



Vaasan yliopisto
UNIVERSITY OF VAASA

OSUVA Open
Science

This is a self-archived – parallel published version of this article in the publication archive of the University of Vaasa. It might differ from the original.

Törkeä veropetos

Author(s): Lehtonen, Asko

Title: Törkeä veropetos

Year: 2020

Version: Published version

Copyright © Helsingin yliopisto, oikeustieteellinen tiedekunta 2019 [2020].
Published as CC BY 4.0.

Please cite the original version:

Lehtonen, A. (2020). Törkeä veropetos. Teoksessa Frände, D., Helenius, D., Korkka, H., Lahti, R., Lappi-Seppälä, T. & Melander, S. (Eds.) *Juhlajulkaisu Kimmo Nuotio 1959 – 18/4 – 2019*, 249-264. Forum Iuris. [Helsinki]: Helsingin yliopisto, oikeustieteellinen tiedekunta. <https://doi.org/10.31885/9789515150042>

Asko Lehtonen

Törkeä veropetos

1. Törkeän veropetoksen kehityshistoria

Käsittelen tässä artikkelissa törkeää veropetosta kolmesta eri näkökulmasta. Ensin otan käsittelyn kohteeksi törkeää veropetosta koskevan säännöksen kehityshistorian. Toiseksi selvitän törkeää veropetosta tilastotietojen valossa. Lopuksi tutkin rikoslain (39/1889 RL) 29 luvun 2 §:n säännöksen soveltamisedellytyksiä.

Veropetossäännöksen historian tuntemus auttaa ymmärtämään nykyistä säännöstä. Tästä näkökulmasta voidaan aluksi todeta, että suomalaiseen lainsäädäntöön veropetossäännös tuli nykyisen rikoslain säätämisen myötä vuonna 1894. Veropetossäännös sisältyi RL 38 luvun 11 §:ään, missä säännöksessä ei mainittu rikosnimikettä.¹ Oikeuskäytännössä puhuttiin tullikavalluksesta tai veronkavaluksesta.

RL 38 luvun 11 §:ssä tarkoitettua veropetossäännöstä muutettiin ensimmäisen kerran 29.4.1926 annetulla lailla rikoslain muuttamisesta (115/1926). Rikossäännöksen tunnusmerkistöä ei muutettu. Osaltaan kieltolain vuoksi tullirikosten määrä oli noussut huomattavasti 1920-luvulla. Rikollisuustasoa pyrittiin säätelemään muun muassa rangaistuksia korottamalla.² Uudistuksen jälkeen veropetoksesta voitiin tuomita sakkoa (enintään viisisataa markkaa) tai, jos asianhaarat olivat erittäin raskauttavat, sakkoa (vähintään kolmesataa markkaa) tai vankeutta vähintään kaksi kuukautta ja enintään kaksi vuotta. Tässä veropetossäännöksessä ei ollut mainittu esimerkkejä siitä, milloin rikos on katsottava tehdyksi erittäin raskauttavien asianhaarain vallitessa.

Törkeää veropetosta koskeva säännös lisättiin RL 38 luvun 11 §:ään vuoden 1972 varallisuusrikosuudistuksen yhteydessä. Tämä rikoslain osittaisuudistus oli perusteellisen lainvalmistelutyön tulosta. Ehdotuksen hallituksen esitykseksi laa-

1 Asko Lehtonen, Veropetoksesta. Suomen Lakimiesliitos Kustannus Oy 1986, s. 61–62.

2 Lehtonen 1986, s. 62–63.

ti lainvalmistelukunta, joka kuului valmisteluvaiheessa 12 asiantuntijaa.³ Tämän jälkeen laintarkastuskunta antoi lausuntonsa lainvalmistelukunnan laatimasta ehdotuksesta.⁴ Hallituksen lakiesitys annettiin vasta vuonna 1972.⁵ Eduskunta hyväksyi nopeassa tahdissa lakiesityksen, johon perustuvat rikoslain muutokset tulivat voimaan 1.9.1972 (498/1972).

Vuoden 1972 varallisuusrikosuudistuksessa noudatettiin rikosnimikkeiden ja rangaistusasteikkojen osalta vuonna 1969 uudistetussa rikoslain 21 luvussa käyttöön otettua kirjoitustapaa. Tässä systematiikassa erotetaan yleensä perusrikos sekä kvalifioiduin tunnusmerkein ilmaistu törkeä tekemuoto ja privilegioiduin tunnusmerkein osoitettu lievä tekemuoto. Rikoslaisissa alkuaan käytettyjen tunnusmerkkien, erittäin lieventävien ja erittäin raskauttavien asianhaarojen, käytöstä rikosnimissä luovuttiin samalla. Veropetoksen osalta tässä yhteydessä otettiin käyttöön vain perusrikos, mikä rubrikoidiin veropetokseksi, ja kvalifioituna tekemuotona törkeä veropetos. Sanonta ”asianhaarat ovat erittäin raskauttavat” korvattiin yhdellä sanalla ”törkeä”. Perusrikosta koskeva veropetossäännös sijoitettiin RL 38 luvun 11 §:n 1 momenttiin ja säännös törkeästä veropetoksesta sisällytettiin saman pykälän toiseen momenttiin.

Hallituksen esityksen perusteluissa ilmaistiin ensimmäistä kertaa nimenomaisesti veropetossäännöksen tarkoitus, mistä on apua säännöksen tulkinnassa ja soveltamisessa. Perustelujen mukaan RL 38 luvun 11 §:ssä mainitun rikossäännöksen tarkoituksena on a) toisaalta turvata valtion ja kuntien oikeus verotulojen saamiseen ja b) toisaalta estää veron vilpillisestä pidättämisestä aiheutuva verorasituksen siirtyminen verovelvollisuutensa rehellisesti täyttäneille kansalaisille.⁶ Vuoden 1972 varallisuusrikosuudistuksella pyrittiin vaikuttamaan vallinneeseen rangaistustasoon. Tarkoituksena oli saada varkauden, kavalluksen, petoksen, epärehellisyys ja veropetoksen rangaistustaso samanasteiseksi. Näiden rikossäännösten perusrikosta koskevat rangaistusasteikot olivat samanlaiset. Törkeää varkautta, törkeää kavallusta ja törkeää veropetosta koskevat rangaistusasteikot olivat myös yhtäläisiä eli vankeutta kuudesta kuukaudesta neljään vuoteen. Veropetos rinnastettiin varallisuusrikoksiin.⁷

3 Lainvalmistelukunnan julkaisu n:o 8/1970 s. 1.

4 Laintarkastuskunnan lausunto n:o 4/1971.

5 Hallituksen esitys (HE) 23/1972 vp eduskunnalle rikoslain täydentämisestä rangaistusasteikon poikkeamista koskevalla säännöksellä sekä varkautta, veropetosta ja eräitä muita rikoksia koskevien säännösten muuttamisesta.

