointiin liittyy toisaalta se, mitä aineistoa katsotaan suojatuksi LPP:n alaisena, sekä se, missä yhteydessä asianajajan ja asiakkaan välinen viestintä tapahtuu. Erityisesti tulee huomioida, liittyykö viestintä oikeudenkäyntiin vai onko se oikeudenkäynnin ulkopuolista.

Asiassa *AM&S* käsiteltiin kirjeenvaihdon eli kirjallisen viestinnän luottamuksellisuutta.¹⁵⁶ *Hilti*-ratkaisussa viestinnän suojan tarkennettiin ulottuvan myös sisäisiin muistiinpanoihin.¹⁵⁷ *Azko Nobel*-asioissa EUT totesi valmistelevien asiakirjojen, jotka oli laadittu käytettäväksi asianajajan kanssa käytävissä keskusteluissa, kuuluvan myös suojan piiriin. Merkitystä ei ole sillä, onko asiakirjoja toimitettu vielä asianajajalle, vaan se, onko näiden tarkoitus oikeudellisen neuvonnan pyytäminen

¹⁵² Holtz 2013, s. 405.

¹⁵³ Asia 155/79, *AM&S v. Komissio*, kohta 21

¹⁵⁴ Asia 155/79, *AM&S v. Komissio*, kohta 24.

¹⁵⁵ Asia C-550/07 P, *Akros Chemicals*, kohta 45.

¹⁵⁶ Asia 155/79, *AM&S v. Komissio*, kohta 21.

¹⁵⁷ Asia T-30/89, *Hilti*, kohdat 16–17.

puolustautumisoikeuksien käyttämiseksi. Toisaalta se seikka, että jotakin asiakirjaa on käsitelty yhdessä asianajajan kanssa, ei itsessään tee asiakirjasta suojattua LPP:n perusteella.¹⁵⁸

Toinen puoli objektiivisessa vaatimuksessa kytkeytyy olosuhteisiin, joissa oikeudellista neuvonantoa annetaan. Merkitystä on sillä, onko kyseessä ennen oikeudenkäyntiä vai sen aikana annettava oikeudellinen apu, liittyykö neuvonta oikeudenkäyntiin lainkaan sekä se, millä oikeudenalalla operoidaan.

AM&S-ratkaisu koski kilpailurikkomuksia, joiden tutkimiseksi voidaan toteuttaa hallinnollisia menettelyjä. Ratkaisun mukaan sellainen viestintä, joka on käyty *ennen* tutkinnan tai hallinnollisen menettelyn alkamista, tulee olla *yhteydessä* menettelyn kohteena olevaan asiaan, jotta viestintä voisi olla LPP:n suojaamaa. Ratkaisu herättikin kysymyksen, edellyttääkö LPP:n suoja sitä, että asianajajan ja asiakkaan välinen viestintä liittyy johonkin tiettyyn, yksilöitävään menettelyyn ja siinä puolustautumisen valmisteluun.¹⁵⁹

EUT täsmensi asiaa hieman *Akzo Nobel* -asioissa. Ratkaisun mukaan *puolustautumisoikeuksien kunnioittaminen kaikissa sellaisissa menettelyissä, joissa voidaan määrätä seuraamuksia – erityisesti sakkoja tai uhkasakkoja – on yhteisön oikeuden peruseriaate, jota on noudatettava, vaikka kyse on luonteeltaan hallinnollisesta menettelystä. On siten tärkeää estää se, että puolustautumisoikeudet voisivat peruuttamattomalla tavalla vaarantua sellaisissa alustavissa tutkintamenettelyissä, joihin kuuluvat erityisesti tarkastukset ja joilla voi olla ratkaiseva merkitys hankittaessa todisteita sellaisista yritysten lainvastaisista toimista, joista ne voivat olla vastuussa.*¹⁶⁰

LPP:n suojaaman aineiston tai materiaalin ala on siis verrattain laaja. Siihen kuuluvat siis ainakin kirjalliset viestit, muistiot ja suullisessa viestinnässä käytettävät muut asiakirjat, kunhan näiden asiakirjojen tarkoitus on oikeudellisten puolustautumisoikeuksien käyttäminen. Toisaalta tilanteet, joissa LPP tulee kyseeseen, olivat suhteellisen rajatut. Suoja vahvistettiin näissä tapauksessa tilanteissa, joissa käytettiin oikeudellista apua ja näin ollen puolustautumisoikeuksia hallinnollisissa menettelyissä puolustautumiseen.

Huomattava on myös, että oikeuskäytäntö tässä vaiheessa unionin kehitystä koski ainoastaan kilpailuoikeudellisia tilanteita ja niiden hallinnollisia menettelyjä, ei muita oikeudenalajoja. LPP:n

¹⁵⁸ Yhdistetyt asiat T-125/03 ja T253/03, *Akzo Nobel*, kohdat 119–124.

¹⁵⁹ Asia 155/79, *AM&S v. Komissio*, kohta 23. Ks. myös Sturli & Henry 2023, s. 166.

¹⁶⁰ Yhdistetyt asiat T-125/03 ja T253/03, *Akzo Nobel*, kohta 120.

suoja on kuitenkin relevantti kysymys myös vero-oikeudessa, sillä vero-oikeudelliset menettelyt ja niissä mahdollisesti määrättävät seuraamusmaksut ovat keskeisiä yritystoiminnan kannalta.

Myöhempi oikeuskäytäntö kuitenkin satoi LPP:n tiiviimmin perusoikeuskirjaan ja laajensi sen soveltamisalaa myös vero-oikeuteen. Toisaalta esitettiin LPP:lle myös uusia rajoitteita. Ratkaisut olivat joka tapauksessa merkittäviä LPP:n subjektiivisen ja objektiivisen vaatimuksen selkeyttämisessä.

4.1.3 LPP perusoikeuskirjassa ja ihmisoikeussopimuksessa

Englannin *common law* -järjestelmässä eritellään kaksi erilaista oikeudellisen avun antamisen muotoa. Toinen on niin sanottu oikeudellinen neuvonantosuoja (legal advice privilege) ja toinen oikeudenkäyntisuoja tai oikeudenkäyntiä varten laaditun aineiston suoja (litigation privilege). Näiden kahden suojan soveltamisalat ovat erilaiset. Ensinnä mainittu suojaa käytännössä kaikkea sitä yhteydenpitoa juristin ja asiakkaan välillä, joka muodostaa *oikeudellisen avunannon etsimisen ja hyödyntämisen prosessin*. Oikeus on suojattu silloinkin, kun tämä prosessi ei johda koskaan oikeudenkäyntiin. Oikeudenkäyntisuoja on laajempi käsite. Se suojaa viestintää ja aineistoa, myös muuta kuin lakimiehen tuottamaa, joka on laadittu jo käynnissä olevaa tai odotettavissa olevaa oikeudenkäyntiä varten ja jonka pääasiallisena tarkoituksena on kerätä tai valmistella todistusaineistoa käytettäväksi oikeudenkäynnissä.¹⁶¹ LPP rakentuu siten Englannin oikeusjärjestyksessä sekä luottamuksellisen viestinnän oikeudesta että menettelyllisistä oikeuksista oikeudenkäyntiasioissa.

LPP muodostuu hieman vastaavalla tavalla myös perusoikeuskirjan kautta. Perusoikeuskirjan 7 artiklassa säädetään yksityis- ja perhe-elämän kunnioittamisesta. Artiklan mukaan *jokaisella on oikeus siihen, että hänen yksityis- ja perhe-elämäänsä, kotiaan sekä viestejään kunnioitetaan*. Perusoikeuskirjan 47 artiklassa puolestaan ilmaistaan menettelylliset oikeudet eli oikeus tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin ja puolueettomaan tuomioistuimeen. Ihmisoikeussopimuksessa vastaavat oikeudet ilmenevät pitkälti sen 6 artiklasta (oikeus oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin) ja 8 artiklasta (oikeus nauttia yksityis- ja perhe-elämän kunnioitusta).

¹⁶¹ Auburn 2000, s. 41. Eva 2015, s. 36.

Perusoikeuskirjan 7 artiklalla on sama merkitys kuin EIS:n 8 artiklalla.¹⁶² Artikloiden sisältö on kielellisesti lähes identtinen, ja molemmat korostavat yksilöiden henkilökohtaisen elämän yksityisyyttä ja suojaa sen tarpeettomalta häiritsemiseltä.

Perusoikeuskirjan 47 artiklan mukaan jokaisella, jonka oikeuksia ja vapauksia on loukattu, on oltava käytössään tehokkaat oikeussuojakeinot. Jokaisella on oikeus kohtuullisen ajan kuluessa oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin laillisesti perustetussa ja riippumattomassa tuomioistuimessa. Artiklassa turvataan oikeus saada oikeudellista neuvontaa sekä oikeus edustukseen. Vähävaraisille on turvattava maksuton oikeusapu tarpeellisissa tilanteissa. Artikla korostaa siis oikeutta oikeussuojakeinoihin, mutta myös oikeusturvan saatavuuteen ja oikeusvaltion kokonaisvaltaiseen toteutumiseen vahvistamalla asianajajien sekä puolueettoman tuomioistuimen roolin osana oikeusjärjestystä.¹⁶³ Artikla ei siis suoraan vastaa EIS:n 6 artiklaa, vaan perustuu siihen.¹⁶⁴

Toisaalta nimenomaan asianajajan ja tämän asiakkaan välisen kommunikaation luottamuksellisuus sisältyy myös omalla tavallaan perusoikeuskirjan 47 artiklaan. EIS:n 6 artiklan 3 kohdan c alakohta vastaa perusoikeuskirjan 47 artiklan toista alakohtaa, sillä näissä kohdissa turvataan oikeus puolustukseen edustajan välityksellä. EIT on tämän artiklan osalta todennut, että syytetyn oikeus kommunikoida asianajajansa kanssa on osa demokraattisessa yhteiskunnassa oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin perusvaatimuksia. Jos asianajaja ei voisi neuvotella asiakkaansa kanssa ja saada tältä luottamuksellisia ohjeita ilman tällaista valvontaa, oikeudellinen apu menettäisi merkityksensä.¹⁶⁵ Viestinnän ja yksityiselämän suoja sisältyy siis yleisenä, kaikkia suojaavana oikeutena perusoikeuskirjan 7 artiklaan ja vielä osaltaan vahvistettuna suojana asianajajien ja näiden asiakkaiden viestinnässä kirjan 47 artiklaan.

4.2 LPP:n objektiivisen alan laajentaminen – *Orde van Vlaamse Balies*

Unionin tuomioistuimen ratkaisulla *Orde van Vlaamse* -asiassa oli jopa dramaattiseksi luonnehdittavia vaikutuksia sekä DAC6-direktiivin että LPP:n soveltamisen kannalta. Asian kantajina toimivat kaksi belgialaista asianajoyhdistystä Orde van Vlaamse sekä Belgian Association of Tax Lawyers. Belgian perustuslakituomioistuimelle toimitetuissa kanteissa vaadittiin DAC6-direktiivin implementointeen belgialaisen asetuksen täytäntöönpanon lykkäämistä sekä sen

¹⁶² Euroopan unionin peruskirjan selitykset, 2007/C 303/02, s. 17.

¹⁶³ Perusoikeuskirjassa ja EIS:ssä asianajajien rooli on siis kytketty vahvasti yleiseen oikeusvaltiollisuuden toteutumiseen riippumattoman oikeudenkäyntiprosessin kautta. Tuomioistuinten puolueettomuudesta ja laillisesta perustamisesta ks. esim. EIT *Guðmundur Andri Ástráðsson v. Islanti*, tuomio 1.12.2020, nro. 26374/18, kohta 246.

¹⁶⁴ Euroopan unionin peruskirjan selitykset, 2007/C 303/02, s. 17.

¹⁶⁵ EIT *S v. Sveitsi*, tuomio 28.11.1991, nrot. 12629/87 ja 13965/88, kohta 48.

kumoamista joko osittain tai kokonaan. Kantajat riitauttivat asetuksen säätämän velvoitteen, jonka mukaan välittäjänä toimivan asianajajan, jota sitoo ammatillinen salassapitovelvollisuus, tulee antaa muille välittäjille *kirjallinen perusteltu ilmoitus siitä, ettei se voi täyttää raportointivelvoitettaan*.¹⁶⁶ Kantajien mukaan tätä velvoitetta on mahdotonta noudattaa ilman, että loukataan asianajajia sitovaa ammatillista salassapitovelvollisuutta. Lisäksi tämä velvoite ei ole tarpeellinen raportoinnin varmistamiseksi, sillä verovelvollinen voi joka tapauksessa tässä tilanteessa ilmoittaa muille välittäjille tämän tiedon ja pyytää näitä täyttämään raportointivelvoitteensa.¹⁶⁷

Belgialainen tuomioistuin lykkäsi kansallisen asetuksen soveltamista ammattisalassapitovelvollisuutta koskevin osin ja esitti unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisukysymyksen. EUT:lta tiedusteltiin, onko direktiivissä säädetty velvollisuus ilmoittaa toiselle välittäjälle raportointivelvoitteesta, jos itse ei voi salassapitovelvollisuuden vuoksi raportoida, yhteensopiva perusoikeuskirjan 47 artiklan kanssa. Tällaisesta velvoitteesta on nimittäin seurauksena, että välittäjänä toimiva asianajaja tulee velvolliseksi jakamaan kolmannen osapuolen kanssa asiakastaan koskevia tietoja, jotka asianajaja on saanut puolustaessaan tai edustaessaan asiakastaan tai antaessaan oikeudellista neuvontaa, silloinkin, kun tämä ei liity oikeudenkäyntiin.¹⁶⁸

EUT totesi ratkaisunsa aluksi ennakkoratkaisukysymyksen koskevan perusoikeuskirjan 47 artiklaa, mutta myös 7 artiklaa, jota ei ennakkoratkaisukysymyksessä nimenomaisesti mainittu. Lisäksi EUT totesi perusoikeuskirjan artikloiden vastaavuuden EIS:n 6 ja 8 artikloiden kanssa ja EIT:n oikeuskäytännön merkityksen niiden tulkinnassa. Erityisesti tuomioistuin nosti esille sen, että EIS 8 artikla suojaa kaiken yksilöiden välisen yhteydenpidon luottamuksellisuuden, mutta antaa vahvemman suojan asianajajien ja heidän asiakkaidensa väliselle yhteydenpidolle. Tämä perustuu ennen kaikkea asianajajille demokraattisessa yhteiskunnassa annettuun perustavanlaatuisen tehtävään, joka on oikeussubjektien puolustaminen.¹⁶⁹ Näiltä osin EUT tukeutui EIT:n ratkaisuun asiassa *Michaud v. Ranska*.¹⁷⁰ EUT katsoi siten myös perusoikeuskirjan 7 artiklan suojaavan puolustustoiminnan lisäksi oikeudellisen neuvonnan luottamuksellisuuden sekä sen *sisällön* että *olemassaolon* osalta.

¹⁶⁶ Muistutettakoon tässä yhteydessä, että DAC6:n 8ab artiklan 5 ja 6 kohdat velvoittavat sellaista välittäjää, joka ei voi noudattaa raportointivaatimuksiansa salassapitovelvollisuutensa vuoksi, ilmoittamaan ensisijaisesti toiselle välittäjälle, ettei pysty täyttämään tätä velvoitettaan. Vain siinä tilanteessa, jossa muita välittäjiä ei ole, tulee tästä ilmoittaa asianomaiselle verovelvolliselle, jolloin verovelvollinen on tietoinen asiasta ja voi suorittaa raportoinnin itse.

¹⁶⁷ *Asia C-694/20, Orde van Vlaamse Balies*, kohdat 12–13.

¹⁶⁸ *Orde van Vlaamse Balies*, kohta 17.

¹⁶⁹ *ibid.* kohdat 19 ja 25–28.

¹⁷⁰ EIT *Michaud v. Ranska*, tuomio 6.12.2012, nro. 12323/11. EUT viittasi ratkaisun kohtiin 117–119.

Koska muut järjestelyn parissa toimivat välittäjät eivät välttämättä ole tietoisia välittäjänä toimivan asianajajan henkilöllisyydestä ja siitä, että verovelvollinen on pyytänyt häneltä oikeudellista neuvontaa järjestelyyn liittyen, merkitsee asianajajan ilmoitusvelvollisuus puuttumista perusoikeuskirjan 7 artiklan takaamaan luottamuksellisuuteen. Ilmoitusvelvollisuus merkitsisi asianajaja-asiakassuhteen paljastumista muille välittäjille sekä välillisesti veroviranomaisille. EUT totesi, että henkilöiden, jotka pyytävät neuvoja asianajajalta, on voitava kohtuudella odottaa, että heidän yhteydenpitonsa pysyy yksityisenä ja luottamuksellisena, ja ettei asianajaja paljasta ilman heidän suostumustaan tämän asiakassuhteen olemassaoloa, poikkeuksellisia tilanteita lukuun ottamatta.¹⁷¹ EUT näin ollen esitti, että sellaiset tiedot, jotka *paljastavat asianajosuhteen olemassaolon ja asianajajan henkilöllisyyden*, ovat myös LPP:n suojaamia.¹⁷²

EUT:n todettua, että direktiivin 8ab artiklan 5 kohta puuttuu perusoikeuskirjan 7 artiklan suojaamiin oikeuksiin, oli vielä tarkasteltava, onko tämä puuttuminen perusteltua. Puuttuminen perusoikeuksiin voi olla oikeutettua, mikäli tämä rajoittaminen tehdään lainsäädännön keinoin, se kunnioittaa kyseessä olevan oikeuden keskeistä sisältöä eikä se suhteellisuusperiaatteen mukaisesti mene pidemmälle kuin on tarpeellista unionin yleisen edun tai muiden oikeuksien suojaamiseksi.¹⁷³

Laillisuuden osalta tuomioistuimien katsoi vaatimuksen täytetyksi. Perusoikeuksien rajoituksesta säädetään direktiivissä ja rajoitus on määritelty riittävän täsmällisesti. Edelleen EUT katsoi säädöksen kunnioittavan LPP:n keskeistä sisältöä, sillä asianajajan ja asiakkaan viestinnän luottamuksellisuuden poistaminen kolmansien osapuolien ja veroviranomaisten suhteen on vähäinen, eikä direktiivi velvoita jakamaan luottamuksellisen viestinnän sisältöä.¹⁷⁴

Näin ollen jäljelle jäi vielä arvioida rajoituksen suhteellisuutta sen tavoitteisiin nähden. Julkisasiamiehen ratkaisuehdotukseen viitaten EUT lausui aggressiivisen verosuunnittelun torjunnan sekä veronkierron ja veropetosten ehkäisyn olevan unionin tunnustama yleisen edun mukainen tavoite, joka voi oikeuttaa perusoikeusrajoituksia. Arvioidessaan ilmoitusvelvollisuuden

¹⁷¹ Asia C-694/20, *Orde van Vlaamse Balies*, kohdat 27, 30–31.

¹⁷² EUT:n perusteluja asiaa koskien on myös kritisoitu. Boel 2024, s. 723, esittää, että EUT:n tulkinta siitä, että kaikki oikeudellinen neuvonta asianajajan ja asiakkaan välillä nauttisi vahvemman suojan tasosta ei ole yhdenmukainen EIT:n *Michaud v. Ranska* -tapauksen kanssa. Kyseisessä tapauksessa todettiin LPP:n suojan koskevan viestintää, jolla käytetään puolustautumisoikeuksia, tai oikeudellista neuvontaa, jonka on muutoin tarvittavaa nauttia korkeampaa suojaa ottaen huomioon sen merkitys demokraattisessa yhteiskunnassa. Tätä tukee myös julkisasiamies Rantosin ratkaisuehdotus asiaan *Orde van Vlaamse Balies*, jossa julkisasiamies toteaa, että EIT:n oikeuskäytännöstä ilmenee se, ettei LPP suoja kaikkea asianajajan toimintaa, vaan asianajaja voi myös toimia tehtävissä, jotka eivät liity oikeudenhoitoon, ja jonka piirissä tehty viestintä ei olisi siten välttämättä suojattua. Ks. julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-694/20, *Orde van Vlaamse Balies*, kohdat 53–61.

¹⁷³ Asia C-694/20, *Orde van Vlaamse Balies*, kohdat 33–34. Perusoikeuskirjan 52 artiklan 1 alakohta.

¹⁷⁴ Asia C-694/20, *Orde van Vlaamse Balies*, kohdat 35–40.

välttämättömyyttä EUT kuitenkin katsoi, että tämän yleisen edun mukaisen tavoitteen saavuttamiseksi on riittävää, että muilla välittäjillä on joka tapauksessa raportointivelvollisuus. Asianajaja-välittäjän ei tarvitse ikään kuin muistuttaa muita välittäjiä tästä velvollisuudesta. Lisäksi asianajajalla on joka tapauksessa velvollisuus ilmoittaa verovelvolliselle itselleen tämän raportointivelvoitteesta, eikä tätä tule pitää LPP:n loukkauksena. Asianajajan henkilöllisyyden paljastaminen ei ole tarpeellista aggressiiviseen verosuunnitteluun puuttumiseksi. EUT katsoi siten direktiivin 8ab artiklan 5 kohdan menevän pidemmälle kuin oli tarpeellista yleisen edun tavoitteen saavuttamiseksi ja olevan *pätemätön* perusoikeuskirjan 7 artiklan nojalla siltä osin, kuin se velvoittaa asianajajavälittäjää ilmoittamaan muille välittäjille siitä, ettei kykene täyttämään raportointivelvoitettaan.¹⁷⁵

Perusoikeuskirjan 47 artikla ohitettiin tapauksessa toteamalla, että vaatimukset, jotka kohdistuvat oikeuteen oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin, merkitsevät jo määritelmällisesti yhteyttä oikeuskäsittelyyn. Tässä tapauksessa vireillä ei ollut oikeuskäsittelyä, joten tällaista yhteyttä ei voinut olla. DAC6-raportoinnin yhteydessä raportointivelvollisuus syntyy jo varhaisessa vaiheessa, ja asianajaja ei tässä vaiheessa toimi asiakkaansa puolustajana oikeusriidassa. Pelkästään se seikka, että asianajajan antamat neuvot tai raportoitava järjestely voivat myöhemmässä vaiheessa johtaa oikeusprosessiin, ei tarkoita sitä, että asianaja olisi neuvonut asiakastaan tämän puolustautumisoikeuksien käyttämiseksi. EUT ei siten katsonut, että 47 artiklaan olisi puututtu.¹⁷⁶

Ratkaisussa on useita kiinnostavia näkökulmia. Ensiksi EUT laajensi LPP:n suojaa tavalla, joka suojaa asianajaja-asiakassuhteen olemassaolon sekä asianajajan henkilöllisyyden myös tilanteessa, jossa kyseessä on vero-oikeudellinen konteksti eikä asianajajan ja tämän asiakkaan viestinnän tarkoituksena ole käyttää puolustautumisoikeuksia oikeudenkäynnissä. LPP:n suoja on siten perusoikeuskirjan 7 artiklan mukaan vahva, vaikka asianajaja ei toimisikaan siinä asemassa, joka hänellä on osana oikeudenmukaista oikeusprosessia. Toisaalta ratkaisussa todettiin myös, että jotta vetoamus oikeudesta oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin voisi tulla kyseeseen, on asialla määritelmällisesti oltava yhteys oikeuskäsittelyyn.