6 HE 23/1972 vp eduskunnalle rikoslain täydentämisestä rangaistusasteikon poikkeamista koskevalla säännöksellä sekä varkautta, veropetosta ja eräitä muita rikoksia koskevien säännösten muuttamisesta, s. 15.

7 Asko Lehtonen – Juha Vikatmaa. Varallisuusrikosuudistus 1972. 4. painos. Turun yliopisto 1977, s. 6–7 ja 66.

RL 38 luvun 11 §:ssä tarkoitettua veropetossäännöstä uudistettiin siten, 1) että tunnusmerkistö kirjoitettiin yksilöityyn muotoon tekotapatunnusmerkkien osalta, 2) säännöksen toiseen momenttiin lisättiin erillinen säännös törkeästä veropetoksesta ja 3) että rangaistusasteikkoja korotettiin olennaisella tavalla. Hallituksen lakiesityksen perustelujen mukaan tarkoituksena oli säilyttää RL 38 luvun 11 §:n tunnusmerkistö asiallisesti ennallaan.⁸ Perusrikoksen eli veropetoksen tunnusmerkistön alaa ei siten tämän uudistuksen yhteydessä laajennettu.

Tavallisen ja törkeän veropetoksen erottaminen toisistaan tapahtui kokonaisarvostelun perusteella. Harkittaessa, oliko rikosta kokonaisuudessaan pidettävä törkeänä, otettiin huomioon RL 38 luvun 11 §:n 2 momentin mukaan 1) rikokseen johtaneet ja 2) siinä ilmenevät seikat. Törkeysastearvostelussa ei voitu ottaa huomioon rikoksen tekemistä edeltäneitä (esimerkiksi rikoksen uusimista) tai sen jälkeisiä (esimerkiksi tekijän pyrkimystä edistää rikoksensa selvittämistä) taikka muita käsiteltävänä olevaan rikokseen liittymättömiä seikkoja eli rikoksen tekemiseen vaikuttamattomia seikkoja.⁹

RL 38 luvun 11 §:n 2 momentissa oli mainittu kaksi esimerkkitapausta, joiden toteutuessa rikosta oli yleensä pidettävä törkeänä, mutta ratkaisevaa oli kokonaisarvostelu. Laissa olleen esimerkkitapausten täyttyminen ei välttämättä johtanut kvalifioidun tunnusmerkistön soveltamiseen, jos kokonaisarvioinnin perusteella rikosta ei pidetty törkeänä. Muissakin kuin laissa mainituissa esimerkkitapauksissa rikos voitiin kokonaisarvioinnin perusteella katsoa törkeäksi. Rikoksentehtäjän asemaa ei kuitenkaan pidetty sellaisena seikkana, että rikosta yksinomaan sen perusteella olisi tullut pitää törkeänä.¹⁰

Ensimmäisenä kvalifioivana tunnusmerkkinä RL 38 luvun 11 §:n 2 momentissa oli mainittu se seikka, että veron pidättäminen tai sen yrittäminen oli tapahtunut käyttäen sitä varten valmistettua virheellistä kirjanpitoa. Kvalifiointiperusteen toteutuminen ei edellyttänyt sitä, että koko kirjanpidon olisi pitänyt olla virheellinen eikä sitä, että kirjanpito kokonaisuudessaan olisi tullut valmistaa veron pidättämistä varten. Yksittäisten tuloerien puuttuminen tai muutamien virheellisten kirjaamismerkistöjen olemassaolo ei toteuttanut tunnusmerkkiä. Väärien kirjaamismerkintöjen runsaslukuisuus ja systemaattisuus tai totuudenvastaisten tositteiden käyttö olivat oikeuskäytännössä johtaneet kvalifioidun asteikon soveltamiseen.

Toisena kvalifiointiperusteena oli mainittu, että veron määrä, josta rikoksella oli ollut tarkoitus vapautua, oli suuri. Lain sanamuodon mukaan ratkaisevana

8 HE 23/1972 vp, s. 15.

9 Asko Lehtonen – Esa Vesterbacka. Vero- ja tullirikoksista. Turun yliopisto 1979, s. 17.

10 Lainvalmistelukunnan julkaisuja n:o 8/1970 s. 17.

pidätettiin veron määrän suuruutta eikä virheellisesti ilmoitetun seikan numeerista suuruutta. Törkeysastearvioinnissa tuli siten kiinnittää huomiota sen veron tai maksun rahamäärään, joka oli pidätetty tai yritetty pidättää. Se veron määrä, joka oli pidätetty tai yritetty pidättää, ilmaisi parhaiten teon vahingollisuuden ja vaarallisuuden verosaajan kannalta. Määrään suuruus oli suhteutettava myös verovelvollisen maksettavaksi pantavien asianomaisen verolajin verojen määrään. Merkittävä veron määrään vaikuttava seikka oli verovelvollisen verokannan ja marginaaliveron suuruus. Esimerkiksi progressiivisessa tuloverotuksessa saman suuruista tuloa tai vähennystä koskeva väärä tieto aiheutti erimääräisen vahingon veronsaajalle muun muassa siitä riippuen, mikä oli verovelvollisen verotettavan tulon määrä. Oikeuskirjallisuudessa katsottiin, että 50.000 markkaa loi karkean mittapuun tavallisen ja törkeän veropetoksen välille.¹¹

Muina kvalifointiperusteina käytettiin teon suunnitelmallisuutta tai väärien asiakirjojen käyttöä (ns. immateriaalinen väärennys).

Vuonna 1973 antoi mietintönsä verorikostoimikunta. Toimikunnan laajaan mietintöön sisältyi ehdotus myös törkeää veropetosta koskevasta säännöksestä. Mietinnössä ehdotettiin törkeää veropetosta koskevaan säännökseen vain yhtä muutosta. Toimikunta ei pitänyt onnistuneena RL 38 luvun 11 §:n 2 momentissa mainittua ensimmäistä kvalifointiperustetta: veron pidättäminen tai sen yrittäminen on tapahtunut käyttäen sitä varten valmistettua virheellistä kirjanpitoa. Mietinnössä lausuttiin, että käytännössä saattaisi tuottaa vaikeuksia näyttää toteen, että virheellinen kirjanpito on varta vasten valmistettu veron välttämiseksi. Toimikunnan mielestä veropetoksen suunnitelmallisuus on eräs sellainen kriteeri, jonka perusteella veropetos saatetaan luonnehtia törkeäksi. Tämän vuoksi toimikunta ehdotti uudeksi kvalifointiperusteeksi seuraavaa: veron välttäminen tai sen yritysosoittaa laskelmoivaa harkintaa.¹² Verorikostoimikunnan mietinnöstä annetuissa lausunnoissa suhtauduttiin yleensä kriittisesti toimikunnan ehdottamaan uuteen kvalifointiperusteeseen.¹³ Toimikunnan ehdotus törkeää veropetosta koskevasta säännöksestä ei johtanut lainsäädäntötoimiin.