Voisi siis katsoa, että EUT laajensi LPP:n *objektiivisen alan* eli suojatun aineiston koskemaan myös asianajosuhdetta ja asianajajan henkilöllisyyttä *tilanteessa*, jossa kyseessä ei ole puolustautumisoikeuksien käyttäminen oikeudenkäynnissä. Tämä näkökulma perusteltiin viittaamalla EIT:n *Michaud v. Ranska* -tapaukseen, jossa toisaalta kriitikoiden mukaan nimenomaan

¹⁷⁵ Asia C-694/20, *Orde van Vlaamse Balies*, kohdat 43–45, 47–51 ja 66.

¹⁷⁶ *ibid*, kohdat 60–65.

oli kyse puolustautumisoikeuksien käyttämisestä.¹⁷⁷ EUT ei kuitenkaan katsonut perusoikeuskirjan 47 artiklan tulevan kyseeseen, sillä asiassa ei ollut yhteyttä oikeudenkäyntiin. Mikäli LPP:n suoja voi olla perusteltu asianajajille niissäkin tilanteissa, joissa ei ole kyse puolustautumisoikeuksien käyttämisestä, *perusteenaan asianajajien keskeinen rooli osana oikeusjärjestystä ja demokraattista yhteiskuntaa*, on erikoista, ettei puuttuminen perusoikeuskirjan 7 artiklaan merkitse samalla myös puuttumista sen 47 artiklaan.¹⁷⁸ Ratkaisussa LPP sidottiin siis yksityiselämän suojaan oikeuden oikeudenmukaisesta oikeudenkäynnistä sijaan, mutta samalla LPP:n suoja kytkeytyy edelleen asianajajan erityiseen rooliin osana oikeusjärjestystä ja oikeudellista edustamista koskevaan toimivaltaan, jotka molemmat liittyvät selkeästi puolustautumisoikeuksien käyttöön.¹⁷⁹

Ratkaisu osoitti kuitenkin, että LPP kattaa myös oikeudellisen neuvonnan oikeusprosessien ja hallinnollisten menettelyjen ulkopuolellakin. LPP:n sitominen tiukemmin yksityiselämän suojaan, eikä ainoastaan oikeuteen oikeudenmukaisesta oikeudenkäynnistä, laajentaa suojan koskemaan oikeudellista neuvontaa yleisesti ilman ajallista rajoitusta tai vaatimusta viestinnän yhteydestä johonkin tiettyyn, yksilöitävään menettelyyn. Näin ollen LPP:lla voi olla merkitystä myös vero-oikeudessa ja välittömän verotuksen alalla. Tämä edellyttää kuitenkin edelleen, että oikeudellinen neuvonta saadaan itsenäiseltä asianajajalta.¹⁸⁰

4.3 LPP eri oikeudenaloilla – F SCS

EUT:n täsmennys LPP:n suojan ulottumisesta unionin oikeudessa myös useammalle oikeudenalalle sai edelleen vahvistusta asiassa *F SCS*. Tapaus koski DAC:n perusteella esitettyä tietojenvaihtopyyntöä.¹⁸¹

Luxemburgin verohallinto lähetti Espanjan veroviranomaisten esittämästä pyynnöstä lakiasiantainmisto F SCS:lle selvityspyynnön, jolla pyydettiin toimittamaan kaikki saatavilla olevat

¹⁷⁷ Ks. Boel 2024, s. 717, 723. Kirjoittajan mukaan EUT viittaa *Michaud v. Ranska* -tapaukseen, mutta menee tosiasiaa tätä ratkaisua pidemmälle ilman selkeää perustelua ja ulottaa LPP:n koskemaan myös viestintää, joka ei liity suoranaisesti puolustautumisoikeuksien käyttämiseen.

¹⁷⁸ On hyvä huomata, että EIT on LPP:tä koskevassa oikeuskäytännössään pääasiallisesti kytkenyt asianajosalaisuuden EIS:n 6 ja 8 artiklaan molempiin, eikä irrotanut jompaakumpaa näistä. Ks. esim. EIT *Niemietz v. Saksa*, tuomio 16.12.1992, nro. 13710/88, kohdat 29–33 ja 37. Toisaalta yleensä, mikäli EIT on todennut yksityiselämää loukatun 8 artiklan nojalla, se ei ole enempää analysoinut 6 artiklan mahdollista loukkausta. Ks. Bachmaier 2024, s. 223 lähdeviitteineen.

¹⁷⁹ Tämän perustelurakenteen sisäiseen epäjohdonmukaisuuteen on kiinnitetty huomiota myös oikeuskirjallisuudessa. Ks. Čičin-Šain 2025, s. 787. Kysymys LPP:n suojan oikeudellisesta perusteesta ja toisaalta LPP:n liitettyjen kriteerien välisestä suhteesta nousee vielä merkittävämmiin esille tutkielman jaksoissa 4.4 ja 4.5.

¹⁸⁰ Sturli & Henry 2023, s. 166–167.

¹⁸¹ Kyseessä oli DAC:n tarkoittama viranomaisten esittämä erillinen tietojenvaihtopyyntö, ei siis automaattinen tietojenvaihto.

tiedot ja asiakirjat liittyen F SCS:n espanjalaisen yritysasiakkaan toimeksiantoon. Luxemburgin verotusmenettelylain mukaan, vaikka asianajajilla on oikeus LPP:n, he eivät saa kieltäytyä paljastamasta tietoja, jotka ovat saaneet tietoonsa verotukseen liittyvän neuvonannon tai edustamisen kautta. Poikkeuksena tästä on, jos myöntävä tai kieltävä vastaus voi johtaa riskiin asiakkaan joutumisesta rikosoikeudellisen menettelyn kohteeksi.¹⁸²

F SCS kieltäytyi tietojen toimittamisesta ja väitti, että kaikki sen hallussa olleet tiedot olivat LPP:n piiriin kuuluvia, sillä asiakkaalle annettu neuvonta oli sisältänyt ainoastaan yhtiöoikeudellista neuvontaa.¹⁸³ F SCS:ää sakotettiin kieltäytymisestä, josta syystä tämä valitti sekä sakosta että tietojen paljastamista koskevasta määräyksestä. Yhtiö vetosi etenkin ratkaisuun *Orde van Vlaamse Balies*.

Luxemburgin ylin hallintotuomioistuin esitti EUT:lle kahtena ensimmäisenä ennakkoratkaisukysymyksenä, kuuluvatko yhtiöoikeutta koskevat asianajajan antamat neuvot LPP:n piiriin. Vastauksena tähän EUT totesi, että asianajajan ”oikeudellinen neuvonta saa perusoikeuskirjan 7 artiklassa taattua tehostettua suojaa asianajajan ja hänen asiakkaansa väliselle viestinnälle siitä riippumatta, mitä oikeudenalaa neuvonta koskee.”¹⁸⁴ EUT perusteli tätä jälleen asianajajille demokraattisessa yhteiskunnassa annetulla tehtävällä eli oikeudellisen neuvonannon antamisella ja oikeussubjektien puolustamisella. Muiden ennakkoratkaisukysymysten yhteydessä tuomioistuin täsmensi LPP:n suojaavan viestintää millä tahansa oikeudenalalla sekä neuvonnan että edustamisen osalta.

EUT totesi perusoikeuskirjan 7 artiklaa loukatun asianajajille asetetulla vaatimuksella tietojen paljastamisesta silloin, jos tiedot on saatu vero-oikeudellisen neuvonnan yhteydessä. Vaikka rajoitus oli säädetty asianmukaisesti Luxemburgin kansallisessa lainsäädännössä, rajoitus heikensi EUT:n mukaan oikeuden keskeistä sisältöä merkittävästi, sillä se poisti LPP:n niin mittavalta määrältä tietoa ja koski niin laajasti ja yleisesti asianajajan ja tämän asiakkaan välisen viestinnän luottamuksellisuuden poistamista. Tällainen rajoite tekisi tyhjäksi LPP:n sisällön kokonaisen oikeudenalalan oikeudellisilta neuvoilta. Kansallinen toimenpide oli siten puuttuminen perusoikeuksiin, joka ei ollut perusteltu.¹⁸⁵

¹⁸² Asia C-423/23, *F SCS*, kohta 21.

¹⁸³ Asia C-423/23, *F SCS*, kohta 26.

¹⁸⁴ Asia C-423/23, *F SCS*, kohta 51. Korostus lisätty.

¹⁸⁵ Asia C-423/23, *F SCS*, kohdat 71–75. Julkisasiamies Kokott oli ratkaisuehdotuksessaan sitä mieltä, että Luxemburgin sääntelyn kaltainen kansallinen toimi voisi olla perusteltu, jos yksittäistapauksissa toimivaltaisille virnaomaisille jätettäisiin harkintavaltaa punnita yhtäältä yleisen edun mukaisia tavoitteita ja toisaalta asianajosalaisuuden suojaa. Koska tällaista mahdollisuutta ei ollut, oli perusoikeuskirjan 7 artikla julkisasiamiehen

EUT vahvisti tapauksessa, että LPP on sekä vero-oikeuden alalla että kaikilla muillakin oikeudenkoilla etenkin perusoikeuskirjan 7 artiklaan perustuva oikeus ja pääsääntö. Jokaisen poikkeuksen tähän pääsääntöön tulee olla käyttöalaltaan rajattu, jottei oikeuden keskeistä sisältöä loukata.

4.4 LPP:n subjektiivisen alan rajoittaminen – *Belgian Association of Tax Lawyers*

Orde van Vlaamse Balies -asiassa kantajina toimineet asianajoliitot sekä lisäksi belgialaisia lakimiehiä ja verokonsultteja edustavat järjestöt toimittivat Belgian perustuslakituomioistuimelle myös muita kanteita liittyen DAC6-direktiivin perusteella annettuun kansalliseen lainsäädäntöön. Kanteilla esitettiin kansallista lakia kumottavaksi monella perusteella, sillä valittajien mukaan direktiivi rikkoo useampaa perusoikeutta. Belgian perustuslakituomioistuin lykkäsi asian käsittelyä ja pyysi EUT:a ratkaisemaan viisi ennakkoratkaisukysymystä.

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys koski sitä, loukkaako direktiivi SEU 6 artiklan 3 kohdan sekä perusoikeuskirjan 20 ja 21 artikloita eli yhdenvertaisuutta ja syrjäntäkieltoa sillä perusteella, että direktiivillä ei rajata raportointivelvoitetta koskemaan ainoastaan yhteisöveroä, vaan kaikkia muitakin alkuperäisen DAC-direktiivin soveltamisalaan kuuluvia veroja. Toisessa kysymyksessä tarkasteltiin, loukkaako direktiivi perusoikeuskirjan 49 artiklan ja EIS 7 artiklan mukaista rikosoikeudellista laillisuusperiaatetta, yleistä oikeusvarmuuden periaatetta sekä oikeutta yksityiselämän kunnioittamiseen. Kysymys perustui siihen, että direktiivissä käytetyt keskeiset käsitteet, kuten *järjestely*, *välittäjä* ja *tunnusmerkit*, eivät kantajien mukaan ole riittävän selkeitä ja täsmällisiä, jotta raportointivelvollisuuden laajuus ja seuraamukset olisivat ennakoitavissa. Kolmannessa kysymyksessä puolestaan tiedusteltiin, loukkaako direktiivi rikosoikeudellista laillisuusperiaatetta ja oikeutta yksityiselämän kunnioittamiseen sen vuoksi, ettei direktiivissä ole riittävän täsmällisesti määritelty 30 päivän raportointimääräajan alkamisajankohtaa. Viidennessä kysymyksessä tiedusteltiin, merkitseekö raportointivelvollisuus yleisellä tasolla sellaista puuttumista välittäjien ja verovelvollisten yksityiselämän suojaan, jota ei voida pitää kohtuudella perusteltuna eikä oikeassa suhteessa direktiivin tavoitteisiin, erityisesti sisämarkkinoiden moitteettoman toiminnan varmistamiseen. Näiden kaikkien kysymysten osalta EUT katsoi, ettei esiin tullut seikkoja, jotka voisivat vaikuttaa direktiivin pätevyyyteen.¹⁸⁶

mukaan esteenä kansallisen lain soveltamiselle. EUT sen sijaan totesi perusoikeuksien rajoituksen olevan joka tapauksessa alaltaan liian laaja ja loukkaavan siten oikeuden keskeistä sisältöä. Ks. julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-423/23, *F SCS*, kohdat 58–64.

¹⁸⁶ Asia C-623/22, *Belgian Association of Tax Lawyers*, kohdat 22 ja 152.

Tutkielman kannalta keskeisin ennakkoratkaisukysymys on kuitenkin neljäs. Kysymys koski sitä, loukkaako perusoikeuskirjan 7 artiklassa ja EIS 8 artiklassa turvattua oikeutta yksityiselämän kunnioittamiseen se, että direktiivin 8ab artiklan 5 kohtaan sisältyy velvollisuus, jonka mukaan *oikeudelliseen ammattisalassapitovelvollisuuteen* vetoavan välittäjän on ilmoitettava toiselle välittäjälle tai verovelvolliselle näiden raportointivelvollisuudesta. Tällaisesta velvoitteesta nimittäin seuraa, että välittäjä, jota koskee oikeudellinen ammattisalassapitovelvollisuus, ja jonka rikkomisesta on määrätty seuraamus, joutuu jakamaan toiselle välittäjälle tietoja, jotka hän on saanut ammattinsa harjoittamisen yhteydessä.

Asianajajien osalta vastaava kysymys oli jo ratkaistu *Orde van Vlaamse Balies* -asiassa, jossa todettiin ilmoitusvelvollisuus kolmansille osapuolille pätemättömäksi. Jäljelle jäi arvioida kysymystä sellaisten välittäjien kannalta, jotka eivät ole asianajajia, mutta joita koskee kansallisen oikeuden mukainen ammattisalassapitovelvollisuus.¹⁸⁷

EUT omaksui asian tarkastelussa teleologisen tulkintatavan LPP:n alan määrittelyssä, sillä DAC6-direktiivin eri kieliversiot eroavat toisistaan. Esimerkiksi englannin- maltan- ja kreikankielisissä versioissa käytettiin direktiivin 8ab artiklan 5 kohdassa ilmaisua ”*legal professional privilege*” tai muuta vastaavaa ilmaisua, jonka tuomioistuin katsoi suoraan viittaavan unionin oikeudessa tarkoitettuun asianajajan tai tähän rinnastettavan salassapitovelvollisuuteen siltä osin, kuin heillä on kansallisen oikeuden mukaan *oikeus edustaa asiakasta tuomioistuimessa*. Sitä vastoin useimpien jäsenvaltioiden kieliversioiden ilmaisu viittasi vain yleiseen kansalliseen ammattisalassapitovelvollisuuteen, joka voi koskea myös muita kuin asianajajia. Tällaisia ammattiryhmiä voivat olla esimerkiksi veroneuvojat, tilintarkastajat, kirjanpitäjät tai pankkiirit, ja näillä ryhmillä ei lähtökohtaisesti ole oikeutta edustaa asiakasta tuomioistuimessa kansallisen oikeuden nojalla.¹⁸⁸

Pelkästään direktiivin sanamuodon tulkinnalla ei ongelmaa voitu ratkaista. EUT huomioikin direktiivin tarkoituksen aggressiivisen verosuunnittelun torjunnassa, ja esitti, että raportoinnista vapautuksen myöntäminen kaikille sellaisille välittäjille, joilla on kansallisen oikeuden mukainen ammattisalassapitovelvollisuus, voisi vaarantaa koko raportointimekanismin tavoitteen.¹⁸⁹ Lisäksi direktiivin taustalla vaikuttaneen OECD:n ohjeistuksen perusteella vapautus tulisi myöntää vain

¹⁸⁷ Asia C-623/22, *Belgian Association of Tax Lawyers*, kohta 92. Aiemmin tutkielmassa esitetyn mukaisesti muiden kuin asianajajien ammatilliseen salassapitovelvollisuuteen viitataan käsitteellä *professional privilege* (PP).

¹⁸⁸ Asia C-623/22, *Belgian Association of Tax Lawyers*, kohdat 93–96.

¹⁸⁹ Tämä johtuu erityisesti siitä, että vapautuksen myöntäminen muutamalle ammatilliselle erityisryhmälle riittäisi jo itse asiassa siihen, että melko merkittävä osa välittäjistä jäisi sääntelyn ulkopuolelle. Ks. julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-623/22, *Belgian Association of Tax Lawyers*, kohdat 202–204.

asianajajille ja sellaisille ammattilaisille, joilla on valtuus edustaa asiakastaan tuomioistuimessa.¹⁹⁰ Viimeiseksi EUT totesi, että jäsenvaltioiden erilainen tulkinta direktiivin 8ab artiklan 5 kohdasta ja sen aiheuttama vapautus raportoinnista joissakin jäsenvaltioissa myös sellaisille välittäjille, jotka eivät edusta asiakastaan tuomioistuimessa, saattaisi merkitä aggressiivisen verosuunnittelun toimijoiden siirtymistä näiden jäsenvaltioiden alueelle. Tämä saattaisi heikentää veronkierron ja verovilpin torjunnan yhtenäisyyttä ja tehokkuutta unionin alueella.¹⁹¹

EUT viittasi vielä aiempaan oikeuskäytäntöön sekä asianajajan erityisestä roolista oikeusjärjestyksessä ja oikeudenhoidossa että asianajajan riippumattomuuden vaatimuksesta. Näillä perusteilla EUT katsoi direktiivin 8ab 5 artiklan pätemättömyyden perusoikeuskirjan 7 artiklan nojalla kohdistuvan vain sellaisiin välittäjiin, jotka toimivat jollakin direktiivissä 98/5¹⁹² mainitulla ammattinimikkeellä.

Ratkaisussa tehtiin siten rajoite LPP:n subjektiiviseen alaan. Välittäjänä toimivan *henkilöllisyys* sekä asiakkaan ja asianajajan välisen asiakassuhteen *olemassaolo* suojataan vain, mikäli asianajaja toimii direktiivissä 98/5 mainitulla ammattinimikkeellä. LPP:n täyttä suojaa ei voida siis antaa sellaiselle ammatinharjoittajalle, joka toimii muulla nimikkeellä kansallisen lainsäädännön piirissä, vaikka tällä olisi oikeus edustaa asiakastaan tuomioistuimessa.

Täytyy kuitenkin huomata, että tällaiset ammatinharjoittajat nauttivat edelleen kansallisen tason PP:n suojasta. Toisin sanoen heillä ei ole direktiivin mukaista velvollisuutta raportoida välittäjän ominaisuudessa tietoja, jotka ovat saaneet asiakkaaltaan oikeudellisen ammattisalassapitovelvollisuuden rajoissa. Heidän täytyy kuitenkin edelleen direktiivin 8ab artiklan 5 kohdan mukaisesti ilmoittaa muille välittäjille, mikäli eivät voi täyttää raportointivelvoitettaan tämän vuoksi. Näin ollen tällainen PP suojaa ammatinharjoittaja-asiakassuhteen *sisällön*, mutta ei

¹⁹⁰ Näiltä osin EUT viittaa OECD:n mallisääntöihin, joissa puolestaan viitataan asianajajan tai muun hyväksytyt oikeudellisen edustajan (*“attorney, solicitor or other admitted legal representative”*) salassapitovelvollisuuteen. Ks. asia C-623/22, *Belgian Association of Tax Lawyers*, kohdat 101–104 sekä julkisasiamiehen ratkaisuehdotus samassa asiassa, kohta 206.

¹⁹¹ Asia C-623/22, *Belgian Association of Tax Lawyers*, kohdat 100–109.

¹⁹² Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EY) 98/5/EY, annettu 16 päivänä helmikuuta 1998, asianajajan ammatin pysyvän harjoittamisen helpottamisesta muussa kuin siinä jäsenvaltiossa, jossa ammatillinen pätevyys on hankittu. Direktiivin tarkoituksena oli helpottaa asianajajan ammatin pysyvää harjoittamista muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, jossa ammatillinen pätevyys on hankittu, sekä edistää asianajajan riippumatonta ja yhtenäisten ammattieettisten velvoitteiden alaista toimintaa unionin alueella. Direktiivissä on määritelty myös ne luvanvaraiset ammattinimikkeet, joilla asianajajan tehtävää voidaan jäsenvaltioissa harjoittaa, kuten Saksassa *Rechtsanwalt*, Bulgariassa *адвокат* ja Suomessa asianajaja tai advokat. Ks. yleisesti esim. Fredman 2018, s. 460.

sen *olemassaoloa*. Tällaisen suojan jäsenvaltio voi myöntää vain sellaiselle toimijalle, jolla on valtuus edustaa asiakastaan tuomioistuimessa.¹⁹³

4.5 Näkökulmia ratkaisuihin

Direktiivin kantavana ajatuksena on se, että raportoitavan järjestelyn valmistelevan välittäjän tuottama raportointi on luotettavampaa ja tehokkaampaa kuin verovelvollisen itsensä.

Verovelvollisen raportointi on toissijainen ja mielellään viimeinen keino tiedon saattamiseksi veroviranomaisille. Edellä esitetyissä ratkaisuissa EUT joutui selkeästi tasapainottelemaan toisaalta sen välillä, ettei liian monelle ammattiryhmälle tarjottu mahdollisuus kieltäytyä raportoinnista tee direktiivin tarkoitusta tyhjäksi, ja toisaalta sen kanssa, että unionin alueella toimii suuri määrä erilaisia välittäjiä, joilla on erilaisia kansallisia salassapitovelvollisuuden tasoja.

EUT päätyi ratkaisuihinsa siihen, että korkeinta suojaa tarjotaan asianajajille, jotka toimivat direktiivissä (EY) 98/5/EY mainitulla ammattinimikkeellä.¹⁹⁴ Näiden asianajajien tarjoaman veroneuvonnan sisältö sekä koko suhteen olemassaolo ovat salattuja. Kaikkien muiden välittäjien suojan taso on kytketty siihen, saavatko välittäjät edustaa asiakastaan tuomioistuimessa.¹⁹⁵

EUT käytti PP:n suojan perusteena välittäjän oikeutta edustaa asiakastaan tuomioistuimessa, mutta ei toisaalta määritellyt tämän edustamisen sisältöä. Useissa jäsenvaltioissa nimittäin verotusmenettely ja varsinkin muutoksenhaku muodostuu ensinnä hallinnollisista menettelyissä joko veroviranomaisen tai muun hallintoelimen kanssa, jonka jälkeen muutosta voi hakea tuomioistuimista, asiasta ja jäsenvaltiosta riippuen joko hallinto-, tai yleisistä tuomioistuimista.¹⁹⁶ Veroneuvoja ja muita vastaavia ammattiryhmiä säädellään eri tavoin jäsenvaltioissa: joissakin jäsenvaltioissa nämä voivat edustaa asiakastaan hallinnollisissa, tuomioistuinmenettelyä edeltävissä prosesseissa, mutta eivät tuomioistuimissa. Toisissa valtioissa taas näillä on oikeus kumpaankin. Se,

¹⁹³ Asia C-623/22, *Belgian Association of Tax Lawyers*, kohdat 105–106.