Rikosoikeuskomitean mietintöön sisältyi törkeää veropetosta vastaavaa "vakaavaa veropetosta" koskeva ehdotus. Kvalifointiperusteita oli kaksi: veropetoksen suorittamiseksi laadittu virheellistä kirjanpitoa käyttämällä suoritettu veropetos tai huomattavan suuren rahamäärän käsittänyt veropetos.¹⁴ Ehdotus ei johtanut lainsäädäntötoimenpiteisiin.

11 Lehtonen – Vesterbacka 1979, s. 19.

12 Verorikostoimikunnan mietintö. Komiteamietintö 1973:31, s. 98–99 ja 125.

13 Matti Lahti, Lausunnot verorikostoimikunnan mietinnöstä. Tiivistelmä. Oikeusministeriön lainsäädäntöosaston julkaisu 6/1974, s. 31–33.

14 Rikosoikeuskomitean mietintö KM 1976:72, s. 208.

Törkeää veropetosta koskevaa säännöstä on viimeksi muutettu rikoslain kokonaisuudistuksen ensimmäisen vaiheen yhteydessä. Törkeää veropetosta koskeva säännös siirrettiin RL 38 luvun 11 §:n 2 momentista RL 29 luvun 2 §:ään. Hallituksen lakiesityksen perusteluissa todettiin eksplisiittisesti, että verorikoksia koskevat säännökset suojaavat julkisen talouden tulojen hankintaa ja että verorikossäännöksillä pyritään ennen kaikkea suojaamaan verotulojen lainmukaista kertymistä valtiolle ja muille veronsaajina oleville julkisyhteisöille. Lakiesityksen perusteluissa lausuttiin lisäksi, että verorikosten vaikutukset voivat ulottua välillisesti laajalle, sillä epärehellisellä menettelyllä verovelvollisuudesta vapautuvat pääsevät muita verovelvollisia edullisempaan asemaan. Tällä seikalla saattaa olla esimerkiksi yritysten välisessä kilpailutilanteessa ratkaiseva merkitys. Hallituksen esityksessä katsottiin, että verorikosten rangaistussäännökset osaltaan turvaavat myös verovelvollisten tasavertaisuutta.¹⁵ Nämä luonnehdinnat verorikossäännökset tarkoituksesta eivät poikkea siitä, mistä vuoden 1972 varallisuusrikosuudistuksen yhteydessä lausuttiin veropetossäännösten tarkoituksesta. Asiantila on tosiasiallisesti muuttumaton.

RL 29 luvun 2 §:ssä tarkoitettu törkeää veropetosta koskeva säännös vastaa rakenteeltaan törkeiden varallisuusrikosten tunnusmerkistöjä. Yhdenmukaisesti muiden törkeitä rikoksia koskevien säännösten kanssa törkeän veropetoksen tunnusmerkistö on sijoitettu erilleen veropetoksen perussäännöksestä.

RL 29 luvun 2 §:ssä on mainittu kaksi kvalifointiperustetta, joista jomman kumman täytyminen voi johtaa siihen, että rikos arvostellaan törkeäksi veropetokseksi. RL 29 luvun 2 §:n säännöksessä mainitaan ne tapaukset, jotka voivat tehdä veropetoksen törkeäksi. Säännökseen sisältyvä kahden kohdan luettelo kvalifointiperusteista on tyhjentävä toisin kuin entisessä RL 38 luvun 11 §:n 2 momentin säännöksessä. Muilla perusteilla veropetosta ei voida katsoa törkeäksi. Tässä tapahtui merkittävä muutos. Perusteena olivat oikeusturvasyyt: Laista on selvästi käytävä ilmi tapaukset, jolloin rikos voi tulla normaalia ankarammin rangaistavaksi. Näissä luetelluissa tapauksissa veropetoksen tulee lisäksi olla myös kokonaisarviointin perusteella törkeä.

Ensimmäinen uusi kvalifointiperuste on seuraava: ”veropetoksella tavoitellaan huomattavaa taloudellista hyötyä”. Tämä peruste on asiallisesti sama kuin entisessä RL 38 luvun 11 §:n 2 mainittu kvalifointiperuste ”veron tai maksun määrä, josta rikoksella on tarkoitus vapautua, on suuri”. Tällä muutoksella ei ollut tarkoitus nostaa vaadittavaa hyödyn määrää siitä, mitä RL 38 luvun 11 §:n 2 momentin säännöksessä tarkoitettiin. Muutos johtui pelkästään siitä, että rikoslain

15 HE 66/1988 vp eduskunnalle rikoslainsäädännön kokonaisuudistuksen ensimmäisen vaiheen käsitteväksi rikoslain ja eräiden muiden lakien muutoksiksi, s. 52.

uudistuksessa pyrittiin yhtenäiseen kirjoitustapaan. Uusi ankaroittamisperuste on ilmaistu samalla tavoin kuin useissa muissakin samaan lakiesitykseen sisältyvissä törkeissä rikoksissa.¹⁶

”Taloudellisen hyödyn” määrää arvioitaessa otetaan huomioon paitsi 1) sen veron määrä, josta on a) vapauduttu tai b) yritetty vapautua, sekä myös muun muassa mahdollinen 2) (liikevaihtoveron) arvonlisäveron palautus. ”Hyödyn” määrää selvittäessä otetaan huomioon a) hankitun tai b) tavoitellun hyödyn (eli veron tai palautuksen) määrä. Hallituksen esityksen perustelujen nimenomaisen lausuman mukaisesti ratkaisevaa ei ole a) salatun tai virheellisesti ilmoitetun tulon määrä taikka b) vähennyksen tai muun sellaisen erän suuruus sinänsä vaan edelleenkin hankitun tai tavoitellun hyödyn eli veron tai palautuksen määrä.¹⁷

Toisena uutena ankaroittamisperusteena mainitaan RL 29 luvun 2 §:ssä ”rikos tehdään erityisen suunnitelmallisesti”. Tämä sama peruste esiintyy myös eräiden muiden lakiesitykseen sisältyvien rikosten törkeän tekemuodon tunnusmerkistöissä.