¹⁹⁴ Perusoikeuskirja ja EIT:n oikeuskäytäntö eivät sellaisenaan edellytä LPP:n rajaamista yksinomaan asianajajiin, vaan tämä EUT:n ratkaisu perustui ennen kaikkea direktiivin tehokkuusvaatimuksiin, sisämarkkinoiden yhtenäisyyden varmistamiseen sekä poikkeussäännösten suppeaan tulkintaan. Ks. Malherbe 2025, s. 47–48.

¹⁹⁵ ”Oikeudellinen valtuutus edustaa asiakasta tuomioistuimessa” on tuomion suomenkielisessä käännöksessä käytetty ilmaisu. Englanninkielisessä versiossa mainitaan käsite *legal representation* ja oikeudenkäymiskielellä eli ranskaksi sama kohta *la représentation en justice*. Kaikki kolme kieliversiota viittaavat oikeudelliseen edustukseen nimenomaan tuomioistuimessa.

¹⁹⁶ Čičin-Šain 2025, s. 786–787. Esimerkiksi Suomessa muutosta haetaan verotuspäätöksiin verotuksen oikaisulautakunnalta, joka on itsenäinen toimielin Verohallintoon nähden. Tämän jälkeen valitusoikeus on hallinto-oikeuteen ja edelleen korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Lähes vastaava järjestelmä on esimerkiksi Sloveniassa. Lisäksi esimerkiksi Portugalissa ja Puolassa on hallinnollisia prosesseja ennen varsinaista tuomioistuinmenettelyä.

ettei EUT täsmentänyt sitä, tarkoitetaanko edustusoikeudella nimenomaan edustusta tuomioistuimissa, on valitettavaa.¹⁹⁷

Orde van Vlaamse Balies -tapauksessa esiin noussut tietynlainen epäjohtonmukaisuus LPP:n oikeudellisen perustan johtamisessa vahvistui entisestään ratkaisussa *Belgian Association of Tax Lawyers*. Kuten todettu, ensinnä mainitussa ratkaisussa tuomioistuin sulki perusoikeuskirjan 47 artiklan soveltamisen pois sillä perusteella, että artikla edellyttää määritelmällisesti yhteyttä oikeudenkäyntiin, jota raportointivelvoitteilla ei niiden varhaisessa vaiheessa ollut. Tästä syystä LPP:n oikeudelliseksi perustaksi nostettiin perusoikeuskirjan 7 artikla. Jälkimmäisessä ratkaisussa erottelu erilaisten välittäjien välillä tehtiin kuitenkin sillä perusteella, toimiiko välittäjä asianajajan roolissa ja onko tällä valtuus edustaa asiakastaan oikeusistuimissa. Toisin sanoen LPP:n oikeudellinen peruste kytkettiin muodollisesti yksityiselämän suojaan, mutta samalla *subjektiivisen vaatimuksen* erottelukriteeri yhdistettiin suoraan oikeudellisiin menettelyihin ja puolustautumisoikeuksiin.¹⁹⁸

EUT:n suppeahkoa tulkintaa perusoikeuskirjan 47 artiklasta voidaan tältä osin kritisoida. EIT:n ratkaisukäytännöstä ja myös EIS 6 artiklan sanamuodosta ilmenee, että artikla suojaa oikeutta oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin kahdella tasolla: rikosasioissa ja siviiliasioissa.¹⁹⁹ EIT on korostanut, ettei rikosasioiden soveltamisala määräydy yksinomaan kansallisen oikeuden muodollisen luokittelun perusteella, vaan myös hallinnolliset menettelyt voivat kuulua EIS 6 artiklan soveltamisalaan niiden luonteen ja seuraamusten perusteella.²⁰⁰ Verotuksen alalla siviiliasioissa on ollut ainoastaan marginaalinen merkitys, ja verotukseen liittyviä menettelyjä onkin

¹⁹⁷ Havainnollistavana esimerkkinä kotimaisessa kontekstissa esitettäköön se, että verotuksen oikaisulautakunnan käsittelyssä asiamiehenä toimiminen edellyttää ainoastaan asiakkaan antamaa valtuutusta, koska kyse ei ole tuomioistuinmenettelystä. Rikosprosessissa asiakastaan saa edustaa sitä vastoin vain asianajaja, luvan saanut oikeudenkäyntiavustaja tai julkinen oikeusavustaja. Hallinto-oikeusprosessissa puolestaan asiamiehen käytölle ei ole tällaista rajoitusta, vaan asiakastaan saa edustaa edellä mainittujen lisäksi myös muu rehellinen ja tehtävään sopiva ja kykenevä täysi-ikäinen henkilö. EUT:n viittaus välittäjän oikeuteen edustaa asiakastaan tuomioistuimissa jää siis määrittelemättömäksi siltä osin, voidaanko edustusoikeus hallintoprosessissa tai sitä edeltävissä menettelyissä katsoa tällaiseksi oikeudeksi. Tuomioistuimen käyttämä käsite *la représentation en justice* tosin viittaa siihen, että tarkoituksena on ollut viitata ainoastaan asianajajien, näihin rinnastettavien oikeudellisten ammattilaisten sekä muutamiin muiden, hyvin rajattujen ammattiryhmien edustusoikeuteen. Tämä olisi ollut kuitenkin suotavaa lausua hieman selkeämmin.

¹⁹⁸ Čičin-Šain 2025, s. 787. Ylipäätään subjektiivisen alan tarkennus on kuitenkin mielenkiintoinen. Aiemmassa ratkaisukäytännössä keskeisempää on ollut suojatun tiedon eli objektiivisen alan laajuus, mutta nyt myös LPP:n subjektiivisella alalla on tarkemmin rajattavia eroja sen osalta, onko asiakas-ammattilaisuuteen olemassaolo LPP:n suojaan kuuluvaa. Objektiivisen alan painotuksesta EU:n ratkaisuissa ks. Gregg 2023, s. 76–77.

¹⁹⁹ Federico 2011, s. 83.

²⁰⁰ EIT suorittaa arvioinnin siitä, kuuluuko jokin asia rikosoikeuden alaan itse kehittämiensä ns. Engel-kriteerien perusteella. Ks. *Engel ja muut v. Alankomaat*, tuomio 8.6.1976, nrot. 100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72.

usein arvioitu rikosoikeudellisen alan kautta.²⁰¹ EIS 6 artiklan oikeus oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin voikin siten koskea myös hallinnollisia menettelyjä.

EUT:n tulkinta perusoikeuskirjan 47 artiklasta poikkeaa EIT:n tulkinnasta EIS 6 artiklasta. EIT ei ole edellyttänyt yhteyttä vireillä olevaan oikeudenkäyntiin, vaan se on ulottanut artiklan suojaamaan myös aikaa sekä ennen että jälkeen oikeudenkäynnin. Lisäksi oikeus oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin ulottuu myös viranomaisen suorittamiin alustaviin toimenpiteisiin ennen varsinaista verotusmenettelyä. EIS:n kontekstissa merkitystä siis on ollut niillä tosiasiallisilla toimilla, jotka vaikuttavat yksilön oikeusasemaan ja mahdollisuuksiin käyttää puolustautumisoikeuksia myöhemmässä vaiheessa. EUT:n tulkinta 47 artiklasta puolestaan näyttäisi sulkevan pois *a priori* nämä oikeudet tilanteissa, joissa verovelvollisen ja viranomaisen vuorovaikutus voi johtaa, muttei välttämättä johda, oikeudenkäyntiin myöhemmässä vaiheessa.²⁰²

Perusoikeuskirjan 47 artiklan systematiikka poikkeaa kuitenkin EIS:n 6 artiklasta siinä, ettei se rajoitu vain siviili- ja rikosasioihin, vaan on lähtökohtaisesti laajempi soveltamisalaltaan ja suojaa enemmänkin tehokasta pääsyä oikeussuojakeinoihin. Unionin tuomioistuimien on liittänyt artiklan soveltamisen edellytykseksi yhteyden oikeudenkäyntimenettelyyn, joka rajaa sen käyttöalaa. Voidaan kuitenkin katsoa, että tämä vaatimus tulee ymmärtää koskevan pikemminkin oikeuden *sisältöä* kuin ajallista yhteyttä oikeudenkäyntiin. Oikeus riitauttaa henkilöä kielteisellä tavalla koskeva päätös on unionin tuomioistuimen ratkaisussa vahvistettu riippumatta päätöksen menettelyn vaiheesta tai edes sen olemassaolosta. EUT vaikuttaakin ymmärtävän 47 artiklan sisällön suojaavan sellaisia oikeuksia, jotka ilmenevät vasta, kun jokin päätös voidaan riitauttaa tuomioistuimessa. *Orde van Vlaamse Balies* -asiassa ei ollut kyse mahdollisuudesta riitauttaa jokin päätös, vaan velvollisuudesta antaa tietoja lainsäädännön perusteella, ja tätä velvollisuutta ei voitu sellaisenaan saattaa tuomioistuimen tutkittavaksi. Kyseessä ei siten olisi perusoikeuskirjan 47 artiklan takaamien oikeuksien rajoittaminen ajallisin perustein, koska yhteyttä oikeudenkäyntiin ei vielä ole, vaan artiklan sisäänrakennettu sisällöllinen vaatimus.²⁰³

²⁰¹ Näin on ollut etenkin *Ferrazzini*-ratkaisun jälkeen. Ks. *Ferrazzini v. Italia*, tuomio 12.7.2001, nro. 44759/98, erityisesti kohta 29. EIT totesi asiassa, että tavanomaiset veroriidat eivät kuulu EIS:n 6 artiklan siviilioikeudelliseen (civil rights and obligations) alaan, sillä kyseessä ei ole yksityisoikeudellinen oikeussuhde, vaan julkisen vallan ydinaluetta, jossa julkinen valta käyttää valtaansa *jure imperii*. Sen sijaan verotuksesta seuraavia taloudellisia seuraamuksia, kuten hallinnollisia seuraamusmaksuja, voidaan arvioida EIS:n 6 artiklan rikosoikeudelliseen alaan kuuluvina, mikäli tilanteessa täyttyvät ns. Engel-kriteerit.

²⁰² Papis-Almansa 2023, s. 615.

²⁰³ Papis-Almansa 2023, s. 616.

Tästä selityksestä huolimatta voidaan kuitenkin esittää kysymys, täyttääkö tällainen 47 artiklan tulkinta EIT:n vahvistamat EIS:n 6 artiklan vähimmäisvaatimukset oikeuksien suojan tasolle. EIT on katsonut, että puolustautumisoikeuksien käyttö voi vaarantua jo ennen oikeudenkäyntiä. *Orde van Vlaamse Baliesin* yhteydessä tarkasteltu ilmoitusvelvollisuus koski suoraan oikeutta saada luottamuksellista oikeudellista neuvontaa eli LPP:n ydinaluetta, jolla on ilmeinen merkitys puolustautumisoikeuksien tehokkaalle käyttämiselle. Vaikka nyt kyseessä olevassa yksittäistapauksessa LPP:n suoja saavutettiin perusoikeuskirjan 7 artiklan kautta, unionin tuomioistuimen perusoikeuskirjan 47 artiklaa koskevaa tulkintaa voidaan tästä huolimatta arvioida kriittisesti.

Täytyy lisäksi huomata, että lopulta perusoikeuskirjan 7 artiklan rajoitus ei ollut hyväksyttävä ainoastaan suhteellisuusperiaatteen valossa. Toisin sanoen asianajajille asetettu ilmoittamisvelvollisuus meni pidemmälle kuin oli tarpeellista, sillä veroviranomaiset voivat joka tapauksessa saada raportoitavat tiedot verovelvolliselta. EUT perusteli kuitenkin *Belgian Association of Tax Lawyers* -ratkaisussa eri vahvuista LPP:n tai PP:n tasoa eri ammattiryhmille sillä perusteella, että asianajajat osallistuvat demokraattisessa yhteiskunnassa puolueettomasti oikeudenhoitoon, puolustavat oikeussubjekteja, noudattavat ammattieettisiä ohjeita sekä toimivat yleisen edun mukaisesti.²⁰⁴ Vastaavat kriteerit pätevät aivan yhtä lailla joissakin jäsenvaltioissa säädeltyihin veroneuvojiin ja muihin ammattiryhmiin, jotka voivat edustaa asiakkaitaan tuomioistuimessa, eikä tällaisiakaan välittäjiä voida pakottaa paljastamaan asiakassuhteensa sisältöä, vaan veroviranomaiset joutuvat joka tapauksessa pyytämään tiedot verovelvolliselta tai muulta välittäjältä.²⁰⁵

EUT siis ratkaisussa *Orde van Vlaamse Balies* tarkasteli perusoikeuksiin puuttumisen välttämättömyyttä arvioimalla puuttumisen kohdetta ja vaikutusta. Tämän jälkeen tuli vielä tarkastella, oliko puuttuminen suhteellisuusperiaatteen mukainen, jota se ei ratkaisun mukaan ollut. *Belgian Association of Tax Lawyersissa* puolestaan tuomioistuin turvautui formaaliin kategorisointiin eri ammattinimikkeiden välillä LPP:n suojan tason määrittämiseksi, ja vaikutti uudelleenmuotoilevan aiemman ratkaisunsa perustelut tähän jaotteluun perustuen. Ratkaisuista piirtyy näin ollen kuva LPP:tä koskevasta lähestymistavasta, jossa perusoikeussuojan taso määräytyy osin ammattinimikkeeseen perustuvan jaottelun eikä yksinomaan sen perusteella,

²⁰⁴ Asia C-623/22, *Belgian Association of Tax Lawyers*, kohdat 116–118. Erityisesti kohdassa 117 tuomioistuin toteaa, että ”näiden näkökohtien perusteella unionin tuomioistuin katsoi [...], että ilmoitusvelvollisuus, kun se on asetettu asianajajille, on perusoikeuskirjan 7 artiklan vastainen.” Tarkemmin sanottuna peruste ilmoitusvelvollisuuden perusoikeuskirjan vastaisuudelle oli kuitenkin siis se, ettei velvollisuus ollut suhteellisuusperiaatteen mukainen.

²⁰⁵ Čičin-Šain 2025, s. 787.

millaiseen luottamukselliseen viestintään ja puolustautumisoikeuksiin sääntely tosiasiallisesti puuttuu.

Ylipäänsä voidaan todeta, että EUT:n lähestymistavassa LPP:n suhteen menettelylliset oikeudet jäivät ratkaisussa alisteisiksi aineelliselle suhteellisuusarvioinnille. Mikäli *Orde van Vlaamse Balies* -asiassa 7 artiklan oikeuksien rajoitus olisi katsottu hyväksyttäväksi, ei asiassa olisi ollut päätöstä, jota riitauttaa tuomioistuimessa, eikä myöskään yhteyttä oikeudenkäyntiin. 47 artiklan suojaan ei voi tällaisessa tilanteessa vedota, mutta tosiasiallisesti henkilön oikeusasemaan ja puolustautumisoikeuksiin olisi vaikutettu lainsäädännön keinoin. Kysymys oikeuksien suojan vähimmäistasosta suhteessa EIS:n määräyksiin sekä EIT:n lähestymistapaan puolustautumisoikeuksien käyttämisestä koskevissa tilanteissa jää siten kirjoittajan mielestä edelleen avoimeksi.

5 Itsekriminointisuojaan suhde raportointivelvoitteisiin

5.1 *Nemo tenetur se ipsum accusare*

Itsekriminointisuoja eli *nemo tenetur* -periaate²⁰⁶ tarkoittaa jokaisen henkilön oikeutta olla myötävaikuttamatta oman syyllisyytensä selvittämiseen. Kyseessä on prosessioikeudellinen periaate, joka suojaa rikoksesta syytettyä tai epäiltyä epäasiallista painostamista tai pakottamista vastaan. Epäiltyä tai syytettyä ei siis saada pakottaa vastoin tämän tahtoa toimimaan aktiivisena tietolähteenä tai todistamaan itseään vastaan.²⁰⁷ Periaate on hyvin tärkeä sen turvaamisessa, että epäilty tai syytetty voi käyttää tehokkaasti puolustautumisoikeuksiaan sekä siinä, että tällä on tasaveroinen asema rikosprosessissa suhteessa viranomaisiin.

Itsekriminointisuojaan periaate kehittyi aluksi keskiajalla katolisen kirkon kanonisen oikeuden piirissä, josta se ajan myötä kehittyi lähemmäs nykymuotoaan ja omaksuttiin erityisesti Englannissa 1600-luvun jälkipuoliskolla.²⁰⁸ Kanoninen oikeus oli inkvisitorinen oikeuslaitos, jossa tuomarilla oli laaja toimivalta ja oikeudellisen menettelyn käynnistäminen perustui ilmiantoon.

Itsekriminointisuoja ei ollut kanonisessa oikeudessa kuitenkaan täysin vastaavan sisältöinen kuin miten se ymmärretään nykypäivänä. Rikoksesta epäillyllä ei ollut oikeutta vaieta prosessin aikana, vaan hänet velvoitettiin puhumaan totta, eikä syytetty saanut käyttää avustajaa inkvisitiomenettelyssä. Tämän vuoksi syytetyn oli järkevää puolustautua osallistumalla itse asian selvittämiseen vaikenemisen sijasta. Vaikka tässä vaiheessa itsekriminointisuoja ei varsinaisesti pätenyt vielä oikeudenkäyntimenettelyn sisällä, kenenkään ei tarvinnut ilmiantaa itseään inkvisitiolle, mikä osaltaan osoittaa itsekriminointisuojaan peruseriaatteiden syntyneen jo tässä varhaisessa vaiheessa.²⁰⁹

Nykymuotoonsa itsekriminointisuoja kehittyi siis erityisesti *common law* -maissa. Tähän vaikutti myös akkusatoriseen oikeudenkäyntimenettelyyn²¹⁰ liittyvien periaatteiden kehitys ja

²⁰⁶ *Nemo tenetur se ipsum accusare* eli ”kukaan ei ole velvollinen syyttämään itseään.” Periaatteella ei ole vakiintunutta suomenkielistä nimitystä oikeuskirjallisuudessa, ja siihen on viitattu esimerkiksi itsensä syyllistämiskieltona, myötävaikuttamattomuusperiaatteena ja itsekriminointisuojaan. Tutkielmassa viitataan periaatteeseen pääasiassa itsekriminointisuojaan, sillä se lienee näistä yleisin ja on suora suomennos myös EIT:n käyttämästä ilmaisusta.

²⁰⁷ Virolainen & Pölönen 2004, s. 299–300.

²⁰⁸ Wigmore 1891, s. 71–72. Kanonisen oikeuden ulkopuolella *nemo tenetur* -ilmausta tosin käytettiin jo aiemmin yksittäistapauksissa, esimerkiksi *Collier v. Collier* -tapauksessa vuonna 1589. Ks. Wigmore 1891, s. 77.

²⁰⁹ Tapanila 2019, s. 34–37.

²¹⁰ Akkusatorisessa oikeudenkäyntimenettelyssä syyttäjän tehtävä korostuu. Syyttäjän tehtävänä on nostaa syyte sekä hankkia todistusaineistoa ja esittää aineisto oikeudenkäynnissä sekä hoitaa jutun eteenpäin viemistä. Tuomioistuimen tehtäväksi jää asian ratkaiseminen puolueettomasti. Vrt. inkvisitorinen järjestelmä, jossa tuomioistuin hoitaa käytännössä syyttäjän tehtävää. Akkusatorisessa menettelyssä syyttäjän korostuneen roolin vuoksi myös syytettyä puolustavan ammattilaisen merkitys on keskeinen. Ks. Fredman 2018, s. 104–106.

oikeusoppineen oikeudenkäyntiavustajan salliminen syytetylle. Englannissa itsekriminointisuoja oli jo vakiintuneessa käytössä rikosoikeudenkäynneissä 1700-luvun loppupuolella, ja Yhdysvalloissa periaate lisättiin maan perustuslakiin saman vuosisadan aikana. Erona Yhdysvaltain ja Englannin tämän aikaisessa itsekriminointisuojan tasossa oli se, että Englannissa syytetyllä oli todistamisvelvollisuus, jos tätä vastaan esitettiin riittävä näyttö. Yhdysvalloissa suoja oli laajempi, sillä syytetyn todistusvelvollisuutta ei ollut huolimatta näytön laajuudesta.²¹¹

Kenties merkittävin ja kansainvälisestikin kuuluisin itsekriminointisuoja koskeva oikeustapaus on Yhdysvaltain korkeimman oikeuden vuonna 1966 antama ratkaisu *Miranda v. Arizona* -asiassa. Kyseessä oli tilanne, jossa Ernesto Miranda oli pidätetty epäiltynä väkivalta- ja seksuaalirikoksista aihetodisteiden perusteella. Tuntien kuulustelun jälkeen Miranda allekirjoitti tunnustuksen rikoksestaan. Mirandalle ei kuitenkaan ollut kerrottu mahdollisuudestaan hankkia asianajaja eikä tämän oikeudesta vaieta tai siitä, että tämän tunnustusta voitaisiin käyttää häntä vastaan. Yhdysvaltain korkein oikeus katsoi, että maan perustuslain mukaan yksikään tunnustus ei kelpaa oikeudessa, ellei epäillylle ole kerrottu hänen oikeuksistaan ja ellei epäilty ole luopunut niistä. Näin ollen tuomio kumottiin.²¹²

Yhdysvaltain korkeimman oikeuden ratkaisu heijastaa myös aikansa kansainvälistä ymmärrystä itsekriminointisuojusta. Samana vuonna Yhdistyneiden kansakuntien yleiskokous hyväksyi kansalaisyhteisöoikeuksia ja poliittisia oikeuksia koskevan kansainvälisen yleissopimuksen, jossa todetaan jokaisella rikoksesta syytetyllä olevan oikeus olla tulematta pakotetuksi todistamaan itseään vastaan tai tunnustamaan syyllisyytensä.²¹³

Itsekriminointisuojusta voidaan erottaa vielä kaksi osatekijää: vaitiolo-oikeus sekä editiovelvollisuus. Näistä ensimmäinen tarkoittaa syytetyn tai epäillyn oikeutta olla lausumatta syytteen vuoksi mitään ja olla antamatta minkäänlaista vastinetta. Editiovelvollisuus taas viittaa velvollisuuteen esittää asiakirja tai muunlainen reaalityodiste.²¹⁴

Itsekriminointisuojan ydin on epäillyn tai syytetyn oikeus pysyä passiivisena ja olla joutumatta viranomaisten pakon tai painostuksen avulla osaksi oman syyllisyytensä selvittämistä. Periaate on kehittynyt historian saatossa ympäri maailmaa ja on tärkeä osa oikeudenmukaista oikeudenkäyttöä ja oikeusvaltiollisuutta. Kansainväliset kehityslinjat ovat vaikuttaneet itsekriminointisuojan

²¹¹ Tapanila 2019, s. 40–42.

²¹² Fredman 2018, s. 476. Miranda tosin tuomittiin myöhemmin vankeuteen asian uudelleenkäsitelyssä muiden todisteiden perusteella.

²¹³ Kansalaisyhteisöoikeuksia ja poliittisia oikeuksia koskevan kansainvälisen yleissopimuksen 14 artikla 3 kohta g alakohta.

²¹⁴ Hirvelä & Heikkilä 2017, s. 418–419.

sisältöön myös Euroopassa, erityisesti ihmisoikeussopimuksen ja sen tulkinnan kautta. Tutkielman kannalta tärkein normatiivinen pohja itsekriminointisuojaalle ilmeneekin Euroopan ihmisoikeussopimuksesta sekä EU:n perusoikeuskirjasta.

5.2 Itsekriminointisuojaajan normipohja

5.2.1 Ihmisoikeussopimus ja EIT:n ratkaisukäytäntö

Ymmärrys oikeudesta itsekriminointisuojaan on kehittynyt kansainvälisen muutoksen ohella myös Euroopassa; erityisesti ihmisoikeustuomioistuimen ratkaisukäytännössä. Periaate ilmenee EIS 6 artiklasta, vaikkakaan ei suoraan. Vaikka artiklassa ei suoraan säädetä oikeudesta vaieta tai mainita itsekriminointisuojaaja, EIT:n mukaan nämä oikeudet ovat kansainvälisesti tunnustettuja normeja, jotka ovat keskeisiä oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin toteutumisessa ja siten sisältyvät artiklaan implisiittisesti.²¹⁵ Lisäksi itsekriminointisuojaalla on läheinen yhteys erityisesti 6 artiklan 2 kohtaan, jonka mukaan jokaista rikoksesta syytettyä on pidettävä syyttömänä, kunnes hänen syyllisyytensä on laillisesti näytetty toteen. Rikosasiassa syyttäjän tulee näyttää syytetyn syyllisyys toteen turvautumatta todisteisiin, jotka on hankittu pakottamisella tai painostuksella vastoin syytetyn tahtoa.²¹⁶

Edellä mainittu syyttömyysolettaman ja syyttäjän todistustaakan kytkeminen itsekriminointisuojaan todettiin ratkaisussa *Saunders v. Yhdistynyt kuningaskunta*, joka on merkittävimpiä EIT:n ratkaisuja itsekriminointisuojaan liittyen. Tapauksessa ministeriö oli asettanut tarkastajaryhmän tutkimaan erääseen yrityskauppaan liittyneitä epäselvyyksiä, ja kansallisen lain mukaisesti tarkastuksen kohteena oleville oli asetettu velvollisuus antaa tarkastajille kaikki asiassa tarvittavat tiedot. Toisaalta laki mahdollisti näiden tietojen käyttämisen myöhemmässä oikeudenkäynnissä. Tarkastuksen kohteena ollut henkilö tuomittiinkin vankeuteen yrityskauppaan liittyneestä rikoksesta annettuaan vaadittuja tietoja. Henkilö valitti EIT:n sillä perusteella, että katsoi EIS 6 artiklaa rikotun.

EIT katsoi, ettei ratkaistavana ollut kysymys siitä, onko itsekriminointisuoja absoluuttinen oikeus vai voidaanko oikeutta loukata yksittäistapauksissa.²¹⁷ Sen sijaan kysymys oli ainoastaan siitä, oliko tarkastusmenettelyssä pakon edessä annettuja tietoja lupa käyttää myöhemmässä rikosoikeudenkäynnissä, vai oliko tämä 6 artiklan vastaista. EIT totesi, että tuomitun antamia

²¹⁵ EIT *John Murray v. Yhdistynyt kuningaskunta*, tuomio 8.2.1996, nro. 18731/91, kohta 45.

²¹⁶ EIT *Saunders v. Yhdistynyt kuningaskunta*, tuomio 17.12.1996, nro. 19187/91, kohta 68.

²¹⁷ EIT *Saunders v. Yhdistynyt kuningaskunta*, tuomio 17.12.1996, nro. 19187/91, kohta 74.

vastauksia oli käytetty siten, että ne saivat aikaan tähän kohdistuvan kriminoivan vaikutuksen. Merkitystä ei ollut sillä, olivatko vastaukset itsessään itsekriminoivia vaiko eivät. EIT:n mukaan itsekriminointisuojan tärkein toteutustapa on epäillyn tai syytetyn vaitiolo-oikeuden kunnioittaminen, joskaan tämä oikeus ei ulotu jo olemassa olevaan näyttöön, joka ei riipu syytetyn tahdosta.²¹⁸ Itsekriminointisuojan toteutumisen edellytyksenä on se, että syyttäjän täytyy näyttää syyllisyys toteen ilman pakkoa tai syytetyn tahdon vastaisesti hankitulla todistusaineistolla.²¹⁹

EIT:n mukaan 6 artiklaa oli siten rikottu. Syytetyllä käytössään olevat oikeussuojatoimet eivät riittäneet sen estämiseen, että vastoin syytetyn tahtoa hankitut lausunnot olivat käytettävissä aineistona tulevassa rikosoikeudenkäynnissä, sillä kansallinen laki tosiasiallisesti mahdollisti lausuntojen hyödyntämisen näin. Yleinen etu ei ollut myöskään riittävä peruste oikeuttamaan tietojen käyttöä todisteena.²²⁰

Itsekriminointisuojan asettaminen etusijalle yleiseen etuun nähden oli toinen merkittävä seikka syyttömyysolettaman ja syyttäjän todistustaakan itsekriminointisuojaan yhdistämisen lisäksi. On myös esitetty, että vaikka EIT ei varsinaisesti lausunnutkaan suojan absoluuttisuudesta mitään, itsekriminointisuojalta annettiin kuitenkin absoluuttinen luonne ainakin siinä merkityksessä, että suojan loukkaaminen voi täytyä, vaikka ei osoitettaisi loukkauksen vaikuttaneen syy-yhteydessä langettavaan tuomioon.²²¹ Ratkaisun mukaan pakon avulla saadun näytön ei itsessään tarvitse olla ratkaisevaa tuomion kannalta, vaan tällaisen näytön käyttäminen ylipäätään rikosprosessissa saattaa olla 6 artiklan vastaista.

Ratkaisussa oli kyse tarkastusmenettelyn, eli muun kuin rikosprosessin aikana saaduista tiedoista. EIT totesi, että tietojenantovelvollisuuden asettaminen sanktiouhalla tällaisissa hallinnollisissa prosesseissa oli sinänsä hyväksyttävää, eikä prosesseilta tullut vaatia 6 artiklan kriteerien täyttämistä.²²²

Itsekriminointisuoja voi tulla kyseeseen myös niissä tilanteissa, kun pakon avulla saadut tiedot eivät lopulta edes johda rikosprosessiin. *Funke v. Ranska* -tapauksessa²²³ oli kyseessä tilanne, jossa Ranskan tulliviranomainen kansallisen lain mukaisesti velvoitti sakon uhalla epäiltyä toimittamaan

²¹⁸ Tarkemmin sanottuna oikeus ei ulotu näyttöön, joka on saatu syytetyltä pakkokeinoin, mutta joka on olemassa riippumatta tämän tahdosta, kuten etsintäluvan nojalla hankitut asiakirjat tai syytetyn hengitys-, veri- ja virtsanäytteet sekä DNA-testausta varten otetut näytteet. Ks. *ibid.* kohta 69.

²¹⁹ EIT *Saunders v. Yhdistynyt kuningaskunta*, tuomio 17.12.1996, nro. 19187/91, kohdat 68–69, 72 ja 74.

²²⁰ *ibid.* kohdat 74–75.

²²¹ Trechsel & Summers 2006, s. 344.

²²² EIT *Saunders v. Yhdistynyt kuningaskunta*, tuomio 17.12.1996, nro. 19187/91, kohta 67.

²²³ EIT *Funke v. Ranska*, tuomio 25.2.1993, nro. 10828/84.

asiakirjoja liittyen ulkomaisiin pankkitileihin. Näiden asiakirjojen olemassaolosta ei ollut täyttä varmuutta, mutta viranomaiset perustellusti uskoivat niiden olemassaoloon. Epäilty oli kieltäytynyt. Tulliviranomainen sai kuitenkin haltuunsa pyydetyn aineiston kotietsinnässä. Aineisto ei johtanut syytteen nostamiseen, mutta tästä huolimatta epäilty tuomittiin sakkoon laiminlyötyään tiedonantovelvollisuutensa.

EIT katsoi 6 artiklaa ja epäillyn itsekriminointisuoja loukatun. Tuomioistuimen mukaan Ranskan tulliviranomainen oli koettanut pakottaa epäillyn toimittamaan todisteet rikoksista, joihin hänen epäiltiin syyllistyneen, koska se ei pystynyt tai halunnut hankkia näitä todisteita muilla keinoin. EIT:n mukaan tullilainsäädännön erityispiirteet eivät voi oikeuttaa kenenkään itsekriminointisuojaan ja vaikenemisoikeuden rikkomista tällä tavoin.²²⁴ Pyydettyjen tietojen antaminen olisi ollut näytön esittämistä omasta syyllisyydestä ja saattanut johtaa rikossyyteeseen.

Itsekriminointisuoja siis sovelletaan myös jo silloin, kun henkilö ei ole epäillyn tai vastaajan asemassa, mutta rikosoikeudenkäynti on odotettavissa, kun tämä antaa tietoja hallinnollisessa menettelyssä.²²⁵ Keskeistä on *riittävä syytteen vaara*. EIT tulkitsee syytteen käsitettä autonomisesti 6 artiklan kontekstissa. Ratkaisevaa ei ole ainoastaan kansallinen luonnehdinta, vaan tuomioistuimen luonnehtima ”huomattava vaikutus”²²⁶, joka henkilölle voi aiheutua viranomaistoimien seurauksena. Tapauksessa *Heaney ja McGuinness v. Irlanti* EIT katsoi valittajien olleen syytteessä EIS 6 artiklan tarkoittamalla tavalla, vaikka heidät oli vapautettu rikosepäilyistä. Valittajiin oli kuitenkin kohdistunut vakava rikosepäily valtion turvallisuuden vaarantamiseen liittyen, poliisitutkinta sekä pakottava selontekovelvollisuus, jonka antamatta jättäminen oli sanktioitu.²²⁷

EIS 6 artiklasta ilmenee jako oikeuksiin ja velvollisuuksiin (civil limb) sekä rikosasioihin (criminal limb). Itsekriminointisuoja voi siis tulla kyseeseen vain, jos asia liittyy jälkimmäiseen rikosoikeudelliseen alaan. EIT kuitenkin arvioi näitä käsitteitä autonomisesti ja laajasti, ja siksi myös hallinnolliset prosessit voivat olla osa rikosoikeuden alaa EIS:n tarkoittamalla tavalla. EIT arvioi tätä tapauskohtaisesti ns. Engel-kriteerien avulla.

Engel-ratkaisussa EIT totesi kolmivaiheisen analyysin, joskaan ei kumulatiivisen, jota se käyttää arvioidessaan sitä, liittyykö asia rikosoikeuden alaan. Ensimmäinen on rikkomuksen tai teon

²²⁴ EIT *Funke v. Ranska*, tuomio 25.2.1993, nro. 10828/84, kohta 44.

²²⁵ EIT *Weh v. Itävalta*, tuomio 8.4.2004, nro. 38544/97, kohta 42.

²²⁶ EIT on käyttänyt tässä yhteydessä ilmaisua ”substantially affected”.

²²⁷ EIT *Heaney ja McGuinness v. Irlanti*, tuomio 21.12.2000, nro. 34720/97, kohta 42.

kansallinen lainsäädännöllinen luonnehdinta, toisin sanoen se, onko teko kansallisesti rikosoikeudellinen vai jotakin muuta. Tämä seikka ei yksistään ole ratkaiseva, vaan toimii pikemminkin analyysin lähtökohtana. Toinen on rikkomuksen tai teon luonne. Jos rikkomuksen seuraamukset koskevat yleisesti kaikkia kansalaisia tai ainakin laajaa joukkoa, tämä viittaa rikosoikeudelliseen luonteeseen. Mikäli seuraamukset kohdistuvat vain rajattuun joukkoon, kuten tiettyyn ammattiryhmään, luonne on vähemmän rikosoikeudellinen. Kolmas kriteeri on teon seuraamuksen luonne ja ankaruus. Vapaudenmenetys kuuluu seuraamuksena rikosoikeudelliseen alaan poikkeustilanteita lukuun ottamatta, ja sakot, jotka voidaan panna täytäntöön vankeutena sekä rikosrekisterimerkintään johtavat seuraamukset voivat olla myös luonteeltaan rikosoikeudellisia.²²⁸

Taloudellisen seuraamuksen luonteen arvioinnissa EIT kiinnittää huomiota myös seuraamuksen suuruuteen ja tarkoitukseen. Seuraamukset voivat olla luonteeltaan rikosoikeudellisia, jos ne ovat rahallisesti arvioituna suuria tai jos niiden tarkoituksena ei ole korvata vahinkoa, vaan toimia rankaisevana ja ennaltaehkäisevänä keinona laiminlyöntien estämisessä.²²⁹ Vaikka seuraamus ei olisikaan rahallisesti merkittävä, voi rikkomus silti kuulua rikosoikeuden alaan sillä perusteella, että seuraamuksen tarkoite on toimia rankaisuna ja edistää sääntöjen noudattamista, esimerkiksi jos verovelvollisille määrätään veronkorotus yleisen säännön nojalla.²³⁰

Vaikka rikosprosessin ulkopuolisilta hallinnollisilta menettelyiltä ei voida lähtökohtaisesti vaatia 6 artiklan kriteerien täyttymistä, voi hallinnollisen pakon käyttäminen itsessään liittyä rikosprosessiin niin kiinteästi, että oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin vaatimuksia tulee soveltaa näiden menettelyjen muodostamaan kokonaisuuteen. *Chambaz v. Sveitsi* -ratkaisussa valittajaa oli hallinnollisessa verotusmenettelyssä vaadittu toimittamaan uhkasakon tehostamana lisätietoja omaisuudestaan. EIT:n mukaan valittaja ei ollut voinut sulkea pois sitä mahdollisuutta, että hän joutuisi *syytteen vaaraan* ja että hänen asemansa tutkinnassa huononisi tämän vuoksi. Esitutkinta oli aloitettu vasta vuosien kuluttua sen jälkeen, kun tietoja oli vaadittu. EIT totesi, ettei tällä ollut merkitystä, vaan itsekriminointisuoja sovellettiin kokonaisuutena arvioitavaan hallinto- ja rikosprosesseista muodostuvaan menettelyyn.²³¹

Tapaus *J.B. v. Sveitsi* koski myös verotusmenettelyä ja sakkomaksua. Veroviranomaiset olivat aloittaneet tutkinnan veropetoksesta ja vaativat valittajaa esittämään aineistoa usean eri yrityksen

²²⁸ EIT *Engel ja muut v. Alankomaat*, tuomio 8.6.1976, nrot. 100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72, kohdat 82–83. Ks. myös esim. Dourado & Silva Dias 2011, s. 137.

²²⁹ EIT *Bendenoun v. Ranska*, tuomio 24.2.1994, nro. 12547/86, kohta 47.

²³⁰ Ks. tästä EIT *Jussila v. Suomi*, tuomio 23.11.2003, nro. 73053/01, kohta 38.

²³¹ EIT *Chambaz v. Sveitsi*, tuomio 5.4.2012, nro. 11663/04, kohdat 53–56.

veroasioista. Valittaja oli myöntänyt, ettei ollut ilmoittanut verotuksessa kaikkia tietoja yhtiöistä, joihin oli sijoittanut, mutta kieltäytyi kuitenkin antamasta tietoja. Hänelle oli siten määrätty neljä kurinpidollista sakkoa.

EIT arvioi, että sakoilla oli ollut pelotevaikutus ja rangaistuksenomainen luonne, jolla perusteella jo itsessään EIS 6 artiklan kriteerit tulivat arvioitavaksi.²³² Valittajan ei voitu katsoa voineen sulkea pois sitä mahdollisuutta, että häntä tultaisiin syyttämään veropetoksesta. Vaikka verotusmenettelyn aikana ei ollut vireillä valittajaa koskevaa rikosprosessia, EIT:n mukaan itsekriminointisuoja ulottui ajallisesti jo kyseessä olevaan varhaisempaan verotusmenettelyyn, sillä hallinnollinen ja rangaistuksen määräämiseen tähtäävä menettely olivat siinä määrin kietoutuneet toisiinsa, että valittaja oli syytteen alainen 6 artiklan tarkoittamalla tavalla. Sveitsin hallitus vetosi siihen, että rikos- ja verotusmenettelyiden erillisuus olisi epätarkoituksenmukaista. Tältä osin EIT totesi, että sopimusvaltioiden vastuulla on järjestää ihmisoikeussopimuksen toteutuminen tarkoituksenmukaisella tavalla. Itsekriminointisuoja oli tapauksessa rikottu.²³³

Sanktiouhkaista ilmoitusvelvollisuutta avaa vielä hieman ratkaisu *Allen v. Yhdistynyt kuningaskunta*.²³⁴ Valittajaa oli vaadittu toimittamaan selvitys varoistaan ja veloistaan verotuksen toimittamista varten. Selvityksen jättämättä antaminen oli sanktioitu. Valittaja oli antanut vilpillisesti väärää sekä harhaanjohtavaa tietoa, jonka vuoksi tätä vastaan oli nostettu syyte veropetoksesta. Oikeudessa hän oli vedonnut siihen, ettei voinut toimittaa pyydettyjä tietoja itsekriminointisuojaansa puitteissa. EIT:n mukaan itsekriminointisuoja ei kuitenkaan sinänsä estä viranomaisia käyttämästä pakottavia keinoja, joilla henkilöä vaaditaan antamaan tietoja taloudellisista tai yritystoimintaansa koskevista asioista. Velvollisuus ilmoittaa tieto tuloista ja pääomista verotuksen toimittamista varten on tuomioistuimen mukaan sopimusvaltioiden yhteinen piirre, jota ilman niiden olisi vaikeaa toimia tehokkaasti.²³⁵

Tässä ratkaisussa ei kuitenkaan EIT:n mukaan ollut kyse niinkään aiemmassa vaiheessa tehdystä mahdollisesta verorikoksesta ja sen pakotetusta tunnustamisesta, vaan väärin tietojen antamisen rikoksesta uutena rikoksena.²³⁶ Itsekriminointisuojujalle ei voida antaa sellaista merkitystä, joka

²³² EIT *J.B. v. Sveitsi*, tuomio 3.5.2001, nro. 31827/96, kohdat 48–49. Sakkomaksu oli suuruudeltaan yli 21 000 Sveitsin frangia. EIT:n mukaan sakon määrä ei ollut vähäinen eikä sen tarkoituksena ollut kompensoida kustannuksia tai vahinkoja, vaan sen luonne oli pikemminkin rankaiseva ja varoittava.

²³³ EIT *J.B. v. Sveitsi*, tuomio 3.5.2001, nro. 31827/96, kohdat 47–49 ja 69–71.

²³⁴ EIT *Allen v. Yhdistynyt Kuningaskunta*, tutkimattajättämispäätös 10.9.2002, nro. 76574/01.

²³⁵ EIT *Allen v. Yhdistynyt Kuningaskunta*, tutkimattajättämispäätös 10.9.2002, nro. 76574/01, s. 5.

²³⁶ Ks. esim. Luja 2011, s. 268.

mahdollistaisi yleisesti kaikkien verotarkastustoimien välttämisen väärää tietoa antamalla.²³⁷ Tästä syystä ratkaisusta ei voine vetää liian pitkälle vietyjä johtopäätöksiä siitä itsekriminointisuojan merkityksettömyydessä verotusmenettelyissä. Sen sijaan seikka, joka voidaan päätellä, on se, ettei tavanomainen verotusmenettely tarjoa ainakaan yleisesti ottaen itsekriminointisuojaan vetoamisen mahdollisuutta.

Van Weerelt v. Alankomaat -tapauksessa veroviranomainen oli velvoittanut valittajaa antamaan tietoja, joita ei ollut mahdollista saada mistään muualta kuin verovelvolliselta itseltään. Velvoite perustui aineelliseen verolainsäädäntöön ja sen tarkoituksena oli ainoastaan veron määrän sekä viivästyskoron laskenta ja niiden määrääminen. Valittaja esitti, ettei lainsäädännössä ollut mitään takeita sille, ettei kerättyjä tietoja käytettäisi tietojen antajaa vastaan myös rikosoikeudellisessa menettelyssä syytteen perustana. Alankomaiden kansallinen tuomioistuin oli katsonut, että lainsäädännön puute tuli huomioida siten, että oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin vaatimuksen täyttämiseksi pakon avulla kerättyjen tietojen käyttöala tuli rajoittaa pelkästään veron määräämisen tarkoituksiin. Vaikka asia ei ollut loppuun käsitelty kansallisessa tuomioistuimessa, jolloin EIT hylkäsi valituksen, se kuitenkin totesi, että kansallisen tuomioistuimen tekemä rajoitus pakon avulla saaduille tiedoille oli riittävä tae itsekriminointisuojan kunnioittamiselle.²³⁸

EIT katsoi, että viranomaisilla on oikeus velvoittaa henkilö antamaan tietoja, joita ei voida saada muualta kuin henkilöltä itseltään, jos tämän tarkoituksena on veron ja korkojen kantaminen sovellettavan verolainsäädännön mukaisesti. Tällaista tietoa ei kuitenkaan saa käyttää seuraamusmaksujen määräämiseen tai rikossyytteiden nostamiseen.²³⁹

EIT:n ratkaisukäytännöstä huomataan, että itsekriminointisuojan soveltamisala ei rajoitu ainoastaan muodollisesti vireillä olevaan rikosprosessiin. Tuomioistuin tulkitsee rikossyytteen käsitettä autonomisesti ja tapauskohtaisesti, minkä seurauksena myös verotukseen liittyvät hallinnolliset menettelyt voivat kuulua rikosoikeudellisen alan piiriin, jos niissä määrättyillä sanktioilla on rangaistuksenomainen luonne tai jos ne liittyvät riittävän läheisesti mahdolliseen rikosprosessiin.

Itsekriminointisuoja voi tulla sovellettavaksi jo varhaisessa vaiheessa, mikäli henkilöllä on riittävä syy olettaa tietojenantovelvollisuuden altistavan tämän rikosoikeudellisille seuraamuksille.

Merkitystä on annettu myös sille, vaatiiko viranomainen toimittamaan jotakin spesifiä, yksilöitävää

²³⁷ Tällainen merkitys tekisikin oikeastaan tyhjäksi koko tavanomaisen verotusmenettelyjärjestelmän.

²³⁸ EIT *Van Weerelt v. Alankomaat*, päätös 16.6.2015, nro. 784/14. Erityisesti kohdat 60–61.

²³⁹ Kansallinen tuomioistuin oli antamallaan päätöksellä kieltänyt tietojen käyttämisen rikossyytteen nostamiseksi, joten lainsäädännöllinen puute tässä suhteessa katsottiin korjatuksi.

aineistoa, joka liittyy suoraan rikosepäilyyn.²⁴⁰ Lisäksi palomuurisäännösten puuttuminen kansallisessa lainsäädännössä näyttäisi vaikuttavan punnintaan itsekriminointisuojan rikkomisesta.²⁴¹ Ratkaisevaa ei ole siten menettelyn kansallinen luonnehdinta eikä rikosprosessin ajallinen vireilletulo, vaan se, käytetäänkö viranomaistoimia tavalla, joka pakottaa henkilön aktiivisesti myötävaikuttamaan oman syyllisyytensä selvittämiseen.