Virheellisen kirjanpidon käyttäminen ei sinänsä oikeuta soveltamaan uutta ankaroittamisperustetta ”rikos tehdään erityisen suunnitelmallisesti”, mikä oli lain tarkoitus jo aikaisemman RL 38 luvun 11 §:n 2 momentin säännöksen aikana. Virheellisen kirjanpidon käyttäminen voi toteuttaa tämän kvalifiointiperusteen, jos virheellistä kirjanpitoa käytetään niin laajamittaisesti ja järjestelmällisesti, että se osoittaa erityistä suunnitelmallisuutta.

Erityistä suunnitelmallisuutta osoittavina menettelytapoina voidaan pitää esimerkiksi sitä, 1) kun rikoksen toteuttamiseksi on tehty a) laajoja valmisteluja tai b) vaoikeustoimia taikka 2) kun rikoksen tekijä on ryhtynyt erityisiin toimiin verovalvonnan vaikeuttamiseksi.

Suunnitelmallisuutta osoittavissa rikoksissa on tavoitellun hyödyn määrä usein suuri. Näissä tilanteissa voivat molemmat ankaroittamisperusteet täytyä samanaikaisesti.

Veropetoksen on lisäksi oltava kokonaisuutena arvostellen törkeä. Laissa mainitun kvalifiointiperusteen toteutuminen yksinään ei ole riittävä edellytys ankararangaistuksen soveltamiselle. Kokonaisarvostelu voi johtaa siihen, ettei ankaroittamisperusteen toteutumisesta huolimatta rikosta kokonaisuudessaan arvostellen pidetä törkeänä.

Rangaistukseksi on säädetty vankeutta 4 kuukaudesta 4 vuoteen. Asteikon minimiä alennettiin 1.1.1991 lukien 6 kuukaudesta 4 kuukauteen.

16 Rikoslain kokonaisuudistus I. Rikoslakiprojektin ehdotus. Oikeusministeriön lainvalmisteluosaston julkaisu 5/1984, s.108.

17 HE 66/1988 vp, s. 64.

Yhteenvedona voidaan todeta, että entisen RL 38 luvun 11 §:n 2 momentissa tarkoitettuun törkeää veropetosta koskevaan säännökseen on tehty merkittäviä sanamuodollisia muutoksia RL 29 luvun 2 §:n rikossäännöksessä. Tosiasiallisesti entisen RL 38 luvun 11 §:n 2 momentin ja nykyisen RL 29 luvun 2 §:n säännökset törkeästä veropetoksesta vastaavat asiallisesti toisiaan. Merkittävin muodollinen muutos koskee RL 29 luvun 2 §:n luetteloa kvalifointiperusteista. Tämä luettelo on tyhjentävä. Entisen RL 38 luvun 11 §:n 2 momentin nojalla rikos voitiin katsoa törkeäksi myös muilla perusteilla. Uudet ja vanhat kvalifointiperusteet vastaavat sisällöllisesti toisiaan, koska rikoksen tekemistä erittäin suunnitelmallisesti käytettiin kvalifointiperusteena entisen RL 38 luvun 11 §:n 2 momentin aikana. Virheellisen kirjanpidon käyttäminen voi toteuttaa tietyin edellytyksin RL 29 luvun 2 §:ssä tarkoitetun toisen kvalifointiperusteen “rikos tehdään erityisen suunnitelmallisesti”.

2. Törkeä veropetos tilastojen valossa

Tilastoidussa rikollisuudessa voi ilmetä merkittäviä muutoksia, vaikka kokonaisrikollisuuden määrissä ei olisi tapahtunut vastaavia muutoksia. Tilastoidun rikollisuuden muutokset voivat johtua esimerkiksi siitä, että rikosten ilmoittamisaktiivisuudessa tapahtuu muutoksia. Tämä ilmiö tunnetaan myös verorikosten osalta. Tunnetuin merkittävä muutostilanne sijoittuu 1970-luvun loppupuolelle.

Verohallinnossa oli vanhastaan katsottu, että veroviranomaisilla oli ilmoittulleen verorikosten suhteen harkintavalta, saatetaanko verorikos syytteeseen. Tähän oikeustilaan tuli merkittävä muutos, kun oikeuskanslerin kirjeen johdosta verohallitus antoi 16.11.1978 uudet ohjeet verorikosten syytteeseen saattamisesta. Verohallinnon ohjeen mukaan veroviranomaisilla ei ollut silloin voimassa olleiden säännösten mukaan oikeutta olla ilmoittamatta poliisiviranomaisille verolakeja vastaan tehtyjä rikoksia. Laissa ei ollut silloin nimenomaisia säännöksiä veroviranomaisten harkintavallasta jättää ilmi tullut rikos ilmoittamatta poliisille. Seurauksena oli tilanne, jossa veroviranomaisten poliisille ilmoittamien verorikosten määrä moninkertaistui. Tämä ilmenee seuraavista taulukoista (taulukot 1 ja 2):

Taulukko 1. Verohallinnon vireille saattamat rikosasiat vuosina 1974–1982

1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982
385	429	265	338	911	2.988	5.201	2.359	1.999

Taulukko 2. Poliisin tietoon tulleet verorikokset vuosina 1974–1982

1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982
335	458	270	340	691	3.402	4.942	5.112	3.090

Taulukoista 1 ja 2 ilmenee valaisevasti, miten verohallinnon rikosilmoitukset ja poliisin tietoon tulleiden verorikosten määrät nousivat vuoden 1978 lopussa ja että verorikosten määrät olivat moninkertaisia seuraavina vuosina. Muutos johtui käytännössä oikeuskanslerin kantaan perustuneeseen verohallinnon ohjeeseen, jonka mukaan veroviranomaisten oli ilmoitettava kaikki ilmi tulleet verorikokset poliisille.¹⁸

Näiden asiaruuhkien purkamiseksi tarvittiin pikaisesti verolakeihin säännökset veroviranomaisten oikeudesta jättää ilmoittamatta vähäiset verorikokset poliisille. Hallitus antoi jo keväällä 1979 eduskunnalle lakiesityksen enakkoperintälain, työnantajan sosiaaliturvamaksusta annetun lain ja liikevaihtoverolain muuttamisesta. Näihin lakeihin lisättiin säännökset, joiden mukaan veroviranomaisilla on oikeus jättää vähäiset näiden lakien vastaiset rikkomukset syyteeseen saattamatta.¹⁹ Seuraavana vuonna annetulla hallituksen esityksellä laajennettiin veroviranomaisten oikeutta olla ryhtymättä toimenpiteisiin vähäisiksi katsottavien verorikoksiin syyllistyneiden saattamiseksi syyteeseen. Uusi lakiesitys koski tulo- ja varallisuusveroa, perintö- ja lahjaveroa sekä merimiesveroa.²⁰

Törkeän veropetoksen osalta merkittävä tilastollinen seikka on ollut veropetoksen perusrikosten ja törkeiden veropetosrikosten osuus veropetosten kokonaismäärästä. 1970- ja 1980-luvulla tilanne oli tavanomainen. Veropetoksen perusrikosten osuus oli paljon suurempi kuin törkeiden veropetosten määrä. Tilannetta

18 Talousrikollisen rikollisuuden selvittämistyöryhmän mietintö. Oikeusministeriön lainvalmisteluosaston julkaisu 6/1983, s. 102 ja Talousrikollisen rikollisuuden selvittämistyöryhmän mietinnön liiteosa. Oikeusministeriön lainvalmisteluosaston julkaisu 7/1983, s. 78, 91 ja 94.

19 HE 15/1979 vp eduskunnalle laeiksi enakkoperintälain 63 §:n, työnantajan sosiaaliturvamaksusta annetun lain 18 §:n ja liikevaihtoverolain 81 §:n muuttamisesta, s. 1–4.

20 HE 229/1980 vp eduskunnalle laeiksi verotuslain 121 ja 123 §:n, perintö- ja lahjaverolain 70 §:n ja merimiesverolain 28 §:n muuttamisesta, s. 1–3.

voidaan konkretisoida taloudellisen rikollisuuden selvitystyöryhmän selvityksellä (taulukko 3).²¹

Taulukko 3. Yleisissä alioikeuksissa veropetoksista tuomittujen määrät vuosina 1980–1981.

Vuosi	1980	1981
Veropetos	1378	1292
Törkeä veropetos	83	110
Yhteensä	1461	1402

Törkeiden veropetosten osuus on ollut alle 10 % veropetosten ja törkeiden veropetosten yhteismäärästä. Törkeiden veropetosten määrä oli vähäinen vielä 1990-luvun alkupuolella. Poliisin tietoon tulleiden törkeiden veropetosten määrät olivat vuosina 1991–1995 seuraavat:

Taulukko 4. Poliisin tietoon tulleet törkeät veropetokset vuosina 1991–1995.

Vuosi	1991	1992	1993	1994	1995
Törkeä veropetos	40	50	56	77	189

Poliisin tietoon tulleiden törkeiden veropetosten määrä oli vähäinen vielä vuosina 1991–1994. Vuodesta 1995 alkaa törkeiden veropetosten määrän nousi. Nämä tilastotiedot eivät välttämättä kuvaa vaihteluita rikollisuuden määrässä vaan veroviranomaisten valvontamenetelmien ja ilmoituskäytännön muutoksia.²²

Verohallinnon tekemien rikosilmoitusten määrissä tapahtui ratkaiseva muutos vuoden 2000 jälkeen. Vuosina 1996–2000 verohallinto teki vielä enemmän rikosilmoituksia veropetoksista kuin törkeistä veropetoksista.

Taulukko 5. Verohallinnon rikosilmoitukset veropetosrikoksista vuosina 1996–2000.

Vuosi	1996	1997	1998	1999	2000
Veropetos	245	218	215	288	199
Törkeä veropetos	140	137	153	180	176

21 Talousrikollisen rikollisuuden selvittämistyöryhmän mietintö. Oikeusministeriön lainvalmisteluosaston julkaisu 6/1983, s. 103.

22 Viranomaisyhteistyön kehittämisen selvityshankkeen väliraportti. Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 1999:5, s. 14–15.

Taulukosta 5 ilmenee, että verohallinnon tekemien tavallisia veropetoksia koskevien rikosilmoitusten määrä on suurempi kuin törkeitä veropetoksia koskevien rikosilmoitusten määrä. Tämän jälkeen tilanne muuttuu. Törkeitä veropetoksia koskevia rikosilmoituksia on enemmän kuin tavallisia veropetoksia koskevia rikosilmoituksia. Asiantilan muutos käy selville seuraavasta taulukosta (taulukko 6).

Taulukko 6. Verohallinnon rikosilmoitukset veropetosrikoksista vuosina 2001–2007.

Vuosi	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Veropetos	181	150	166	201	145	136	174
Törkeä veropetos	242	217	279	302	322	322	380

Taulukosta 6 ilmenee, että törkeiden veropetosten osuus verohallinnon veropetoksista tehdyistä rikosilmoituksista on selvästi ohittanut tavallisesta veropetoksesta tehdyt rikosilmoitukset. Trendi on voimistunut koko 2000-luvun. Törkeiden veropetosten osuus verohallinnon veropetoksista tekemistä rikosilmoituksista oli vuonna 1996 alle 40 % ja vuonna 2007 tämä osuus oli noin 70 %. Tuloveropetosten osuus on pysynyt vahvana ja se on ollut noin puolet ilmoitettujen veropetosten määrästä. Arvonlisäveropetosten osuus on ollut noin 30 % ja ennakkoperinnan veropetosten osuus noin 20 %. Tosin vuosittain on tapahtunut jonkin verran vaihtelua.

Törkeiden veropetosten osuuden kasvulle verohallinnon veropetoksista tekemien rikosilmoitusten yhteismäärästä on esitetty kolme erilaista syytä. Ensimmäkin on katsottu, että törkeän veropetoksen euromääräinen raja ei ole muuttunut samassa suhteessa kuin rahan arvo on kehittynyt viime aikoina – erityisesti euroaikaan siirryttäessä. Toisena syynä on mainittu, että tekojen yksiköinti on muuttunut siten, että usean eri verolajin veropetoksesta on siirrytty yhteen monen verolajin veropetokseen. Kolmanneksi on kiinnitetty huomiota siihen seikkaan, että vuonna 1998 tuli voimaan uusi passiivisen veropetoksen säännös, joka tosiasiallisesti toi rangaistavien tekojen piiriin sellaisia, jotka aikaisemmin jäivät rankaisematta ja jotka selvästi nostavat vältettyjen verojen määrää ja samalla kvalifiointiarviointia veropetosteissa.²³

23 Talousrikollisuuden tilannekuva 1/2008. Poliisin tietoon tulleet talousrikollisuus. Tilastokatsaus. Viranomaisyhteistyön kehittämisprojekti. Hanke VMO151, s.19–20. Poliisin tutkijain veropetosrikosten osalta veropetoksen ja törkeän veropetoksen välinen suhde ja määrät ovat muuttuneet samalla tavalla kuin verohallinnon tekemissä rikosilmoituksissa. Tämä on ymmärrettävää, koska suurin osa poliisin tietoon tulevista verorikoksista perustuu verohallinnon rikosilmoituksiin. Talousrikollisuuden tilannekuva 1/2008. Liite: Poliisin tutkimat talousrikokset, s. 1 ja Rikollisuustilanne 2006. Rikollisuus ja seuraamusjärjestelmä tilastojen valossa. Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen julkaisuja 229, s. 129–130 sekä Rikollisuustilanne 2007. Rikollisuus ja seuraamusjärjestelmä tilastojen valossa. Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen julkaisuja 238, s. 134–135.