5.2.2 Perusoikeuskirja ja EUT:n ratkaisukäytäntö

Unionin oikeudessa itsekriminointisuoja ilmenee perusoikeuskirjan 48 artiklasta. Artiklan mukaan jokaista syytettyä on pidettävä syyttömänä, kunnes tämän syyllisyys on laillisesti näytetty toteen, ja jokaiselle syytetylle taataan oikeus puolustukseen. Lisäksi 47 artiklan toinen kohta, joka koskee oikeutta oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin puolueettomassa tuomioistuimessa sekä oikeutta puolustukseen ja edustukseen, pitää sisällään itsekriminointisuojan osana oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä.

Periaate tunnustettiin unionin yleisenä oikeusperiaatteena jo ennen sen kodifointia perusoikeuskirjaan.²⁴² Toisaalta suoja tunnustettiin pitkään perusoikeuskirjan voimaan tuleminen jälkeenkin ainoastaan luonnollisille henkilöille rikosprosessiin kuuluvana oikeutena, eikä sille annettu merkitystä oikeushenkilöille esimerkiksi kilpailuoikeuden alalla.²⁴³ EUT oli viitannut EIT:n autonomiseen tulkintaan rikosoikeuden alan käsitteestä arvioidessaan hallinnollisten seuraamusten luonnetta, mutta nämä viittaukset koskivat lähinnä seuraamusten luokittelua kaksoisrangaistavuuden kiellon kannalta.²⁴⁴ Sittemmin EUT:n tulkinta on kuitenkin lähentynyt

²⁴⁰ Esim. *Saunders-, Heaney ja McGuinness* sekä *J.B.*-tapauksissa viranomaiset vaativat hyvin yksilöityjä tietoja, joilla oli läheinen yhteys rikosepäilyyn. Mitä yksilöidympää tietoa vaaditaan ja mitä läheisempi yhteys vaaditulla tiedolla on rikosepäilyyn, sitä lähempänä vaikuttaisi olevan se, että näiden tietojen vaatiminen loukkaa itsekriminointisuoja. Olemassa olevan rikosepäilyn vahvistaminen vaatimalla henkilöä toimittamaan juuri tähän epäilyyn liittyvää aineistoa onkin itsekriminointisuojan ytimen vastaista.

²⁴¹ Tämä voidaan johtaa erityisesti *Saunders*-ratkaisusta, jossa valittajan eri oikeussuojakeinot katsottiin tehottomiksi siitä syystä, että kansallinen laki salli pakolla vaadittujen tietojen käyttämisen myöhemmässä rikosoikeudenkäynnissä. Itsekriminointisuojaan ei yleisesti ottaen voida vedota, jos aineelliseen lainsäädäntöön on luotu tehokkaat oikeussuojakeinot (palomuri) sitä vastaan, että sanktion uhalla annettuja tietoja käytettäisiin rikosprosessissa antajaa vastaan. Jos palomuria ei ole, itsekriminointisuojaan vetoaminen on helpompaa. Ks. aiheesta esim. Vuorenperä 2011, s. 589.

²⁴² Asia C-374/87, *Orkem v. Komissio*, kohta 18.

²⁴³ Asia C-374/87, *Orkem v. Komissio*, kohta 29. Ks. myös asia C-419/14, *WebMindLicenses*, kohta 83 sekä julkiasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-481/19, *DB v. Consob*, kohta 96.

²⁴⁴ Ks. esim. asiat C-617/10, *Åkerberg Fransson*, kohta 35 ja C-489/10, *Bonda*, kohta 37. *Ne bis in idem*-kiellon mukaan sekä hallinnollisen seuraamuksen että rikosoikeudellisen seuraamuksen määrääminen samasta teosta on kielletty, mikäli hallinnollinen seuraamus on ankaruutensa vuoksi rikosoikeuden alaan kuuluva EIS:n tarkoittamalla tavalla. EUT tunnusti jo aiemmin EIT:n periaatteen, jonka mukaan rangaistus voi olla rikosoikeudellinen, vaikka sen kansallinen luonnehdinta on hallinnollinen, mutta ei johtanut tästä päätelmää, että rikosprosessiin liittyvät oikeudet, kuten itsekriminointisuoja, voisivat näin ollen tulla osaksi myös hallintoprosessia. Toisaalta tämä saattoi johtua yksinkertaisesti vain siitä, ettei näiden asioiden ennakkoratkaisukysymyksissä tätä kysytty.

EIT:n ratkaisulinjaa ja itsekriminointisuojaan asema on tunnustettu myös tilanteissa, joilla ei ole välitöntä yhteyttä rikosprosessiin tai -syytöseen.

Tässä suhteessa EUT:n ratkaisu *DB v. Consob* oli merkittävä. Tapauksessa Italian finanssivalvontaviranomainen oli määrännyt henkilölle hallinnollisia seuraamusmaksuja sisäpiiritiedon väärinkäytöstä. Lisäksi seuraamusmaksujen perusteena oli se, että hän oli jatkuvasti pyrkinyt lykkäämään asiaan liittyvää kuulemistilaisuutta ja lopulta saavuttuaan sinne ei ollut suostunut vastaamaan hänelle esitettyihin kysymyksiin.

Asian edettyä Italian perustuslakituomioistuimeen oli tuomioistuin esittänyt edelleen EUT:lle ennakkoratkaisukysymyksen ja pyytänyt lausumaan siitä, ovatko asiassa relevantit sekundäärisäännökset, eli markkinoiden väärinkäyttöasetus ja -direktiivi, yhteensopivia perusoikeuskirjan 47 ja 48 artiklan kanssa, kun niitä tulkitaan EIT:n ihmisoikeussopimuksen 6 artiklaa koskevan oikeuskäytännön kanssa. Asiassa oli perustuslakituomioistuimen mukaan huomioitava se, että viranomaisen kanssa tehtävää yhteistyötä hallinnollisessa menettelyssä koskeva vaatimus voi edistää hallinnollisen rikkomuksen oletetun tekijän vastaista rikossyytettä. Italian oikeudessa sisäpiiritiedon väärinkäyttö on nimittäin sekä hallinnollinen rikkomus että rikosoikeudellinen rikos ja niihin liittyviä menettelyjä voidaan panna vireille ja toteuttaa samanaikaisesti. Italialaisen tuomioistuimen näkemyksen mukaan itsekriminointisuoja ei voi oikeuttaa kuulemistilaisuuksiin osallistumatta jättämistä tai niiden lykkäämistä, kunhan tilaisuuksissa taataan osallistujalle oikeus olla vastaamatta tilaisuudessa esitettyihin kysymyksiin. Kyseisessä tilanteessa ei ollut kuitenkaan takuuta vaikenemiselle tilaisuudessa.²⁴⁵

EUT totesi aluksi, että ennakkoratkaisukysymyksessä viitataan perusoikeuskirjan 47 ja 48 artikloiden lisäksi EIS 6 artiklaan ja EIT:n sitä koskevaan oikeuskäytäntöön ja muistutti, että ihmisoikeussopimuksessa taatut perusoikeudet ovat yleisinä periaatteina osa unionin oikeutta, vaikka sopimus ei ole itsessään osa EU:n oikeusjärjestystä. Lisäksi perusoikeuskirjan 52 artiklan mukaan ihmisoikeussopimuksen ja perusoikeuskirjan oikeudet vastaavat toisiaan, ja niiden ulottuvuus ja merkitys ovat samat. Tällä pyritään varmistamaan johdonmukaisuus oikeuksien välillä vaikuttamatta unionin oikeuden ja unionin tuomioistuimen itsenäisyyteen.²⁴⁶

Tuomioistuin katsoi, ettei vaikenemisoikeus voi rajoittua vain rikkomusten tunnustamiseen tai huomautuksiin, jotka suoraan tukevat kuultavana olevan henkilön syyllisyyttä, vaan se kattaa myös

²⁴⁵ Asia C-481/19, *DB v. Consob*, kohdat 20–22.

²⁴⁶ *ibid*, kohta 36.

sellaiset tosiseikkoja koskevat tiedot, joita voidaan myöhemmin käyttää syytteen tukena ja joilla voi olla merkitystä henkilön syyllisyyden toteamisen tai hänelle määrättävän seuraamuksen osalta. Toisaalta vaikenemisoikeudella ei voida oikeuttaa kieltäytymistä kaikesta yhteistyöstä viranomaisen kanssa, kuten kuulemistilaisuuteen osallistumatta jättämistä tai käsittelyn tahallista viivyttämistä.²⁴⁷

EUT jätti kansallisen tuomioistuimen vastuulle arvioida hallinnollisten seuraamusten rikosoikeudellista luonnetta Engel-kriteerien valossa. Se kuitenkin huomautti, että vaikka oletettaisiin, etteivät seuraamukset olisi luonteeltaan rikosoikeudellisia, kansallinen lainsäädäntö, joka mahdollistaa hallinnollisessa menettelyssä saatujen todisteiden käyttämisen rikosasiassa syytettyä vastaan, voi myös luoda tarpeen kunnioittaa vaikenemisoikeutta.²⁴⁸ Vaikenemisoikeus on esteenä sille, että luonnolliselle henkilölle määrätään seuraamus siitä, että tämä kieltäytyy antamasta viranomaiselle vastauksia, joista saattaa ilmetä joko rikosoikeudellinen vastuu tai vastuu rikkomuksesta, josta voidaan määrätä luonteeltaan rikosoikeudellinen hallinnollinen seuraamus.²⁴⁹

Tätä arviointia luonnollisen henkilön osalta ei voida EUT:n mukaan kyseenalaistaa aiemmalla oikeuskäytännöllä, jonka mukaan yritys on velvoitettu kilpailurikkomusmenettelyissä toimittamaan tarvittavat selvitykset sen tiedoissa olevista tosiseikoista, vaikka näiden tietojen avulla voitaisiinkin todistaa kilpailunvastainen toiminta. Toisaalta yritystäkään ei ole aiemman oikeuskäytännön perusteella saatu velvoittaa antamaan vastauksia, joiden seurauksena sen olisi myönnettävä kilpailunvastainen toiminta. Oikeuskäytännössä tarkastellut menettelyt ovat koskeneet yrityksiä ja niiden yhteenliittymiä, eikä ratkaisuja voida siksi soveltaa analogisesti luonnollisia henkilöitä koskeviin menettelyihin.²⁵⁰

Aiempi EUT:n oikeuskäytäntö itsekriminointisuojusta oli koskenut oikeushenkilöitä ja kilpailurikkomusmenettelyitä. Näissä tapauksissa oli todettu, etteivät oikeushenkilötkään ole velvoitettuja antamaan suoraan itsekriminointivastauksia, mutta ne ovat sen sijaan velvoitettuja toimittamaan pyydettyä aineistoa menettelyn aikana.

Itsekriminointisuojan tasoa voisi tällä tavalla arvioituna pitää matalampana oikeushenkilöille kuin luonnollisille henkilöille, sillä oikeushenkilöitä vaikuttaisi koskevan editiovelvollisuus, joka on EIT:n käytännössä todettu olevan itsekriminointisuojan vastainen luonnollisista henkilöistä puhuttaessa. Toisaalta tämä ei ole välttämättä oikea tulkinta, vaan on myös mahdollista, että kyse on

²⁴⁷ Asia C-481/19, *DB v. Consob*, kohdat 40–41.

²⁴⁸ Näkemys on linjassa EIT:n tulkinnan kanssa, jossa palomuurisäännösten puuttuminen on johtanut usein itsekriminointisuojan kunnioittamisen vaatimiseen.

²⁴⁹ Asia C-481/19, *DB v. Consob*, kohdat 43–45.

²⁵⁰ Asia C-481/19, *DB v. Consob*, kohdat 46–48. EUT viittaa mm. aiemmin esitettyyn *Orkem*-ratkaisuun.

ainoastaan menettelyllisestä erosta. Voitaisiin katsoa, että unionin kilpailuoikeus ja siinä määrättävät sanktiot sekä näitä koskeva oikeuskäytäntö ovat kuuluneet kokonaisuudessaan hallinnollisen menettelyn alaan. *Consob*-tapaus taas koski tilannetta, jossa hallinnolliset sanktiot saattoivat olla luonteeltaan rikosoikeudellisia. Näin ollen kysymys ei ole auttamatta siitä, *kenelle* itsekriminointisuoja kuuluu, luonnolliselle vai oikeushenkilölle, vaan minkälaisissa menettelyissä oikeutta sovelletaan.²⁵¹ Oikeuskäytännöstä ei voida johtaa suoraa päätelmää siitä, ettei itsekriminointisuoja voisi tulla kyseeseen myös oikeushenkilöiden tapauksessa.²⁵²

Consob -ratkaisu joka tapauksessa vahvisti, että ainakin luonnollisten henkilöiden osalta EU-oikeudellinen itsekriminointisuoja vastaa EIT:n ratkaisukäytäntöä ja tämä on otettava huomioon myös unionin oikeudessa. Tulee huomata, ettei asiassa ollut vireillä rikosprosessia, mutta henkilöllä oli oikeus vaieta, vaikka hallinnollisia sanktioita ei olisi pidetty luonteeltaan rikosoikeudellisina. Tämä johtui siitä, että henkilöllä oli joka tapauksessa uhka *mahdollisesta* rikosprosessista. Näin ollen unionin oikeudessa itsekriminointisuoja täytyy tulkita täysin yhdenmukaisesti ja arvioida samoihin seikkoihin perustuen kuin jo edellä esitetyn EIT:n oikeuskäytännön kanssa.

5.3 Itsekriminointisuoja ja DAC6

5.3.1 Ongelmat varsinaisen rikosprosessin kannalta

Verrattuna aiempiin ja myös tämän jälkeen voimaan astuneisiin DAC-direktiiveihin, DAC6:n raportointivelvoitteet ovat melko omalaatuisia siinä mielessä, että ensinnäkin raportoijana saattaa olla verovelvollinen itse, eikä esimerkiksi rahoituslaitos tai alustatalouden palvelu. Toiseksi raportoitava tieto ei ole luonteeltaan yksinkertaista, esimerkiksi tilin saldo tai omaisuuden kauppahinta, vaan raportoijan tulee arvioida taloudellisia toimia kokonaisvaltaisesti ja pohjautuen jossain määrin subjektiivisiin direktiivissä esitettyihin tunnusmerkkeihin. Nämä ovat muun ohella seikkoja, joilla on merkitystä itsekriminointisuojan kannalta. Aloitan tarkastelun tarkastelemalla tilanteita, joissa vireillä on varsinainen rikosprosessi tai on olemassa sen vaara. Varsinaisella viittaa kansallisen rikoslainsäädännön mukaiseen rikosprosessiin erotuksena EIT:n autonomisesta rikosoikeuden alan tulkinnasta. Tämän jälkeen arvioidaan tilanteita, joissa on EIS 6 artiklan tarkoittama rikosprosessi tai -syyte, joka kattaa myös hallinnolliset menettelyt.

²⁵¹ Fernandes ym. 2024, s. 425.

²⁵² Käytännössä oikeushenkilöidenkin itsekriminointisuojan toteuttaminen tietysti kanavoituisi yksityishenkilölle, joka edustaa yhtiötä. Yhtiö voi olla rikosoikeudellisessa vastuussa tai siihen voi kohdistua luonteeltaan rikosoikeudellisia hallinnollisia seuraamuksia usein samalla tavoin kuin luonnolliseen henkilöön.

Itsekriminointisuojaalla saattaa olla merkitystä erityisesti siinä tapauksessa, että välittäjä ei ole tai välittäjä ei sijaitse unionin alueella taikka jos välittäjä vetoaa LPP:n suojaan, jolloin raportointivelvoite siirtyy verovelvolliselle. Tällöin mahdollinen rikosepäily kohdistuu verovelvolliseen tai oikeammin yhtiön omistajiin tai vastuuhenkilöihin. Toisaalta useissa jäsenvaltioissa voidaan myös välittäjiä asettaa syytteeseen avunannosta verorikokseen tai muuhun talousrikokseen. Mikäli kansallinen laki sallii myös välittäjän asettamisen syytteeseen sellaiseen järjestelyyn osallistumisesta, josta verovelvollinen voidaan tuomita, ei ole syytä katsoa, etteivätkö itsekriminointisuojan periaatteet turvaisi myös välittäjiä.²⁵³

Direktiivin tavoitteena on kerätä varhaisessa vaiheessa tietoa verojärjestelyistä, joten on epätodennäköistä, että samanaikaisesti olisi vireillä varsinainen rikostutkinta, joka kohdistuu verovelvolliseen. Viranomaisenhan ei luultavasti ole tietoinen vielä tässä vaiheessa järjestelyn olemassaolosta. Toisaalta tätäkään mahdollisuutta ei voi täysin sulkea pois.²⁵⁴

OECD:n BEPS-raportin mukaan pakollisen raportointivelvoitteen nojalla toimittamat tiedot eivät yleensä ole sen laajempia kuin tiedot, jotka veroviranomainen voisi vaatia verotarkastuksen tai veroilmoituksen tarkastamisen yhteydessä. Raportointivelvoitteen kohteena olevat liiketoimet eivät useissa maissa yleensä olisi sellaisia, jotka johtaisivat rikosoikeudelliseen vastuuseen. Laittoman veropetoksen täyttäviä toimia jäsenvaltioissa voisivat olla perusteettomat verovapaus- tai -vähennystiedot, ilmoittamattomat tulot tai laajamittainen ennakonpidätyksen toimittamatta jättäminen. Näistä seikoista huolimatta raportissa esitettiin, että jäsenvaltioille tulisi varata mahdollisuus vapauttaa henkilö raportointivelvoitteista, jos raportoitavaa järjestelyä voitaisiin pitää veropetoksena, josta seurauksena on rikossyyte.²⁵⁵

OECD:n raportissa esitetty näkökulma ei jäänyt vain teoreettiseksi, vaan jäsenvaltiot ovat tehneet toimenpiteitä itsekriminointisuojan huomioimiseksi DAC6-velvoitteiden implementoinnin yhteydessä. Viron verotietojen vaihdosta annetun lain MTVS:n²⁵⁶ 20¹³ §:n 4 kohtaan on sisällytetty välittäjiä koskeva oikeus. Säännöksen mukaan ”välittäjällä on oikeus kieltäytyä toimittamasta tietoja raportoitavasta järjestelystä, jos tietojen antaminen johtaisi siihen, että välittäjä itseään tai

²⁵³ Čičin-Šain 2019, s. 107.

²⁵⁴ Debelva 2024, s. 81.

²⁵⁵ OECD 2015b, s. 85–86.

²⁵⁶ Maksualase teabevahetuse seadus (Tax Information Exchange Act, Viro) RT I, 23.12.2014, 15. Ajantasainen versio sellaisena kuin laki on muutettuna RT I, 21.12.2019, 22. Viron ajantasainen lainsäädäntö on saatavilla Riigi Teatajan verkkopalvelussa.

verotuslain 64 §:n 1 momentin 5 kohdassa tarkoitettua henkilöä epäiltäisiin tai syytettäisiin rikkomuksesta tai rikoksesta.”²⁵⁷

Vastaavasti Italiassa direktiivin implementoinnissa huomioitiin sama seikka. Italiassa direktiivi pantiin täytäntöön lainsäädäntöasetuksella D.lgs. 100/2020²⁵⁸, jonka 3 artiklan 5 kohdan mukaan ”välittäjä on vapautettu raportointivelvollisuudesta, jos raportoiduista tiedoista voi ilmetä hänen oma rikosoikeudellinen vastuunsa.” Samoin saman artiklan 9 kohdan mukaan myös verovelvollinen on samoin perusteiden vapautettu raportointivelvoitteesta.²⁵⁹

Kansalliset esimerkit osoittavat jo itsessään, että itsekriminointisuojaan merkitystä suhteessa direktiiviin on pohdittu jäsenvaltioissa. Italiassa oikeus itsekriminointisuojaan on erikseen vahvistettu vielä myös verovelvolliselle itselleen välittäjän lisäksi.²⁶⁰ Ongelmaksi muodostuu se, ettei direktiivi tai sen valmisteluaineisto huomioi tai välttämättä mahdollista tällaista direktiivin tulkintaa ja täytäntöönpanoa. Direktiivissä itsekriminointisuojaan huomioiminen tyypistyy yleiseen mainintaan siitä, että direktiivi kunnioittaa perusoikeuksia. Jos komissio katsoisi, etteivät edellä kuvatun kaltaiset mekanismit ole mahdollisia direktiivin puitteissa, se voisi nostaa rikkomuskanteen jäsenvaltioita vastaan huomautuksen annettuaan. Ainakaan toistaiseksi tätä ei ole kuitenkaan tapahtunut.

OECD:n materiaaleissa viitataan siihen, että raportoinnilla saatavat tiedot eivät oikeastaan eroa siitä, mitä veroviranomainen voisi hankkia tarkastuksen keinoin. Nähdäkseni kuitenkin sillä seikalla on melko perustavanlaatuinen ero, kenellä on vastuu tietojen esille tuomisesta. Tarkastuksessa tai veroilmoitusten vuosivalvonnassa viranomainen päättää epäilyjensä perusteella aloittaa tarvittavat toimenpiteet joko veron määräämiseksi tai rikoksenteelijän vastuuseen saamiseksi. DAC6-raportoiija ei puolestaan voi etukäteen tietää, joutuuko toteuttamansa järjestelyn perusteella rikosoikeudelliseen vastuuseen.²⁶¹

²⁵⁷ Tutkielman kirjoittajan suomennos. Säännöksen englanninkielinen käännös on seuraava: “*An information provider shall have the right not to provide information with regard to the reportable arrangement if it accused the information provider or a person specified in clause 64 (1) 5 of the Taxation Act of committing a misdemeanor or a criminal offense.*” Information provider vastaa direktiivin välittäjän käsitettä. Viron verolain 64 §:n 1 momentin 5 kohdassa tarkoitettua henkilöä puolestaan viitataan verovelvollisen puolisoon ja muihin lähisukulaisiin.

²⁵⁸ Decreto Legislativo 30 luglio 2020, n. 100, Attuazione della direttiva (UE) 2018/822. Ajantasainen säädösteksti on saatavilla Italian virallisessa lainsäädäntöportaalissa Normattiva.

²⁵⁹ Kirjoittajan suomennos. Alkukielellä 5 ja 9 kohdat kuuluvat: “*L’intermediario / Il contribuente è esonerato dall’obbligo di comunicazione del meccanismo transfrontaliero qualora dalle informazioni trasmesse possa emergere una sua responsabilità penale*”.

²⁶⁰ On toki mahdollista, että Virossa on katsottu verovelvollisella olevan itsekriminointisuoja jo verolain 64 §:n 6 kohdan perusteella, jossa todetaan oikeus kysymyksiin vastaamattomuudesta, mikäli vastaukset olisivat kriminoivia. Näin ollen MTVS:ssä tarkennattaisiin vain myös välittäjien oikeus tässä suhteessa.

²⁶¹ Ks. myös Čičin-Šain 2019, s. 99 yhteneväinen näkemys.