Törkeiden veropetoksien määrissä tapahtui romahdus verohallinnon rikosilmoituksissa vuosina 2010–2011. Tämä asiantilan muutos ilmenee erittäin hyvin seuraavasta taulukosta (taulukko 7).

Taulukko 7. Verohallinnon rikosilmoitukset veropetosrikoksista vuosina 2007–2011.

Vuosi	2007	2008	2009	2010	2011
Veropetos	174	135	153	92	67
Törkeä veropetos	380	400	412	275	290

Taulukosta 7 ilmenee, että sekä tavallisten veropetosten että törkeiden veropetosten määrä romahti verohallinnon tekemissä rikosilmoituksissa vuosina 2010–2011 verrattuna samojen rikosten määriin edellisinä vuosina. Verohallinnon vuonna 2011 kirjaamista veropetosrikoksista oli törkeitä veropetoksia 81,2 %. Syitä vuosien 2010–2011 muutoksiin on aprikoitu. Yhtenä muutokseen vaikuttava syynä on mainittu korkeimman oikeuden linjanvedot kaksoisrangaistavuuden (*ne bis in idem*) kiellon osalta.²⁴ Tämäkään tilastoitujen veropetosrikosten määrien muutos ei perustunut kokonaisrikollisuudessa tapahtuneisiin rikosten määrien alenemiseen. Kysymys on ollut lähinnä veroviranomaisten ilmoittamisaktiivisuuden muuttumisesta.

Tuomioistuintilastoissa ei ole tapahtunut yhtä merkittävää muutosta tavallisen veropetoksen ja törkeän veropetoksen välisessä osuudessa kuin verohallinnon rikosilmoitustilastoissa. Edellä on tosin todettu, että yleisissä alioikeuksissa veropetoksista tuomittujen törkeiden veropetosten osuus on vuosina 1980 ja 1981 ollut alle 10 % veropetosten ja törkeiden veropetosten yhteismäärästä. Veropetosten ja törkeiden veropetosten välinen suhde on tosin muuttunut. Tämä ilmenee seuraavasta taulukosta (taulukko 8).

24 Harmaan talouden tilannekuva II/2012. Harmaa talous – valvontatilastoja. Harmaan talouden selvitysyksikkö, s. 9 ja 32–33. Poliisin tietoon tullessa veropetosrikollisuudessa oli vastaava rikosten määrän aleneminen – erityisesti törkeän veropetoksen osalta vuosina 2009–2011. Kaksoisrangaistavuuden kiellosta verorikosasioissa ks. Asko Lehtonen. Veronkorotus EIS:n mukaisena rangaistuksena ja nykyiset ongelmat, s. 373–384 teoksessa Petteri Korhonen – Timo Saranpää (toim.), Isännän ääni. Juhlakirja Erkki Kustaa Rintala 1935 – 31/5 – 2015. Talentum Pro 2015, s. 374–379.

Taulukko 8. Käräjäoikeuksien tuomitsemat veropetosrikokset vuosina 2009–2017.²⁵

Vuosi	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Veropetos	239	122	147	86	69	107	118	117	110
Törkeä veropetos	212	92	86	113	92	83	93	77	130

Taulukosta 8 ilmenee, että käräjäoikeuksien ja hovioikeuksien ensimmäisenä oikeusasteena tuomitsemien veropetosrikosten määrä on myös vähentynyt vuoden 2009 jälkeen. Keskeinen havainto on se asiantila, että vuosien 2009–2017 aikana toisina vuosina on ollut enemmän tuomittuja tavallisia veropetoksia ja toisina vuosina enemmän törkeitä veropetoksia. Kuutena vuotena (vuodet 2009–2011 ja 2014–2016) on tuomittu enemmän rangaistuksia tavallisista veropetoksista kuin törkeistä veropetoksista. Sen sijaan kolmena vuotena (vuodet 2012–2013 ja 2017) törkeistä veropetoksista on tuomittu useammin rangaistuksia kuin tavallisista veropetoksista. Verohallinnon rikosilmoitustilastojen mukainen trendi törkeiden veropetosten olennaisesti suuremmasta määrästä ja osuudesta ei näytä vastaavan tuomioistuintilastoista ilmenevää tilannetta vuosina 2009–2017. Tilastojen perusteella vaikuttaa siltä, että verohallinnon rikosilmoituksissa tavallisen ja törkeän veropetoksen välinen törkeysastearviointi on ollut selvästi ankarampaa kuin tuomioistuimissa.

3. Törkeän veropetoksen soveltamisedellytykset

Rikosoikeudellisesta legaliteettiperiaatteesta johtuen on aiheellista referoida RL 29 luvun 2 §:ssä tarkoitettu törkeää veropetosta koskeva säännös in extenso seuraavasti:

RL 29 luvun 2 § (24.8.1990/769). Törkeä veropetos.

”Jos veropetoksessa

- 1) tavoitellaan huomattavaa taloudellista hyötyä tai
- 2) rikos tehdään erityisen suunnitelmallisesti

ja veropetos on myös kokonaisuutena arvostellen törkeä, rikosentekijä on tuomittava törkeästä veropetoksesta vankeuteen vähintään neljäksi kuukau-
deksi ja enintään neljäksi vuodeksi.”

25 Rangaistukset rikoksittain 2009–2017. Käräjäoikeudet ja hovioikeudet ensimmäisenä oikeusasteena. Tilastokeskus. Tilastokeskuksen PX-Web-tietokannat.