Ongelma muodostuu ennen kaikkea siltä kannalta, ettei DAC6-raportoiija voi varmuudella tietää, onko raportoitava järjestely verorikos vai verosuunnittelukeino, joko hyväksyttävä tai ei-hyväksyttävä vero-oikeudellisesti. Direktiivin johdanto-osassa ja valmisteluaineistossa käytetään aggressiivisen verosuunnittelun ja verovälttelyn käsitteitä melko joustavasti ristiin. Tunnusmerkin määritelmässä viitataan potentiaaliseen veronkiertoriskiin, mutta toisaalta tunnusmerkit viittaavat valtavaan joukkoon erilaisia toimenpiteitä, jotka voivat helposti olla myös luonteeltaan rikollisia. Rajan kriminalisoidun ja vero-oikeudellisesti moitittavan toiminnan välillä ei ole myöskään sama kaikissa jäsenvaltioissa. Lisäksi se direktiivissä mainittu seikka, että veroviranomainen ei reagoi raportoitavaan järjestelyyn, ei osoita tämän järjestelyn pätevyyden tai verokohtelun hyväksymistä, vaikeuttaa entisestään tämän tunnistamista.²⁶² DAC6-raportointivelvoitteeseen ei voida hakea ennakkoratkaisua, josta selviäisi, onko toiminta verotuksellisesti hyväksyttävää, ei-hyväksyttävää vai rikollista.

Esimerkkinä otettakoon Espanjassa jalkapalloilijoita vastaan nostetut syytteet veropetoksista. Verosuunnittelujärjestelyissä pelaajat olivat perustaneet offshore-yhtiöitä mm. Luxemburgiin ja siirtäneet niille imago-oikeutensa. Seurat ja sponsorit maksoivat tämän jälkeen rojalteja näille yhtiöille eivätkä suoraan pelaajille. Näin ollen tulojen verotus muuttui oleellisesti alhaisemmaksi. Pelaajat puolustautuivat veropetossyytöksiltä sillä, että yhtiöt oli perustettu laillisesti ja heidän henkilökohtaiset tulonsa oli ilmoitettu asianmukaisesti. Espanjalaiset tuomioistuimet katsoivat kuitenkin toisin ja tuomitsivat osan pelaajista verorikoksista.²⁶³

Direktiivin tunnusmerkin B2 mukaan järjestely, jolla tuloa muunnetaan pääomaksi, lahjoiksi tai muihin tuloluokkiin, joiden verotus on alhaisempi tai jotka ovat verovapaita, on raportoitava, mikäli pääasiallisen hyödyn testi täytyy. Kyseessä olevassa asiassa ainoa pääasiallinen hyöty järjestelyistä vaikutti olevan siitä saatava veroetu, sillä yhtiöillä ei ollut muuta liiketoimintaa kuin oikeuksien hallinnointi. Lisäksi tulo oli muunnettu tuloluokaksi, jota verotettiin alhaisemmin. Tällainen järjestely tulisi siten DAC6-direktiivin mukaan raportoida, vaikka seurauksena saattaa olla rikossyyte.²⁶⁴ Esimerkki havainnollistaa osaltaan, ettei verosuunnittelun ja veropetoksen kansallinen rajanveto ole aina yksinkertaista, eikä verovelvollinen voi etukäteen olla varma raportoinnin seuraamuksista.

²⁶² Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822 8ab artikla 15 kohta. Tämä pitää tietysti implisiittisesti myös sisällään ajatuksen siitä, ettei viranomaisen välitön reagoimattomuus merkitse myöskään sitä, ettei järjestely olisi rikoslakien vastainen.

²⁶³ Čičin-Šain 2019, s. 99.

²⁶⁴ *ibid.* s. 100.

Tärkeää on kuitenkin hahmottaa, missä ajallisessa vaiheessa itsekriminointisuojaan voidaan vedota. Lienee selvää, että sellaisten järjestelyiden yhteydessä, jotka on vasta suunniteltu eivätkä toteutettu, ei voida vedota suojaan. Jos järjestelyä ei ole vielä toteutettu, ei ole mahdollista rikostakaan, jonka voisi tulla paljastaneeksi vastoin tahtoaan.²⁶⁵ Sen sijaan, mikäli järjestely tai sen ensimmäinen osa on jo toteutettu, tulee suojaa kunnioittaa. Toisaalta tämä jaottelu ei ole täysin tarkkarajainen. Kuten aiemmin todettu, verovelvollinen ei saa minkäänlaista vahvistusta viranomaiselta järjestelyn hyväksyttävyydestä. Jos järjestely raportoidaan, lienee todennäköistä, että se myös toteutetaan lähitulevaisuudessa. Näin ollen sellaiset tiedot, jotka on annettu ennen järjestelyn toteuttamista, voivat aivan hyvin olla rikossyytteen perustana.

Voisi katsoa, että joka tapauksessa yhteys mahdolliseen rikossyytteesen on tässä varhaisessa raportointivaiheessa vielä etäinen ja löyhä. Julkisasiamies Rantos on huomauttanut, että DAC6:n tavoitteet ovat ennaltaehkäiseviä, ja tietojenvaihdolla pyritään turvaamaan veroviranomaisten kyky tukkia porsaanreikiä hyväksymällä uutta lainsäädäntöä tai tekemällä asianmukaisia riskinarviointeja. Lisäksi hän on katsonut, että tietojen raportointia koskeva velvoite liittyy lailliseen toimintaan, johon ei ainakaan varhaisessa vaiheessa liity oikeusriitaa verohallinnon kanssa.²⁶⁶ Tällainen argumentaatio kumpuaa nähdäkseni näkemyksestä, jonka mukaan direktiivin raportointivelvoitteet ovat ”puhtaasti” verotuksellisia, hieman kuten normaali veroilmoituksen antamisvelvollisuus, jossa esitetään tiedot esimerkiksi tuloista, varoista ja veloista veron kantamista varten.

Mitä kohteliaimmin esitän, ettei tämä pidä paikkaansa. Tosiasiassa kyseessä on ennakoita valittu, suuri joukko kompleksista verotietoa, joiden valikointiperusteet EU-lainsäätäjät on huolellisesti valinnut. Valikointi on tehty perustein, jolla mahdollisimman kattava joukko nimenomaan väärinkäytöksellisiä toimijoita saataisiin kiinni. Järjestelmä on siten jo lähtökohtaisesti ei-neutraali. Veroviranomaiset pyrkivät saamaan tietoonsa järjestelyjä, jotka ovat *a priori* mahdollisesti ei-hyväksyttävyyttä, mutta sen sijaan, että ne pyrkisivät saamaan niitä tietoonsa itse, verovelvollisia kehoitetaan seuraamusmaksujen uhalla ilmoittamaan ne.²⁶⁷ Nämä seikat yhdistettynä epävarmuuteen mahdollisesta rikossyyttestä, jonka riski on todellinen, kuten aiempi esimerkki osoitti, asettavat DAC6-direktiivin raportointivelvoitteen täysin erilaiseen asemaan suhteessa tavanomaiseen

²⁶⁵ Čičin-Šain 2019, s. 100.

²⁶⁶ Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-694/20, *Orde van Vlaamse Balies*, kohdat 42–44. Toisaalta katson, että sekä julkisasiamiehen kommentit että EUT:n ratkaisu asiassa täytyy ymmärtää siinä merkityksessä, kun ne vastaavat asiassa esitettyyn ennakkoratkaisukysymykseen, eikä välttämättä absoluuttisina väitteinä. Palaan tähän jäljempänä.

²⁶⁷ Čičin-Šain 2019, s. 101.

verotusmenettelyyn. Näin on erityisesti, kun huomioidaan vielä rikosprosessin ja -syytteen EIS 6 artiklan mukainen merkitys.

5.3.2 Ongelmat EIS 6 artiklan kannalta

EIS 6 artiklan takaamia oikeuksia sovelletaan siitä hetkestä lähtien, kun jokin prosessi aiheuttaa henkilöön kohdistuvan huomattavan vaikutuksen. Jos henkilöltä pyydetään tietoja ainoastaan veron kantamista varten, ei tätä pidetä tämänkaltaisena huomattavana vaikutuksena.²⁶⁸ Sen sijaan tiedon pyytäminen rangaistuksen, kuten hallinnollisen seuraamusmaksun, määräämistä varten on prosessi, jonka alkaessa henkilöllä on oikeus vedota itsekriminointisuojaan. Tulisiko raportointivelvollisuutta pitää tällaisena prosessina?

EIT on todennut, että veroilmoituksen antamisvelvollisuus on keskeinen osa sopimusvaltioiden verojärjestelmiä, jota ilman näiden olisi mahdotonta toimia. Itsekriminointisuoja ei voi oikeuttaa ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöntiin tai väärin tietojen antamiseen, joka on mahdollisesti rikos itsessään. Kuten edellä olen argumentoinut, en kuitenkaan pidä DAC6:n raportointivelvoitteita rinnasteisina tavanomaisen veroilmoituksen antamiseen, jossa lähinnä ilmoitetaan tiedot tuloista ja varoista veron laskentaa ja kantamista varten. Raportointi edellyttää verovelvollisen oman toiminnan oikeudellisen luonteen arviointia jokseenkin tulkinnanvaraisten tunnusmerkkien arvioimisen kautta. Lisäksi useiden tunnusmerkkien yhteydessä tulee vielä arvioida järjestelyn pääasiallista hyötyä, joka on arviointikriteerinä vielä subjektiivisempi. Kyseessä ei ole myöskään suoraan tiedossa olevan tosiseikan ilmoittaminen, vaan raportti itsessään on tiettyä, tarkkaluonteista aineistoa, jota ei olisi välttämättä lainkaan olemassa ilman raportointivelvoitetta. DAC6-raportti ei siten rinnastu ”yksinkertaisen tosiasian” ilmoittamiseen eikä tavanomaiseen veroilmoitukseen.²⁶⁹

Raportointivelvoitteen laiminlyönti on direktiivissä sanktioitu, joskin sanktion määrittely on jätetty jäsenvaltioiden vastuulle. Seuraamusten on oltava tehokkaita, oikeasuhtaisia ja varoittavia.²⁷⁰

Jäsenvaltioiden käyttöön ottamat seuraamusmaksut vaihtelevat suuresti, tuhansista euroista jopa satoihin tuhansiin. Vakiomuotoisia ja pieniä sanktioita voidaan määrätä ilmoitusvelvollisuuden

²⁶⁸ EIT *Abas v. Alankomaat*, tutkimattajättämispäätös 26.2.1997, nro. 27943/95. Ks. myös Dourado & Silva Dias 2011, s. 140.

²⁶⁹ Vrt. EIT *Weh v. Itävalta*, tuomio 8.4.2004, nro. 38544/97, kohta 54. Asia koski liikenne rikkomusta, jossa valittajaa oli vaadittu ilmoittamaan ”yksinkertainen tosiasia” eli kuka oli ajanut autoa liikenne rikkomuksen aikana. Tämä tosiasia ei tuomioistuimen mukaan aiheuttanut huomattavaa vaikutusta valittajaan nähden. Huomattavaa on myös erimielisten tuomarien näkemys, jotka olivat siinä käsityksessä, että myös tällainen yksinkertainen tosiasia *oli* rikosprosessin alkutoimi, eli huomattavan vaikutuksen aikaansaava seikka.

²⁷⁰ Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822, 25 a artikla.

tehostamiskeinona ilman merkittäviä ongelmia oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin kannalta.²⁷¹ Ongelmallisempi tilanne on, jos hallinnollinen seuraamusmaksu on rahallisesti suuri, joka jo itsessään osoittaa pelote-, ennaltaehkäisy ja rangaistusvaikutusta. Nämä piirteet voivat tukea tulkintaa, että kyseessä olisi seuraamuksen perusteella Engel-kriteerien mukainen rikosprosessi. Tulee myös huomata, että kyseessä on ainoastaan sanktio siitä, ettei DAC6-raportointivelvoitteita noudateta tai jos ilmoitus annetaan virheellisenä tai puutteellisenä. Tämän lisäksi itse raportoitavaan järjestelyyn voidaan myöhemmässä vaiheessa kohdistaa varsinaisia verotustoimenpiteitä, joihin liittyen voidaan jäsenvaltiosta riippuen määrätä veronkorotuksia tai vastaavia seuraamusmaksuja. Vaikka raportointivelvoitteen laiminlyönnistä määrättävä seuraamusmaksu kohdistuukin periaatteessa rajattuun joukkoon henkilöitä, itse verotustoimenpiteiden vuoksi määrättävä veronkorotus määrätään yleisten sääntöjen mukaan. Tämä on vakiintuneesti katsottu seikaksi, jonka vuoksi kyse on rikosoikeuden alaan kuuluvasta seuraamuksesta.²⁷²

EIT:n oikeuskäytännön perusteella on nähdäkseni selvää, että tilanteessa, jossa veroviranomaiset vaativat verovelvolliselta sellaisia lisätietoja, jotka osoittavat tähän kohdistuvan rikosepäilyn²⁷³, verovelvollisen asemaan on huomattavalla tavalla vaikutettu ja itsekriminointisuojaan voi vedota. Tällaisessa tilanteessa veroviranomainen ei toimi enää tiedon varmentajana hallinnollisessa menettelyssä, vaan viranomaisena, joka ajaa EIS 6 artiklan tarkoittamaa rikosasiaa. Tietojenantamisvelvoite on tässä tilanteessa vain naamio sille, että verovelvollista pyydetään toimittamaan aineistoa, joka osoittaa tämän syyllisyyden, jottei viranomaisen tarvitse hankkia sitä itse.²⁷⁴

DAC6:n tapauksessa tällainen tilanne voi kuitenkin realisoitua ainakin silloin, jos viranomainen saa muulta kuin verovelvolliselta tiedon, jonka perusteella se olettaa, että DAC6-raportointivelvoitteet on laiminlyöty. Tällöin verovelvolliseen voidaan olla yhteydessä ja seuraamusmaksun uhalla pyytää toimittamaan DAC6-raportti. Lisäksi tilanteessa, jossa viranomainen epäilee, etteivät raportin tiedot pidä paikkaansa, seuraamusmaksun uhalla voidaan verovelvollista pyytää korjaamaan nämä tiedot oikeiksi. Tässä tilanteessa ymmärrykseni mukaan itsekriminointisuojaan voidaan vedota.

Ensinnäkin näissä tilanteissa DAC6-laiminlyöntimaksu ei ole enää ensivaiheen ilmoitusvelvollisuutta tukeva sanktio, vaan sen luonne on rankaiseva. Toiseksi mikäli

²⁷¹ Tämä on käsitykseni pohjautuen erityisesti ratkaisuun EIT *Västberga Taxi Aktiebolag ja Vulic v. Ruotsi*, tuomio 23.7.2002, nro. 36985/97, erityisesti kohta 115. Yhdenmukaiset, ennakoitavat ja pienet sanktiomaksut ovat hyväksyttäviä hallinnollisessa prosessissa esimerkiksi sen turvaamiseksi, että suuri määrä veroilmoituksia saadaan asianmukaisesti käsitellyiksi edellyttäen kuitenkin, että asian voi saattaa valituksella tuomioistuimen käsiteltäväksi.

²⁷² EIT *Jussila v. Suomi*, tuomio 23.11.2003, nro. 73053/01, kohta 38.

²⁷³ EIS 6 artiklan tarkoittamalla tavalla sisältäen hallinnolliset sanktiot.

²⁷⁴ Dourado & Silva Dias 2011, s. 148.

verovelvollinen toimittaa tiedot, hän ei voi olla varma, kohdistuuko häneen rikossyyte eli luonteeltaan rikosoikeudellinen sanktio (veronkorotus) tai varsinainen kansallisen lain mukainen rikosprosessi. Näin ollen kyseeseen tulee riittävä syytteen uhka ja verovelvollisen oikeusasemaan on kohdistunut viranomaisen toimien vuoksi huomattava vaikutus.

Edellä esitetty tilanne rinnastuu hallinnolliseen seuraamusmenettelyyn, jollainen oli käsillä esimerkiksi *Funke, J.B.* ja *Chambaz* -asioissa. Tämä ei kuitenkaan vastaa vielä kysymykseen, onko verovelvollisella oikeus itsekriminointisuojaan tilanteessa, jossa veroviranomainen ei ole vielä aloittanut toimenpiteitä tiedon saamiseksi verovelvolliselta, toisin sanoen ensi vaiheen raportointivelvollisuuden yhteydessä.

Esitän kuitenkin, ettei tämä ajallinen ero ole niin ratkaiseva, kuin voisi ensinäkemältä ajatella. *Saunders*-ratkaisussa viranomainen oli saanut hallinnollisessa menettelyssä lakiin perustuvan pakon avulla ja sanktion uhalla tietoja, joita se ei voinut saada mitään muuta kautta. EIT antoi asiassa merkitystä seikalle, että asiassa ei ollut takeita siitä, ettei tietoja käytettäisi antajaa vastaan rikosprosessissa, toisin sanoen palomuuria ei ollut. Vastaavasti *Van Weerelt*-päätöksessä osoitettiin, että tehokas palomuurisäännös voi poistaa verovelvolliseen kohdistuvan huomattavan vaikutuksen.

Keskeisimmäksi itsekriminointisuojan sisällöksi voinee luonnehtia sitä, ettei henkilö joudu pakon uhalla tuottamaan sellaista aineistoa, jota muutoin viranomainen ei voisi saada, ja jota käytettäisiin tätä vastaan rikosprosessissa kriminoivalla tavalla. DAC6-raportointivelvoite perustuu pakkoon, on sanktioitu ja raportti ei ole sellaisenaan olemassa olevaa aineistoa. Lisäksi direktiivissä ei huomioida palomuuria lainkaan, vaan raportoituja tietoja voidaan käyttää hallinnollisissa menettelyissä ja rikosprosessissa sellaisenaan verovelvollista vastaan.

Näin ollen huomattava vaikutus verovelvollisen oikeusasemaan ei synny sillä hetkellä, kun viranomainen vaatii sanktion uhalla lisätietoja järjestelyyn liittyen, vaan tarkastelua on ulotettava ajallisesti kauemmaksi. Huomattava vaikutus aiheutuu jo silloin, kun verovelvollinen on pakotettuna ja sanktion uhalla laatimaan aineistoa, jota voidaan käyttää sellaisenaan tätä vastaan hallinto- ja rikosprosesseissa ilman esteitä.

Näistä syistä katson, että itsekriminointisuojan tulisi katsoa soveltuvan DAC6-raportointiin²⁷⁵ niissä tilanteissa, joissa raportointi objektiivisesti ja ennakoitavalla tavalla alistaisi verovelvollisen rikosoikeudelliselle vastuulle. Erityisesti mikäli jokin tietty järjestely on lainsäädännössä,

²⁷⁵ Ks. Weffe 2021, s. 4 yhteneväinen näkemys.

päätöksessä tai oikeuskäytännössä todettu veron kiertämiseksi, verovelvollinen voi vedota suojaan²⁷⁶, ainakin, jos seurauksena tästä voisivat olla luonteeltaan rikosoikeudelliset hallinnolliset seuraamusmaksut. Sama pätee, jos vastaava tai lähes vastaava järjestely on katsottu oikeudessa veropetokseksi tai muuksi verorikokseksi. Näissä tilanteissa verovelvollisen oikeusasemaan on huomattavalla tavalla vaikutettu jo ennen raportin toimittamista tai veroviranomaisen yhteydenottoa, sillä lainsäädäntö velvoittaisi verovelvollista sanktion uhalla paljastamaan oman rikoksensa. Tilanteissa, joissa jokin järjestely on nimenomaisesti hyväksytty lainsäädännössä tai oikeuskäytännössä, mutta se tulisi silti raportoida direktiivin kansallisen implementoinnin mukaan, ei oikeuteen voitaisi vedota.

Edellä kuvattu ei mielestäni päde, jos kansallisessa lainsäädännössä on rakennettu tehokas palomuuuri sen estämiseksi, että raportoituja tietoja käytettäisiin rikosprosessissa tai luonteeltaan rikosoikeudellisten hallinnollisten seuraamusten määräämisessä. Tässä tilanteessa DAC6-raportin tietoja käytettäisiin ainoastaan veron laskentaan ja kantamiseen sekä veroviranomaisen tiedonhankintaan tulevan lainsäädännön ja verovalvonnan kehittämiseksi. Verovelvolliseen ei voisi tällöin kohdistua kansallista rikosprosessia tai EIS 6 artiklan tarkoittamaa rikosprosessia.

Huomattavasti ennen DAC6:n voimaantuloa Portugalissa otettiin käyttöön samankaltainen raportointivelvollisuus verojärjestelyihin liittyen, jossa verojärjestelyiden tarjoajia sekä verovelvollisia koski pakollinen raportointivelvollisuus. DL 29/2008-laissa oli, toisin kuin DAC6:ssa, huomioitu itsekriminointisuoja siten, ettei annettuja tietoja, jotka voisivat johtaa rikosoikeudelliseen vastuuseen, saanut käyttää rikossyytteen nostamisessa.²⁷⁷ Tällaisessa tilanteessa ei raportoinnin laiminlyönnistä määrättävää maksua pidä tyypillisesti pitää luonteeltaan rikosoikeudellisena, ainakaan jos se ei ole määrältään huomattava tai muuntokelpoinen vankeusrangaistukseksi. Koska tehokas palomuuuri on olemassa, kyseessä olisi ensivaiheen tiedonantovelvollisuuden kannustava sanktio. Tiedonantovelvollisuus rinnastuisi tässä tilanteessa huomattavasti merkittävämmiin veroilmoituksen antamiseen, jonka tarkoituksena on vain veron laskenta ja kantaminen. Tämä järjestelmä on nähdäkseni yhteensopiva EIT:n oikeuskäytännön kanssa ja se kunnioittaa oikeutta oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin. DAC6:ssa olisi tullut omaksua mielestäni samanlainen lähestymistapa.

²⁷⁶ Dourado & Silva Dias 2011, s. 152.

²⁷⁷ Decreto-Lei nro. 29/2008, 25.2.2008, kumottu, 12 artikla. Artikla kuuluu vapaasti suomennettuna: ”tämän asetuksen velvoitteiden täyttämiseksi annetut tiedot eivät riko minkäänlaista salassapitovelvollisuutta eivätkä aiheuta tietojen antajalle minkäänlaista vastuuta.” Portugalin lainsäädäntö on saatavilla verkkopalvelussa Diário da República. Ks. myös Dourado & Silva Dias 2011, s. 143–152.

Lähestymistapaa voidaan kritisoida siitä, että verovelvolliset voisivat hyödyntää järjestelmää siten, että tietoisesti oltuaan mukana veropetosjärjestelyssä raportoisivat järjestelyn ja vapautuisivat näin rikosvastuusta. Toisaalta direktiivin tarkoituksena oli nimenomaan ennaltaehkäistä ja kerätä tietoa aggressiivisista verojärjestelyistä. Tämänkaltaisessa järjestelmässä tämä tavoite toteutuisi edelleen, ja lisäksi veron määrä voitaisiin maksuunpanna normaalisti viivästyskorkoineen, ainoastaan ilman luonteeltaan rikosoikeudellisia seuraamusmaksuja. Rikosoikeudellisen vastuunhan tulee ymmärtää sisältävän myös EIS 6 artiklan kattamat menettelyt.

Kaiken esitetyn valossa näyttää siltä, että jos direktiivin valmistelussa olisi riittävällä tavalla huomioitu itsekriminointisuojaan liittyvät seikat, täyttäisi se myös tarkoituksensa tehokkaammin. Siitä syystä, ettei direktiivissä ole lausuttu itsekriminointisuojusta mitään, ovat tietyt jäsenvaltiot, ainakin Italia ja Viro, päätyneet sisällyttämään suojan itse lainsäädäntöönsä implementoidessaan direktiiviä. Voitaisiin katsoa, ettei tämä tulkinta ole direktiivin mukainen, mutta ainakaan toistaiseksi komissio ei ole antanut asiasta huomautusta tai käynnistänyt rikkomusmenettelyä näitä jäsenmaita vastaan.

Viimeistään EUT:n *Consob*-ratkaisun jälkeen vaikuttaa selkeältä, että itsekriminointisuoja tulkitaan unionin oikeudessa täysin vastaavin perustein kuin EIT on tulkinnut ihmisoikeussopimusta. Oikeustilaa on nähdäkseni tulkittava seuraavasti. Mikäli kansallinen lainsäädäntö mahdollistaa DAC6-raportoinnin tietojen käyttämisen rikosprosessissa tai luonteeltaan rikosoikeudellisten hallinnollisten seuraamusmaksujen, kuten veronkorotusten, määräämiseen, on verovelvollisella oikeus itsekriminointisuojaan ja siten oikeus olla raportoimatta järjestelyä. Tämä tulee kyseeseen ainakin tilanteessa, jossa järjestely tai lähes vastaava järjestely on todettu verorikokseksi tai veron kiertämiseksi. Sama koskee myös välittäjää, jos häneen voidaan kansallisen lainsäädännön mukaan kohdistaa rikosoikeudellinen vastuu järjestelyn toteuttamisesta.

Tulkinnanvaraisissa tilanteissa, joissa järjestelyn vero-oikeudellinen hyväksyttävyyys tai laillisuus ei ole selvää, olen myös taipuvainen kallistumaan kannalle, jossa verovelvollinen voisi vedota itsekriminointisuojaan ja jättää järjestelyn raportoimatta. Jos tehokkaita palomuurisäännöksiä ei kansallisessa lainsäädännössä ole, verovelvollinen ei voi koskaan olla varma, tuleeko sanktion uhalla paljastaneeksi oman syyllisyytensä raportoimalla järjestelyn. Tämä aiheutuu ennen kaikkea

siitä, että direktiivissä tehokkaasti yhdistetään sekä laittomat, hyväksyttävät ja vero-oikeudellisesti ei-hyväksyttävät järjestelyt.²⁷⁸

²⁷⁸ Tältä osin OECD:n raportissa todettiin, että raportointisäännöistä voitaisiin jättää pois järjestelyt, joista voi koitua rikosoikeudellisia seuraamuksia. Direktiivin tunnusmerkit kuitenkin laadittiin niin, että niiden perusteella raportoitavaksi voi päätyä myös verorikoksiksi katsottavia toimia. Ks. OECD 2015b, s. 86.

6 Johtopäätökset

DAC6-direktiivi on unionin historiassa melko omalaatuista lainsäädäntöä. Vaikka DAC6:a varhaisemmissa ja sitä seuranneissa tietojenvaihtodirektiiveissä on velvoitettu verovelvolliseen nähden kolmansia henkilöitä toimittamaan kansallisille veroviranomaisille tietoja, tiedot ovat usein koskeneet suhteellisen yksinkertaisia asioita, kuten tulon määrää, tilin saldoa, tunnistetietoja tai hallussa olevaa omaisuutta.

DAC6 poikkeaa edeltäjistään ja seuraajistaan ensinnäkin raportoitavan tiedon luonteessa. Direktiivin perusteella raportoitavaksi on tullut rajat ylittäviä verojärjestelyjä, jotka määrittyvät direktiivissä esitettyjen tunnusmerkkien ja pääasiallisen hyödyn testin perusteella. Direktiivi ei anna juurikaan tulkinta-apua näiden tulkitsemiseen, ja raportoitava kokonaisuus on laajahko ja yksityiskohtainen. Toinen merkittävä seikka on se, että verovelvollinen tai toisaalta tätä avustava välittäjä voivat olla raportointivelvollisia. Välittäjän määritelmä puolestaan koskee suurta joukkoa erilaisia toimijoita.

Direktiivillä on ollut tärkeä tavoite aggressiivisen verosuunnittelun ja veronkierron torjunnassa, jotka ovat muotoutuneet unionin tärkeiksi veropoliittisiksi painopisteiksi. Edellä esitetyt seikat aiheuttavat kuitenkin sen, että direktiivi on jännitteisemmässä suhteessa unionissa vahvistettuihin perusoikeuksiin nähden kuin moni muu säädös. Tutkielmassa on pyritty analysoimaan tätä jännitettä ja systematisoimaan nykyistä oikeustilaa. Tässä merkittävimpinä keinona on toiminut unionin tuomioistuimen ja Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännön arviointi.²⁷⁹

Tutkielmassa erityistarkastelussa ovat olleet oikeus asianajosalaisuuteen (Legal professional privilege, LPP) sekä itsekriminointisuojaan, jotka molemmat kytkeytyvät puolustautumisoikeuksien käyttämiseen demokraattisessa oikeusvaltiossa. Asianajosalaisuus mahdollistaa luottamuksellisen pääsyn oikeudellisen avun ja neuvonnan piiriin, ja itsekriminointisuoja turvaa epäiltyä tai syytettyä epäasiallisilta pakkokeinoilta oman syyllisyytensä osoittamiseksi. Molempien keskeinen normipohja on perusoikeuskirjan 47 artiklassa, jossa taataan oikeus tehokkaiisiin oikeussuojakeinoihin. Perusoikeuskirjan 47 artikla perustuu Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklaan, joka turvaa oikeuden oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin. Lisäksi LPP perustuu

²⁷⁹ Tutkielmassa on tuotu esille näiden kahden tuomioistuimen vastavuoroinen ja dialoginen oikeuskäytäntö, joka on tutkielman kirjoittajan näkemyksen mukaan yhä tiiviimmin kietoutunut yhteen viime vuosien aikana. Kehityskulku on varsin luonnollinen etenkin EUT:n kannalta, sillä EIT:n tulkinta ihmisoikeussopimuksesta ohjaa ensin mainittua sekä perusoikeuskirjan että yleisten oikeusperiaatteiden kautta.

perusoikeuskirjan 7 artiklan yksityisyyden ja viestinnän kunnioittamiseen ja itsekriminointisuoja 48 artiklan syyttömyysolettamaan.

EUT on antanut LPP:a koskevia ratkaisuja viime vuosina. Ratkaisut ovat tunnustaneet oikeuden luottamukselliseen viestintään DAC6:n yhteydessä, mutta toisaalta sitoneet sen välittäjän ammattinimikkeeseen. Vahvinta suojan tasoa nauttivat direktiivissä 98/5/EY tarkoitetut asianajajat, joiden viestintä asiakkaidensa kanssa on suojattu sekä sen sisällön että olemassaolon puolesta. Muunlaiset oikeudelliseen salassapitovelvollisuuteen oikeutetut ammattilaiset, joilla on oikeus edustaa asiakastaan tuomioistuimissa, ovat oikeutettuja pitämään salassa viestinnän sisällön, mutteivat asiakassuhteen olemassaoloa.

Ratkaisuissa on vahvistettu, ettei LPP:n suoja voi rajata pois miltään yksittäiseltä oikeudenalalta kaavamaisesti. Näin ollen periaate on suojattu lähtökohtaisesti myös vero-oikeudessa. EUT on sitonut LPP:n erityisesti perusoikeuskirjan 7 artiklaan, jossa taataan jokaisen yksityis- ja perhe-elämän sekä viestinnän kunnioittaminen. Sen sijaan esimerkiksi asiassa *Orde van Vlaamse Balies* tuomioistuin totesi, että perusoikeuskirjan 47 artiklaan perustuvat vaatimukset edellyttävät määritelmällisesti yhteyttä oikeuskäsittelyyn.²⁸⁰ DAC6-raportointia koskevassa asiassa tätä yhteyttä ei ollut näytetty toteen, joten EUT ei katsottu 47 artiklaa loukatun.

EIS:n 6 artiklasta ja EIT:n oikeuskäytännöstä artiklaa koskien ilmenee jako kahteen eri alaan, rikosasioihin ja siviiliasioihin. Verotusta koskevat asiat kuuluvat näistä kahdesta pääosin rikosoikeudelliseen alaan, jolloin 6 artiklan takaamat oikeudet pätevät myös hallinnollisissa menettelyissä, kuten verotusmenettelyssä. Verotusta koskevat asiat kuuluvat rikosoikeuden alaan, jos verotusmenettelyssä määrättävä hallinnollinen seuraamusmaksu on luonteeltaan rikosoikeudellinen tai jos menettely on riittävässä yhteydessä varsinaiseen rikosprosessiin. Tätä arvioidaan EIT:n kehittämien ns. Engel-kriteerien perusteella.²⁸¹ Perusoikeuskirjan mukaan kirjaa on tulkittava yhdenmukaisesti ihmisoikeussopimuksen kanssa, eikä kirjan määräyksiä saa tulkita siten, että ne rajoittaisivat sopimuksessa vahvistettuja oikeuksia.

Näillä perusteilla vaikuttaa erikoiselta, että asianajosalaisuuden loukkaus olisi vain perusoikeuskirjan 7 artiklan, eikä myös 47 artiklan vastaista. Selitys lienee siinä, että perusoikeuskirja ja ihmisoikeussopimus ovat rakenteellisesti erilaisia. Perusoikeuskirjan 47 artikla on laajempi soveltamisalaltaan, ja suojaa ennen kaikkea tehokasta pääsyä oikeussuojakeinoihin. Oikeus

²⁸⁰ Asia C-694/20, *Orde van Vlaamse Balies*, kohta 61.

²⁸¹ Palautettakoon mieleen, että huomiota tulee kriteerien mukaan kiinnittää 1. teon luonnehdintaan kansallisessa oikeudessa 2. teon luonteeseen sekä 3. seuraamuksen luonteeseen ja ankaruuteen.

riitauttaa henkilöä kielteisellä tavalla koskeva päätös on EUT:n oikeuskäytännössä vahvistettu riippumatta vireillä olevasta menettelystä. Vaatimuksen yhteydestä oikeuskäsittelyyn tulee ymmärtää koskevan oikeuden sisältöä, eikä ajallista yhteyttä.²⁸² DAC6-asiassa ei ollut riitautettavaa päätöstä, vain ensivaiheen raportointivelvollisuus, jota ei voi itsessään saattaa oikeusistuimen arvioitavaksi, joten 47 artikla ei tullut kyseeseen.

Täytyy kuitenkin huomauttaa, että EIT on säännönmukaisesti katsonut, että EIS 6 artiklan oikeudet tulevat kyseeseen aina tilanteessa, jossa henkilöön kohdistuu huomattava vaikutus viranomaistoimien seurauksena. Huomattava vaikutus syntyy ainakin silloin, kun viranomaiset pyytävät henkilöltä tietoja luonteeltaan rikosoikeudellisen sanktion määräämiseksi. EUT:n *Consob*-ratkaisu osoitti, että EUT tulkitsee perusoikeuskirjan 47 artiklaan perustuvaa itsekriminointisuojaaja täysin samoin perustein kuin EIT.

Tästä syystä näkemykseni on se, että *Orde van Vlaamse Balies* -ratkaisua tulee lukea erityisen tarkasti vasten asiassa esitettyä ennakkoratkaisukysymystä. Ratkaisussa esitettiin kysymys, loukkaako direktiivissä asetettu, oikeudellista ammattisalassapitovelvollisuutta nauttivaa välittäjää koskeva ilmoitusvelvollisuus muita välittäjiä kohtaan perusoikeuskirjan 47 artiklaa, silloinkin, kun neuvonanto ei liity oikeudenkäyntiin.²⁸³

Tulee huomata, ettei asiassa ollut eikä edes väitetty olleen vireillä EIS 6 artiklan tarkoittama rikosprosessi. Tuomiosta ei tule siten johtaa yleistä periaatetta, jonka mukaan perusoikeuskirjan 47 artikla ei voisi tulla kyseeseen missään tilanteessa oikeudenkäynnin ulkopuolella tai silloin, jos riitautettavaa päätöstä ei ole olemassa. EIT:n oikeuskäytännön mukaan puolustautumisoikeuksia ei voida rajata ajallisesti minkään menettelyn ulkopuolelle, vaan ne voivat olla läsnä jo varhaisessa vaiheessa, mikäli huomattava vaikutus toteutuu. Näin ollen tulisi mielestäni katsoa, että myös unionin oikeudessa perusoikeuskirjan 47 artiklan oikeuksien aktivoituminen edellyttää henkilöön kohdistuvaa *huomattavaa vaikutusta*, esimerkiksi rikossyytteestä. Rikossyytteen laajuutta tulisi arvioida EIS 6 artiklaa vastaavalla tavalla, jotta voidaan varmistua unionin oikeuden riittävästä tasosta suhteessa EIS:n vähimmäissuojaan.

Ratkaisua on siten tulkittava suppeasti: henkilöön ei ollut väitetty kohdistuvan huomattavaa vaikutusta ja hän ei siten ollut rikossyytteessä, jolloin voitaisiin vedota 47 artiklan oikeuksiin, mukaan lukien asianajosalaisuuteen. Tästä syystä LPP:ä tuli arvioida vain 7 artiklan kannalta, johon

²⁸² Papis-Almansa 2023, s. 616.

²⁸³ Asia C-694/20, *Orde van Vlaamse Balies*, kohta 17.

EUT:n tulkinnan mukaan sisältyy jo itsessään oikeus luottamukselliseen viestintään asianajajan kanssa riippumatta oikeusprosessin olemassaolosta. Tulkinta, jonka mukaan 47 artikla ei voisi koskaan tulla kyseeseen DAC6-velvoitteiden yhteydessä varsinaista oikeuskäsittelyä edeltävissä menettelyissä, olisi kuitenkin nähdäkseni ristiriidassa EUT:n muun oikeuskäytännön kanssa ja merkitsisi sitä, ettei perusoikeuskirjan 47 artiklan suojan taso vastaisi EIS 6 artiklan vähimmäissuojan tasoa.

LPP:n lisäksi toista puolustautumisoikeutta, itsekriminointisuoja, on myös unionin oikeudessa arvioitava yhdenmukaisesti EIT:n oikeuskäytännön kanssa. DAC6:n raportointivelvoitteissa yhdistyvät omalaatuisella tavalla ei-neutraali ja yksityiskohtainen tietosisältö, tietojen antamisen pakko, hallinnollisten seuraamusmaksujen sekä rikosprosessin uhka sekä subjektiiviset arviointikriteerit raportoitavalle tiedolle.

Itsekriminointisuojan suhdetta raportointivelvoitteisiin on arvioitu jo OECD:n BEPS-hankkeen yhteydessä.²⁸⁴ Lisäksi suoja on huomioitu ainakin Italian ja Viron direktiivin kansallisissa täytäntöönpanoissa.

Suurin ongelma direktiivissä on se, ettei verovelvollinen voi olla varma, joutuuko rikossyytteen vaaraan raportoidessaan järjestelyn. Tämä johtuu ensinnäkin siitä, että direktiivin tunnusmerkkien perusteella raportoitavaksi voi tulla vero-oikeudellisesti hyväksyttäviä ja veron kiertämisen piiriin kuuluvia järjestelyjä, mutta myös järjestelyjä, joilla voi olla rikosoikeudellisia seuraamuksia. Direktiivissä ei ole tehokasta palomuurisäännöstä, joka estäisi raportoitujen tietojen käyttämisen rikossyytteen perustana verovelvollista vastaan.

Oikeustilaa on tulkittava siten, että niissä tilanteissa, joissa raportointi voisi perustellusti ja objektiivisesti arvioiden saattaa verovelvollisen rikossyytteen vaaraan, itsekriminointisuojan perusteella tällainen järjestely voidaan jättää raportoimatta. Sama koskee myös välittäjää, jos kansallinen lainsäädäntö mahdollistaa tämän asettamisen rikossyytteeseen järjestelyn suunnittelusta.

Täytyy kuitenkin muistaa, että unionin oikeus edellyttää perusoikeuskirjan sellaista tulkintaa, joka turvaa vähintään EIS:sa vahvistetun oikeuksien suojan tason. Itsekriminointisuoja voi tulla kyseeseen myös hallinnollisissa menettelyissä.

Selvää on, että mikäli veroviranomainen aloittaa toimenpiteet verovelvollista kohtaan sanktion uhalla, esimerkiksi lähettämällä sanktiouhkaisen selvityspyynnön, itsekriminointisuoja tulee

²⁸⁴ OECD 2015b, s. 85–86.

kyseeseen, jos mahdollista sanktiota on pidettävä luonteeltaan rikosoikeudellisena. Lisäksi jos hallinnollisella menettelyllä on riittävä yhteys varsinaiseen rikosprosessiin, suoja tulee tässäkin tapauksessa kyseeseen. Nämä samat seikat pätevät nähdäkseni yhtä lailla DAC6:n yhteydessä kuin muutoinkin verotusmenettelyssä.

Edellä kuvattu tilanne koskee kuitenkin tilannetta, joka rinnastuu verotusmenettelyyn ja jossa viranomaisena on jo ryhtynyt toimiin tiedon saamiseksi perustellun tietonsa perusteella. Sitä ei tule suoraan rinnastaa ensivaiheen raportointivelvoitteeseen.

Mielestäni DAC6-raportointi ei kuitenkaan rinnastu esimerkiksi veroilmoituksen antamiseen, jota EIT ei ole pitänyt yleisesti ottaen huomattavan vaikutuksen aiheuttajana. DAC6-raportointivelvoite perustuu pakkoon, raportoinnin laiminlyönti on sanktioitu, ja raportti ei ole sellaisenaan olemassa olevaa aineistoa, eikä ns. yksinkertainen tosiasia, vaan laajaa selvitystä ja oikeudellista arviointia ja tulkintaa vaativa kokonaisuus. Lisäksi direktiivissä ei ole lainkaan palomuurisäännöstä, vaan raportoituja tietoja voidaan käyttää hallinnollisissa menettelyissä ja rikosprosessissa sellaisenaan verovelvollista vastaan täysin rajoituksetta.

Näiden seikkojen vuoksi käsitykseni on se, että verovelvolliseen kohdistuu huomattava vaikutus jo siinä vaiheessa, kun hän on velvollinen laatimaan oman syyllisyytensä osoittavaa aineistoa ja toimittamaan sen viranomaiselle, joka puolestaan voi käyttää tietoja rajoituksetta EIS 6 artiklan tarkoittaman rikossyytteen ajamisessa, tarkoittaen joko varsinaista rikosprosessia tai luonteeltaan rikosoikeudellisten hallinnollisten seuraamusmaksujen, kuten veronkorotusten, määräämistä.

Erityisesti mikäli jokin tietty järjestely on lainsäädännössä, päätöksessä tai oikeuskäytännössä todettu veron kiertämiseksi, verovelvollinen voi näkemykseni mukaan vedota suojaan, ainakin, jos seurauksena järjestelyn toteuttamisesta voisivat olla luonteeltaan rikosoikeudelliset hallinnolliset seuraamusmaksut. Sama pätee, jos vastaava tai lähes vastaava järjestely on katsottu oikeudessa veropetokseksi tai muuksi verorikokseksi. Näissä tilanteissa verovelvollisen oikeusasemaan on huomattavalla tavalla vaikuttettu jo ennen raportin toimittamista tai veroviranomaisen yhteydenottoa. Tämä ei kuitenkaan päde sellaisten järjestelyjen osalta, jotka on nimenomaisesti hyväksytty laissa tai oikeuskäytännössä.

Tämä arviointi saattaisi muuttua, mikäli direktiivissä olisi huolehdittu riittävän palomuurin olemassaolosta, kenties samankaltaiseen tapaan kuin Portugalin vanhassa veroraportointijärjestelmässä. Nykyisessä oikeustilassa palomuurin täydellinen puuttuminen aiheuttaa kuitenkin sen, ettei verovelvollista voida pakottaa edellä esitetyissä tilanteissa

raportoimaan tietoja. Tämä tekisi käsitykseni mukaan itsekriminointisuojan keskeisen sisällön tyhjäksi.

Rajanveto hyväksytyjen järjestelyn ja sellaisten järjestelyjen, joiden perusteella voi muodostua uhka rikossyytteestä, on usein äärimmäisen hankalaa, ellei jopa mahdotonta. Juuri tästä syystä palomuurin puuttuminen muodostaakin huolestuttavan perusoikeusongelman ja heikentää direktiivin tehokkuutta. Vaikka EUT on todennut aggressiivisen verosuunnittelun torjunnan sekä veronkierron ja veropetosten ehkäisyn olevan unionin tunnustama yleisen edun mukainen tavoite, joka voi oikeuttaa perusoikeusrajoituksiin, on EIT puolestaan suhtautunut penseästi siihen, että sopimusvaltiot voisivat käyttää rikossyytteen ajamisessa aineistoa, joka on saatu henkilöltä vastoin tämän tahtoa hallintoprosessin aikana.

Tutkielmassa käsitellyt ongelmat konkretisoituvat myös Suomen direktiivin implementoinnissa. Suomen raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla annetussa laissa on 6 §:ssä vahvistettu direktiivin mukaisesti välittäjän vapautus raportoinnista, jos tämä vetoaa oikeudelliseen ammattisalassapitovelvollisuuteensa. Vapautus koskee asianajajia, luvan saaneita oikeudenkäyntiavustajia sekä julkisia oikeusavustajia.²⁸⁵ Pykälän toinen momentti kuuluu seuraavasti:

”Edellä 1 momentissa tarkoitettujen palvelun tarjoajan on ilmoitettava ilman aiheutonta viivästystä saman järjestelyn toiselle palvelun tarjoajalle, tai jos toista palvelun tarjoajaa ei ole, asianomaiselle verovelvolliselle tätä koskevasta [...] tiedonantovelvollisuudesta [...].”²⁸⁶

Säännöstä ei saada soveltaa unionin oikeuden vastaisella tavalla, eli tiedonantovelvollisuutta muita välittäjiä kohtaan ei saada ulottaa 98/5/EY 1 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuun asianajajaan. Kansallisen lainsäädännön selkeyden ja oikeusvarmuuden vuoksi olisi säännöstä syytä täsmentää asianajajien osalta erityisesti ottaen huomioon sen, että kyseessä on nyt rakenteellinen virhe. Lisäksi Suomen Verohallinto ei ole päivittänyt syventävää ohjettaan DAC6:sta.²⁸⁷ Kansallinen lainsäädäntö ja viranomaisohjeistus eivät siten tältä osin vastaa nykyistä oikeustilaa.

Kuten totesin, näkemykseni mukaan unionin oikeudessa vahvistetun itsekriminointisuojan perusteella voidaan jättää raportoimatta järjestelyä koskevat tiedot, jos raportoimisen seurauksena olisi syytteen vaara. Tätä näkemystä tukevat osaltaan myös Italian ja Viron lainsäädäntötoimet

²⁸⁵ Laki raportoitavista järjestelyistä 6 §:n 1 momentti sekä 1 momentin 1–3 kohdat.

²⁸⁶ Laki raportoitavista järjestelyistä 6 §:n 2 momentti.