Siteeratusta RL 29 luvun 2 §:stä ilmenee, että säännöksessä on mainittu kaksi kvalifointiperustetta. Jommankumman ankaroitamisperusteen täyttyminen voi johtaa siihen, että veropetosrikos arvostellaan törkeäksi veropetokseksi. RL 29 luvun 2 §:n säännöksessä mainitaan ne tapaukset, jotka voivat tehdä veropetoksen törkeäksi. Säännökseen sisältyvä kahden kohdan luettelo kvalifointiperusteista on tyhjentävä toisin kuin entisessä RL 38 luvun 11 §:n 2 momentin säännöksessä. Muilla kuin RL 29 luvun 2 §:ssä mainituilla kvalifointiperusteilla veropetosta ei voida katsoa törkeäksi. Laissa mainitun kvalifointiperusteen toteutuminen on aina välttämätön edellytys törkeää tekemuotoa koskevan raskaamman säännöksen soveltamiselle. Tyhjentävän luettelon säätämisen perusteena olivat oikeusturvavasyt. Laista on selvästi käytävä ilmi tapaukset, jolloin rikos voi tulla normaalia ankarammin rangaistavaksi.²⁶

RL 29 luvun 2 §:n säännöksessä luetelluissa tapauksissa veropetoksen tulee lisäksi olla myös kokonaisarviointin perusteella törkeä. Asia on nimenomaisesti mainittu RL 29 luvun 2 §:ssä: ”veropetos on myös kokonaisuutena arvostellen törkeä”. Tavallisen ja törkeän veropetoksen erottaminen toisistaan tapahtuu viime kädessä kokonaisarvostelun perusteella. RL 29 luvun 2 §:ssä mainitun esimerkkitapauksen (kvalifointiperusteen) toteutuessa veropetosrikosta on yleensä pidettävä törkeänä veropetoksena, mutta ratkaisevaa on kuitenkin kokonaisarvostelu. Laissa olevan esimerkkitapauksen täyttyminen ei välttämättä johda kvalifioidun tunnusmerkistön soveltamiseen, jos kokonaisarviointin perusteella veropetosta ei pidetä törkeänä. Veropetoksen on lisäksi oltava kokonaisuutena arvostellen törkeä, jotta RL 29 luvun 2 §:ssä säädettyä rangaistusasteikkoa voitaisiin soveltaa. Laissa mainitun kvalifointiperusteen toteutuminen yksinään ei ole riittävä edellytys ankaramman rangaistusasteikon soveltamiselle. Kokonaisarvostelu voi johtaa siihen, ettei ankaroitamisperusteen toteutumisesta huolimatta rikosta kokonaisuudessaan arvostellen pidetä törkeänä. Rikoksen törkeyden kokonaisarviointi tapahtuu samojen periaatteiden mukaan kuin aikaisemminkin. Kokonaisuudistuksen ensimmäisen vaiheen uudistuksessa kirjoitettu lyhyempään muotoon kuin aikaisemmin.²⁷

Ensimmäinen RL 29 luvun 2 §:n mainittu kvalifointiperuste on seuraava: ”veropetoksella tavoitellaan huomattavaa taloudellista hyötyä”. Tämä peruste on asiallisesti sama kuin entisessä RL 38 luvun 11 §:n 2 mainittu kvalifointiperuste ”veron tai maksun määrä, josta rikoksella on tarkoitus vapautua, on suuri”. Tällä muutoksella ei ollut tarkoitus nostaa vaadittavaa hyödyn määrää siitä, mitä RL

26 HE 66/1988 vp, s. 19.

27 Rikoslain kokonaisuudistus I. Rikoslakiprojektin ehdotus. Oikeusministeriön lainvalmisteluosaston julkaisu 5/1984, s. 32.

38 luvun 11 §:n 2 momentin säännöksessä tarkoitettiin. Muutos johtui pelkästään siitä, että rikoslain kokonaisuudistuksen ensimmäisen vaiheen uudistuksessa pyrittiin yhtenäiseen kirjoitustapaan. RL 29 luvun 2 §:n uusi ankaroittamisperuste on ilmaistu samalla tavoin kuin useissa muissakin RL:n kokonaisuudistuksen ensimmäisen vaiheen käsittävään lakiesitykseen sisältyvissä törkeissä rikoksissa.²⁸

”Taloudellisen hyödyn” määrää arvioitaessa otetaan huomioon paitsi sen veron määrä, josta on vapauduttu tai yritetty vapautua, sekä myös muun muassa mahdollinen liian suuri arvonlisäveron (liikevaihtoveron) palautus. ”Hyödyn” määrää selvitetessä otetaan huomioon a) hankitun tai b) tavoitellun hyödyn (eli veron tai arvonlisäveron palautuksen) määrä. Hallituksen esityksen perustelujen nimenomaisen lausuman mukaisesti ratkaisevaa ei ole a) salatun tai virheellisesti ilmoitetun tulon määrä taikka b) vähennyksen tai muun sellaisen erän suuruus sinänsä vaan edelleenkin hankitun tai tavoitellun hyödyn eli veron tai arvonlisäveron palautuksen määrä.²⁹ Oikeuskirjallisuudessa on lausuttu, että oikeuskäytännössä rikosta pidetään pääsääntöisesti törkeänä veropetoksena, jos vältetyn veron määrä ylittää 20.000 euroa.³⁰ Tätä 20.000 euron rajaa on noudatettu yli kymmenen vuotta, joten perusteita olisi rajan tarkistamiseen pelkästään rahan arvon muutoksista johtuen.³¹

Korkein oikeus on harvoin antanut ennakkopäätöksiä törkeän veropetoksen kvalifiointiperusteen toteutumisesta. Korkeimman oikeuden ratkaisussa KKO 2007:102 on otettu kantaa kysymykseen siitä, onko veropetos törkeä. Tapauksessa lääkäri (A) oli vuosilta 1997–2000 antamissaan ammatinharjoittajan veroilmoituksissa salannut saamiaan tuloja välttääkseen yhteensä 14.570,89 euron tuloverot. Syyttäjä, jolle oli myönnetty valituslupa KKO:ssa, vaati rangaistusta törkeästä veropetoksesta. Korkein oikeus katsoi, että A oli kerrotulla menettelyllään aiheuttanut tai yrittänyt aiheuttaa vuosien 1997–2000 verotuksessaan veron määräämisen yhteensä 14.570,89 euroa liian alhaiseksi. Törkeysastearvioinnin osalta korkein oikeus lausui, että A on tavoitellut rikoksella 14.570,89 euron hyötyä ja että tämän suuruista hyötyä ei kuitenkaan vielä voida pitää laissa tarkoitettuin tavoin huomattavana. Korkeimman oikeuden mukaan 14.570,89 euron veroa ei voida pitää RL 29 luvun 2 §:ssä tarkoitettuna huomattavana taloudellisena hyötynä.

28 HE 66/1988 vp, s. 64.

29 HE 66/1988 vp, s. 64.

30 Ari-Matti Nuutila – Kaarlo Hakamies. RL 29 luku. Rikokset julkista taloutta vastaan, s. 757–819 teoksessa Tapio Lappi-Seppälä ym., Rikosoikeus. WSOYPro 2009, s. 793. Jussi Tapani. Veropetos, s. 663–684 teoksessa Dan Frände ym., Keskeiset rikokset. Edita Publishing Oy 2018, s. 684 ja Väinö Teperi. Verorikkomus ja veropetos. Tilisanomat 2/2009.

31 Korkeimman oikeuden ratkaisussa KKO 2008:37 lausui yksi vähemmistöön jäänyt jäsen ja esittelijä mietinnössään törkeysarvostelusta (kvalifioinnista) seuraavaa: ”Vaikka vältetyn veron määräksi kertyi yli 30.000 euroa, veropetosta ei voida kokonaisuutena arvostellen pitää törkeänä.” Korkeimman oikeuden enemmistö katsoi, ettei syytettyjen syyksi voida lukea veropetosta.

Toisena ankaroittamisperusteena mainitaan RL 29 luvun 2 §:ssä seuraava esimerkkitapaus: ”rikos tehdään erityisen suunnitelmallisesti”. Tämä sama peruste esiintyy myös eräiden muiden RL:n kokonaisuudistuksen ensimmäistä vaihetta koskevaan lakiesitykseen sisältyvien rikosten törkeiden tekemuotojen tunnusmerkistöissä.

Virheellisen kirjanpidon käyttäminen ei sinänsä oikeuta soveltamaan RL 29 luvun 2 §:n ankaroittamisperustetta ”rikos tehdään erityisen suunnitelmallisesti”. Tämä oli lain tarkoitus jo aikaisemman RL 38 luvun 11 §:n 2 momentin säännöksen aikana, kuten edellä on todettu. Virheellisen kirjanpidon käyttäminen voi toteuttaa tämän kvalifiointiperusteen, jos virheellistä kirjanpitoa käytetään niin laajamittaisesti ja järjestelmällisesti, että se osoittaa erityistä suunnitelmallisuutta.

Korkeimman oikeuden ratkaisussa KKO 2007:102 on otettu kantaa kysymyksen siitä, onko veropetos törkeä eli onko rikos tehty erityisen suunnitelmallisesti. Tapauksessa syyttäjä vaati lääkärille (A) rangaistusta törkeästä veropetoksesta, koska A oli vuosilta 1997–2000 antamissaan ammatinharjoittajan veroilmoituksissa salannut saamia tuloja välttääkseen yhteensä 14.570,89 euron tuloverot. Törkeysastearvioinnin osalta korkein oikeus lausui, että se seikka, että A on viimeisinä vuosina jättänyt myös osan menoista ilmoittamatta rikoksen paljastumisen estämiseksi, osoittaa rikoksen teossa jossain määrin suunnitelmallisuutta. Korkein oikeus katsoi kuitenkin, että sanotulla perusteella ja muutoinkaan rikosta ei kuitenkaan voida katsoa tehdyn laissa tarkoitettui tavoin erityisen suunnitelmallisesti. Näin ollen Korkein oikeus katsoi, ettei veropetosta ole pidettävä törkeänä.

Erityistä suunnitelmallisuutta osoittavina menettelytapoina voidaan hallituksen lakiesityksen perustelujen mukaan pitää esimerkiksi sitä, 1) että rikoksen toteuttamiseksi on tehty a) laajoja valmisteluja tai b) valeoikeustoimia taikka 2) että rikoksen tekijä on ryhtynyt erityisiin toimiin verovalvonnan vaikeuttamiseksi.³²

Oikeuskirjallisuudessa on katsottu, että erityisen suunnitelmallisuuden kriteerit täyttää tilanne, jossa yhtiön johdossa käytetään bulvaaneja. Sitä vastoin erityistä suunnitelmallisuutta ei ole se seikka, että tuloverotuksessa teko tehdään useana verovuonna.³³ Tämän lisäksi on katsottu, että suunnitelmallisuutta osoittavat teot, joiden toteuttamistavasta ilmenee menettelyyn käytetyn ammattitaitoa ja varoja, kirjatun kirjanpitoon tosiasioita vastaamattomia tositteita tai ryhdytyn laajamittaisiin vale- ja näennäisoikeustoimiin.³⁴ Suunnitelmallisuus on usein pääteltävissä rikoksen tekotavasta. Erityisen pitkäaikaiset valmistelutoimet en-

32 HE 66/1988 vp, s. 64.

33 Nuutila – Hakamies 2009, s. 793–794.

34 Ritva Sahavirta. Verorikokset, s. 181–229 teoksessa Raimo Lahti – Pekka Koponen (toim.), Talousrikokset. Toinen tarkistettu painos. Suomalainen Lakimiesyhdistys 2007, s. 222.

nen rikoksen tekemistä voivat olla osoituksena suunnitelmallisuudesta. Edelleen suunnitelmallisuudesta voivat olla osoituksena toimet, joilla taataan rikoksen menestyksellinen suorittaminen, samoin kuin poikkeuksellisen laajamittaiseen toimintaan tähtäävät hankkeet.³⁵

Suunnitelmallisuutta osoittavissa rikoksissa on tavoitellun hyödyn määrä usein huomattava. Näissä tilanteissa voivat molemmat ankaroittamisperusteet täytyä samanaikaisesti.³⁶

Korkeimman oikeuden ennakkopäätöksiä törkeän veropetoksen kvalifointiperusteista ja kokonaisarvioinnista on annettu harvoin. Edellä on käynyt ilmi, että verohallinnon rikosilmoituksista on katsottu jopa 80 % törkeiksi veropetoksiksi, mutta yleisissä tuomioistuimissa noin puolet tuomituista veropetosrikoksista on katsottu törkeiksi veropetoksiksi. Oikeustilan selventämiseksi olisi toivottavaa saada lisää korkeimman oikeuden ennakkopäätöksiä törkeän veropetoksen kvalifointiperusteista.

35 HE 44/2002 vp eduskunnalle rikosoikeuden yleisiä oppeja koskevan lainsäädännön uudistamiseksi, s. 191 ja Tapani 2018, s. 684. Ks. lisäksi KKO 2017:41, jossa avunantajan toiminnan ei katsottu täyttävän rikollisen toiminnan suunnitelmallisuutta koskevaa koventamisperustetta (perustelujen kohdat 26–31).

36 Rikoslain kokonaisuudistus I. Rikoslakiprojektin ehdotus. Oikeusministeriön lainvalmisteluosaston julkaisu 5/1984, s.108.