²⁸⁷ Verohallinto 2022. Syventävä ohje on viimeksi päivitetty 9.12.2022, eikä siinä ole huomioitu *Orde van Vlaamse Balies* -tuomiota.

direktiiviä implementoitaessa. Pidättäydyn kuitenkin antamasta kansallisia *de lege ferenda* -suosituksia. Vaikka komissio ei ole toistaiseksi aloittanut Italiaa ja Viroa vastaan rikkomusmenettelyä näiden direktiivin tulkinnasta, tulisi mielestäni silti itsekriminointisuojan varmistaminen toteuttaa ensi sijassa EU-lainsäädännön keinoin yhdenmukaisen tulkinnan aikaansaamiseksi jäsenvaltioiden välillä. Jos direktiiviä ei päädytä muuttamaan, olisi tietysti toivottavaa saada asiasta EUT:n ennakkoratkaisu. Joka tapauksessa perusoikeuskirjan takaamaan itsekriminointisuojaan voidaan näkemykseni mukaan suoraan vedota edellä esitetyissä tilanteissa.

Jossittelu ja jälkiviisaus eivät kuulu historiantutkimukseen, eivätkä välttämättä edes oikeushistorian. Sallittakoon silti esittää varovainen ajatus, että huolellisemmalla valmistelulla, sisältäen perusoikeuskysymysten syvällisemmän pohtimisen, DAC6 olisi kenties muotoutunut tehokkaammaksi välineeksi aggressiivisen verosuunnittelun torjumisessa. Direktiivin täytäntöönpanossa on nimittäin ollut puutteita ja eroja jäsenvaltioiden välillä, eikä tietojenvaihtokaan ole hyödynnetty aivan oletetulla tavalla.²⁸⁸ Perusoikeusongelmien yhdenmukainen ratkaiseminen jo direktiivissä olisi luultavasti tehostanut jäsenvaltioiden direktiivin implementointia ja vähentänyt sen tulkinnanvaraisuutta.

²⁸⁸ Euroopan tilintarkastustuomioistuin 2024, s. 5–6. Tilintarkastustuomioistuimen raportin mukaan esimerkiksi DAC6-raporttien laadussa on ongelmia, eivätkä seurannassa mukana olleet jäsenvaltiot olleet hyödyntäneet tietojenvaihtoa juurikaan.

Lähteet

Kirjallisuus

- Aarnio, Aulis (2006) *Tulkinnan taito – ajatuksia oikeudesta, oikeustieteestä ja yhteiskunnasta*. WSOY, Helsinki.
- Auburn, Jonathan (2000) *Legal Professional Privilege: Law and Theory*, Bloomsbury Publishing, Lontoo.
- Bachmaier, Lorena (2024) A Plea for Common Standards on the Lawyer-Client Privilege in EU Cross-Border Criminal Proceedings in Light of Advancing Digitalisation. *Eucrim*. Vol. 19(3), s. 222-229.
- Bianco, Arthur (2021) DAC6 and the Challenges Arising from Its Disclosure Obligation. *EC Tax Review*, 30 (1), 8–23.
- Boel Kristof (2024) ‘Is the Privilege Too Privileged?’ The Orde van de Vlaamse Balies Case Revisited, *Intertax*, Vol. 52(11), s. 713–728.
- Bratza, Sir Nicolas (2013) ‘The European Convention on Human Rights and the Charter of Fundamental Rights of the European Union: A Process of Mutual Enrichment’, teoksessa *The Court of Justice and the Construction of Europe: Analyses and Perspectives on Sixty Years of Case-law - La Cour de Justice et la Construction de l’Europe: Analyses et Perspectives de Soixante Ans de Jurisprudence*, s. 167–181. T. M. C. Asser Press, Haag.
- Čičin-Šain, Nevia (2019) New mandatory disclosure rules for tax intermediaries and taxpayers in the European Union - Another “Bite” into the rights of the taxpayer? *World tax journal*. Vol. 11(1), s. 77–119.
- Čičin-Šain, Nevia (2025) The Changing Role of Professional Privileges in European Tax Law. *Intertax*. Vol. 53(11), s. 773–792.
- Cochrane, Vivien & Hayes, Will (2024) *Legal professional privilege in criminal investigations and proceedings*. Oxford University Press, Oxford.
- Debelva, Filip (2024) ‘The Impact of the Right to Privacy and Nemo Tenetur on Tax Information Exchange’ teoksessa: *Exchange of Information in the EU: Taxpayers' Rights, Transparency and Effectiveness*, toim. Marina Serrat Romani, Jasper Korving ja Mariolina Eliantonio, Edward Elgar Publishing, Cheltenham.
- Dourado, Ana Paula & Silva Dias, Augusto (2011) Chapter 8: Information Duties, Aggressive Tax Planning and nemo tenetur se ipsum accusare in the light of Art. 6(1) of ECHR, teoksessa

- Human Rights and Taxation in Europe and the World, toim. Kofler, G; Maduro, M.P & Pistone, P. s. 131-151. IBFD, Amsterdam.
- Eva, Elena. (2015) Lawyers' Legal Professional Privilege in Europe. SEA - Practical Application of Science. Vol. 3(7), s. 33–37.
- Federico, Lorenzo del (2011) Chapter 4: The ECHR Principles as Principles of European Law and Their Implementation through the National Legal Systems, teoksessa Human Rights and Taxation in Europe and the World, toim. Kofler, G; Maduro, M.P & Pistone, P. s. 83–90. IBFD, Amsterdam.
- Fernandes, P; Gallo, D. & Nato, A. (2024) Stocktaking on the Principle of Nemo Tenetur in the Case Law of the ECtHR and CJE. Eurojus Vol. 10(2), s. 406–428.
- Fredman, Markku (2018) Puolustajan rooli: rikoksesta epäillyn ja syytetyn avustajan roolin kehitys Suomessa 1980-luvulta nykypäivään. Alma, Helsinki.
- Greggi, Marco (2023) Shades of Transparency: DAC6 and the Client- Attorney Privilege. EC tax review. Vol. 32(2), s. 67–82.
- Hancox, Emily (2013) The meaning of 'implementing' EU law under Article 51(1) of the Charter: Åkerberg Fransson. Common market law review. Vol. 50(5), s. 1411–1431.
- Helminen, Marjaana (2018) EU-vero-oikeus: välitön verotus. 4. uudistettu painos. Alma Talent, Helsinki.
- Helminen, Marjaana (2026) EU-vero-oikeus. Alma Talent Oy, Helsinki. Verkkokirja, päivittyvä hakuteos, viimeisin päivitys 4.2.2026.
- Hirvelä, Päivi & Heikkilä, Satu (2017) Ihmisoikeudet: käsikirja EIT:n oikeuskäytäntöön. 2. uudistettu painos. Alma, Helsinki.
- Hirvonen, Ari (2011) Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan. Yleisen oikeustieteen julkaisuja 17, Helsingin Yliopisto, Oikeustieteellinen tiedekunta.
- Holtz, Julia (2013) Legal Professional Privilege in Europe: a Missed Policy Opportunity. Journal of European competition law & practice. Vol. 4(5), s. 402–412.
- Husa, J., Mutanen, A. & Pohjolainen, T. (2008) Kirjoitetaan juridiikkaa. Talentum, Helsinki
- Jääskinen, Niilo (2011) Constitutions in the European Union – Some Questions of Conflict and Convergence. ERA Forum 12 (Suppl 1), s. 205–218.
- Karhu, Juha (2003) Perusoikeudet ja oikeuslähdeoppi. Lakimies 5/2003 s. 789–807.
- Knuutinen, Reijo (2020) Verosuunnittelun oikeudelliset ja yhteiskunnalliset rajat. Alma Talent, Helsinki.
- Laine, Pauliina (2022) Käytännön kokemuksia rajat ylittävien verotuksen järjestelyjen raportoinnista. Verotus 1, s. 47–58.

- Lenaerts, K. & Van Nuffel, P. (2021) EU constitutional law. Toim. Corthaut, Tim, Oxford University Press, Oxford.
- Lenaerts, Koen (2025) Guest Editorial: The Role of the Court of Justice in Enhancing Tax Fairness in the EU. *EC Tax Review*. Vol. 34(3), s. 78–87.
- Luja, Raymond (2011) Chapter 14: Accounting Disclosure of Tax Liabilities, Fair Trial and Self-incrimination: Should the European Commission endorse IFRS in the light of the European Human Rights? teoksessa: *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, toim. Kofler, G; Maduro, M.P & Pistone, P. s. 253-273. IBFD, Amsterdam.
- Malherbe, Jacques (2025) DAC 6 and the European Rejection of Professional Secrecy Beyond That of Lawyers: The CJEU Judgment of 29 July 2024. *EC tax review*. Vol. 34(2), s. 45–49.
- Määttä, Tapio ym. (2018) *Oikeudellisen ajattelun perusteita*. toim. Määttä, Tapio. Yhteiskuntatieteiden ja kauppatieteiden tiedekunta, Itä-Suomen yliopisto.
- Ojanen, Tuomas (2016) *EU-oikeuden perusteita*. 3. uud. laitos. Edita Publishing Oy, Helsinki.
- Papis-Almansa, Marta (2023) The End Does Not Justify the Means: On How the Secondary EU Law Infringes the Primary EU Law in the Light of the Recent Judgments of the CJEU. *Intertax*. Vol. 51(8–9), s. 612–629.
- Peeters, Bart & Vanneste, Lars. (2020) DAC 6: An Additional Common EU Reporting Standard? *World Tax Journal*, Vol. 12(3), s. 499-564.
- Petros Pantazopoulos & Katerina Kalampaliki (2022) Country Note: A Critical Approach on the Greek Implementation of the DAC6, *Intertax*, Vol. 50(6), s. 543-555.
- Piantavigna, Paolo (2018) Reflections on the Fight against Aggressive Tax Planning (When the Law Is Silent). *World Tax Journal* Vol. 10(4), s. 537–561.
- Poelmann, Eric (2015) Some Fiscal Issues of the Charter of Fundamental Rights of the European Union, 43, *Intertax*, Vol. 43(2). s. 173-178.
- Raitio, Juha & Tuominen, Tomi (2020) *Euroopan unionin oikeus*. 2. uudistettu painos. Alma Talent, Helsinki.
- Räbinä, Timo (2022) *Verotusmenettely ja muutoksenhaku*. 8. uudistettu painos. Alma Talent, Helsinki.
- Siltala, Raimo (2003) *Oikeustieteen tieteenteoria*. Suomalainen Lakimiesyhdistys, Helsinki.
- Sturli, E. S. & Henry, T. (2023) Extension of EU Legal Professional Privilege: Case C-694/20 Orde Van Vlaamse Balies. *Journal of European competition law & practice*. Vol. 14(3), s. 165–167.
- Tapanila, Antti (2019) *Itsekriminointisuoja*. Tietosanoma, Helsinki.

- Trechsel, Stefan & Summers, Sarah (2006) *Human Rights in Criminal Proceedings*. Oxford University Press, Oxford.
- Urpilainen, Matti & Vahtera, Veikko (2013) *Minne menet vero-oikeus?: juhlaulkaisu Raimo Immoselle*. Turun yliopisto, Turun kauppakorkeakoulu.
- Virolainen, Jyrki & Pölonen, Pasi (2004) *Rikosprosessioikeus 2, Rikosprosessin osalliset*. Talentum, Helsinki.
- Vuorenpää Mikko (2011) *Itsekriminointisuojaan tulkinta ja sen vaikutukset todisteluun*. Teoksessa Turun yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta 50 vuotta. Toim. Hyttinen Tatu, Weckström Katja. Turun yliopisto, oikeustieteellinen tiedekunta.
- Weffe, Carlos E. (2021) *Mandatory disclosure rules and taxpayers' rights: Where do we stand?* *International Tax Studies*. Vol. 4(1), s. 1–17.
- White, R. C. A., Ovey, C. & Jacobs, F. G. (2010) *Jacobs, White, and Ovey: The European Convention on Human Rights*. 5. uudistettu painos, Oxford University Press, New York
- Wigmore, J. H. (1891) *Nemo Tenetur Seipsum Prodere*. *Harvard Law Review*, Vol. 5(2), s. 71–88.

Virallis- ja puolivirallislähteet

- Commission Services (2017) *Working Party on Tax Questions (Direct Taxation – DAC). Examples and origin of the Hallmarks (WK 9981/2017 INIT)*.
- Euroopan komissio: *Ehdotus direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse raportoitavia rajat ylittäviä järjestelyjä koskevasta pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla*. KOM (2017) 335 lopullinen.
- Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EY) 98/5/EY, annettu 16 päivänä helmikuuta 1998, asianajajan ammatin pysyvän harjoittamisen helpottamisesta muussa kuin siinä jäsenvaltiossa, jossa ammatillinen pätevyys on hankittu.
- Euroopan tilintarkastustuomioistuin (2024) *Erytiskertomus 27/2024: Haitallisten verojärjestelmien ja yhteisöveron kiertämisen torjunta – EU on ottanut käyttöön ensisijaisen puolustuskeinon, mutta toimenpiteiden täytäntöönpanossa ja seurannassa on puutteita*. <<https://www.eca.europa.eu/fi/publications?ref=sr-2024-27>>, haettu 28.1.2026.
- Euroopan unionin perusoikeuskirja, 2016/C 202/02.
- Euroopan unionin perusoikeuskirjan selitykset, 2007/C 303/02.
- European Commission, *Commission Staff Working Document (2017) - Impact Assessment, Accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive*

- 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements, SWD (2017) 236 final, (21.6.2017)
- European Parliament (2025) Fact Sheets on the European Union: The protection of Article 2 TEU values in the EU. <<https://www.europarl.europa.eu/factsheets/en/sheet/146/the-protection-of-fundamental-rights-in-the-eu>>, haettu 15.11.2025
- FRA (2025) European Union Agency for Fundamental Rights. <<https://fra.europa.eu/fi/about-fra>>, haettu 15.11.2025.
- Haslehner, W. & Pantazatou, K. (2022). Assessment of Recent Anti-tax Avoidance and Evasion Measures (ATAD & DAC 6). Publication for the Subcommittee on Tax Matters (FISC), Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, Euroopan Parlamenti, Luxemburg. <[https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document/IPOL_STU\(2022\)703353](https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document/IPOL_STU(2022)703353)>, haettu 3.2.2026.
- HE 135/1994 vp, Hallituksen esitys eduskunnalle Suomen liittymisestä Euroopan unioniin tehdyn sopimuksen eräiden määräysten hyväksymisestä (nide I) Sopimus Norjan, Itävallan, Suomen ja Ruotsin liittymisestä Euroopan unioniin (nide II) Sopimus Euroopan unionista ja Euroopan talousyhteisön perustamissopimus (nide III) Euroopan atomienergiayhteisön perustamissopimus ja Euroopan hiili- ja teräsyhteisön perustamissopimus (nide IV) Euroopan yhteisöjen perustamissopimuksia muuttavat sopimukset ja asiakirjat (nide V), annettu 25.8.1994.
- HE 307/2018 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle veropohjan rapautumisen ja voitonsiirron estämiseksi verosopimukseen toteuttavista toimenpiteistä tehdyn monenvälisen yleissopimuksen hyväksymiseksi ja voimaansaattamiseksi, annettu 13.12.2018.
- HE 69/2019 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle raportoitavia rajat ylittäviä järjestelyjä verotuksen alalla koskevaksi lainsäädännöksi, annettu 31.10.2019.
- Neuvoston direktiivi (EU) 2011/16/EU, annettu 15 päivänä helmikuuta 2011, hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta.
- Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822, annettu 25. päivänä toukokuuta 2018, direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse raportoitavia rajat ylittäviä järjestelyjä koskevasta pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla.
- OECD (2013a), Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Pariisi <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>>, haettu 3.2.2026.
- OECD (2013b) Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Pariisi <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>>, haettu 3.2.2026.

OECD (2015a) Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Pariisi.

<<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241343-en>>, haettu 3.2.2026.

OECD (2015b) Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Pariisi.

<<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en>>, haettu 3.2.2026.

Valtiovarainministeriö (2020) Rajat ylittävistä verosuunnittelujärjestelyistä raportoitava – valmistautuminen kannattaa aloittaa nyt. <<https://vm.fi/-/rajat-ylittavista-verosuunnittelujarjestelyista-raportoitava-valmistautuminen-kannattaa-aloittaa-nyt>>, haettu 3.2.2026.

Valtiovarainvaliokunnan mietintö VaVM 19/2019 vp – HE 69/2019 vp, annettu 10.12.2019.

Verohallinto (2022) Raportoitavat rajat ylittävät järjestelyt. Syventävät ohjeet.

<<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/84830/raportoitavat-rajat-ylittavat-jarjestelyt2/>>, haettu 28.1.2026.

Oikeustapaussuettelo

Euroopan unionin tuomioistuin ja yhteisöjen tuomioistuin

6/64, *Flaminio Costa v. ENEL*, 15.7.1964.

29/69, *Stauder*, 12.11.1969.

11/70, *Internationale Handelsgesellschaft*, 17.12.1970.

155/79, *AM&S v. Komissio*, 18.5.1982.

5/88, *Wachauf*, 13.7.1989.

C-374/87, *Orkem v. Komissio*, 18.10.1989.

T-30/89, *Hilti*, 4.4.1990.

C-280/93, *Saksa v. Neuvosto*, 5.10.1994.

C-46/93 ja C-48/93, *Brasserie du Pêcheur ja Factortame*, 5.3.1996.

C-299/95, *Kremzow*, 29.5.1997.

C-101/00, *Tulliasiamies ja Siilin*, 19.9.2002.

C-112/00, *Schmidberger*, 12.6.2003.

C-255/02, *Halifax ym.*, 21.2.2006.

C-196/04, *Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas*, 12.9.2006.

T-125/03 ja T-253/03, *Akzo Nobel*, 17.9.2007.

C-550/07 P, *Akcros Chemicals*, 14.9.2010.

C-489/10, *Bonda*, 5.6.2012.
 C-283/11, *Sky Österreich*, 22.1.2013.
 C-399/11, *Melloni*, 26.2.2013.
 C-617/10, *Åkerberg Fransson*, 26.2.2013.
 C-129/13 ja C-130/13, *Kamino ja Datema Hellmann*, 3.7.2014.
 C-419/14, *WebMindLicenses*, 17.12.2015.
 C-481/19, *DB v. Consob*, 2.2.2021.
 C-694/20, *Orde van Vlaamse Balies*, 8.12.2022.
 C-623/22, *Belgian Association of Tax Lawyers*, 29.7.2024.
 C-432/23, *F SCS*, 26.9.2024.

Julkisasiamiehen ratkaisuehdotukset

C-481/19, *DB v. Consob*, julkisasiamies P. Pikamäen ratkaisuehdotus, 26.10.2020.
 C-623/22, *Belgian Association of Tax Lawyers*, julkisasiamies N. Emilioun ratkaisuehdotus
 29.2.2024.
 C-694/20, *Orde van Vlaamse Balies*, julkisasiamies A. Rantosin ratkaisuehdotus, 5.4.2022.
 C-432/23, *F SCS*, julkisasiamies J. Kokottin ratkaisuehdotus, 30.5.2024.

Euroopan ihmisoikeustuomioistuin

Engel ja muut v. Alankomaat, tuomio 8.6.1976, nrot. 100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72.
S v. Sveitsi, tuomio 28.11.1991, nro. 12629/87.
Niemietz v. Saksa, tuomio 16.12.1992, nro. 13710/88.
Bendenoun v. Ranska, tuomio 24.2.1994, nro. 12547/86.
John Murray v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 8.2.1996, nro. 18731/91.
Saunders v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 17.12.1996, nro. 19187/91
Abas v. Alankomaat, tutkimattajättämispäätös 26.2.1997, nro. 27943/95.
Matthews v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 18.2.1999 nro. 24833/94.
Heaney ja McGuinness v. Irlanti, tuomio 21.12.2000, nro. 34720/97
J.B. v. Sveitsi, tuomio 3.5.2001, nro. 31827/96
Ferrazzini v. Italia, tuomio 12.7.2001, nro. 44759/98.
Goodwin v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 11.7.2002 nro. 28957/95.
Västberga Taxi Aktiebolag ja Vulic v. Ruotsi, tuomio 23.7.2002, nro. 36985/97.
Allen v. Yhdistynyt Kuningaskunta, tutkimattajättämispäätös 10.9.2002, nro. 76574/01.
Jussila v. Suomi, tuomio 23.11.2003, nro. 73053/01.

Weh v. Itävalta, tuomio 8.4.2004, nro. 38544/97.

Bosphorus Hava Yolları Turizm ve Ticaret Anonim Şirketi v. Irlanti, tuomio 30.6.2005, nro. 45036/98.

André ja muut v. Ranska, tuomio 24.7.2008, nro. 18603/03.

Chambaz v. Sveitsi, tuomio 5.4.2012, nro. 11663/04.

Michaud v. Ranska, tuomio 6.12.2012, nro. 12323/11.

Van Weerelt v. Alankomaat, päätös 16.6.2015, nro. 784/14.

Avotiņš v. Latvia, tuomio 23.5.2016, nro. 17502/07.

Guðmundur Andri Ástráðsson v. Islanti, tuomio 1.12.2020, nro. 26374/18.

Muut lähteet

Euroopan unionin neuvosto (2025) Neuvosto sopi tosiasiallista vähimmäisverotusta koskevan yhteistyön ja tietojenvaihdon tehostamisesta. Lehdistötiedote.

<<https://www.consilium.europa.eu/fi/press/press-releases/2025/03/11/council-agrees-to-enhance-cooperation-and-information-exchange-on-minimum-effective-corporate-taxation/>>, haettu 2.2.2026.

OECD (2026a) OECD – About the Organization, <<https://www.oecd.org/en/about.html>>, haettu 2.2.2026.

OECD (2026b) OECD – Member Countries. <<https://www.oecd.org/en/about/members-partners.html>>, haettu 2.2.2026.

Verohallinto (2015) Verotus 1865–2015 – Näkökulmia suomalaiseen verotukseen.

<https://www.vero.fi/globalassets/tietoa-verohallinnosta/esitys--ja-opetusmateriaalit/verotus_1865-2015.pdf>, haettu 2.2.2026.

Liitteet

Liite 1. Direktiivi 98/5/EY 1 artiklan 2 kohta

Tässä direktiivissä tarkoitetaan

a)

'asianajajalla' jokaista, joka on jäsenvaltion kansalainen ja jolla on oikeus harjoittaa ammattiaan käyttäen jotakin seuraavista ammattinimikkeistä:

Belgia: Avocat/Advocaat/Rechtsanwalt

Bulgaria: АДВОКАТ

Tšekin tasavalta: Advokát

Tanska: Advokat

Saksa: Rechtsanwalt

Viro: Vandeadvokaat

Kreikka: Δικηγόρος

Espanja: Abogado/Advocat/Avogado/Abokatu

Ranska: Avocat

Kroatia: Odvjetnik/Odvjetnica

Irlanti: Barrister/Solicitor

Italia: Avvocato

Kypros: Δικηγόρος

Latvia: Zvērināts advokāts

Liettua: Advokatas

Luxemburg: Avocat

Unkari: Ügyvéd

Malta: Avukat/Prokuratur Legali

Alankomaat: Advocaat

Itävalta: Rechtsanwalt

Puola: Adwokat/Radca prawny

Portugali: Advogado

Romania: Avocat

Slovenia: Odvetnik/Odvetnica

Slovakia: Advokát/Komerčný právnik

Suomi: Asianajaja/Advokat

Ruotsi: Advokat

Yhdistynyt kuningaskunta: Advocate/Barrister/Solicitor.