

VAASAN YLIOPISTO
KAUPPATIETEELLINEN TIEDEKUNTA
TALOUSOIKEUDEN LAITOS

Katriina Toivanen

TÖRKEÄ VEROPETOS (RL 29:2)

Talousoikeuden
Pro gradu -tutkielma

VAASA 2008

SISÄLLYSLUETTELO	1
LYHENNELUETTELO	5
OIKEUSTAPAUSLUETTELO	7
TIIVISTELMÄ	9
1. JOHDANTO	11
1.1. Johdatus aihealueeseen	11
1.2. Tutkimustehtävä ja aiheen rajaus	12
1.3. Tutkimuksen rakenne	14
2. VEROPETOSSÄÄNNÖKSEN MUODOSTUMINEN	16
2.1. Rikoslain kokonaisuudistus vuonna 1990	17
2.2. Vuoden 1998 uudistuksen tavoitteet ja keskeinen sisältö	21
2.3. Katsaus Ruotsin lainsäädäntöön	24
3. VEROPETOSSÄÄNNÖKSEN SYSTEMATIikka	27
3.1. Veropetossäännöksen tunnusmerkistön jaottelu	28
3.2. Veropetossäännöksen kvalifioimisperusteet	29
3.3. Vero- ja rikosoikeudellinen perusta	33
3.4. Yleiset periaatteet vero- ja rikosoikeudessa	36
4. TÖRKEÄN VEROPETOksen	
TUNNUSMERKISTÖTEKIJÄT	38
4.1. Teko-objektit	38
4.2. Tekijätunnusmerkit	38
4.3. Tekotapatunnusmerkit	44
4.3.1. Väärän tiedon antaminen	45

4.3.2. Tiedon salaaminen	50
4.3.3. Passiivinen veropetos	52
4.3.4. Muuten petollisesti	55
4.4. Seuraustunnusmerkit	56
5. VERORIKOKSET OSANA TALOUSRIKOLLISUUTTA	60
5.1. Muut talousrikokset veropetoksien yhteydessä	60
5.1.1. Kirjanpitorikokset	60
5.1.2. Velallisen rikokset	63
5.1.3. Liiketoimintakielto	65
6. TUTKIMUSTULOKSET	68
6.1. Rikoksen muodostuminen törkeäksi veropetokseksi	68
6.2. Rangaistavuuden edellytykset	71
6.3. Loppupäätelmiä	74
LÄHDELUETTELO	77

LYHENNELUETTELO

AVL	Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501
EU	Euroopan unioni
EY	Euroopan yhteisö
HE	Hallituksen esitys
HO	Hovioikeus
KO	Käräjäoikeus
KKO	Korkein Oikeus
LaVM	Lakivaliokunnan mietintö
RHO	Rovaniemen hovioikeus
RL	Rikoslaki 19.12.1889/39
SuVM	Suuren valiokunnan mietintö
THO	Turun hovioikeus
VIRKE	Viranomaisten yhteistyön kehitys
vp.	Valtiopäivät
VerMenL	Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558

OIKEUSTAPAUSLUETTELO

Korkein oikeus

3.3.2008 taltio 309	KKO 2008:18	s. 56, 69
27.12.2007 taltio 2903	KKO 2007:102	s. 31, 32, 57, 69
25.10.2007 taltio 2263	KKO 2007: 84	s. 56
19.5.2006 taltio 1185	KKO 2006:44	s. 30, 34, 46, 47, 70
14.3.2006 taltio 754	KKO 2006:26	s. 52, 53, 54, 55, 57
25.10.2005 taltio 2572	KKO 2005:119	s. 64, 65
15.6.2005 taltio 1475	KKO 2005:73	s. 31, 47, 48, 61, 69, 74, 75
29.12.2004 taltio 3061	KKO 2004:134	s. 31, 49, 50
22.12.2004 taltio 3008	KKO 2004:131	s. 65, 66, 67, 75
16.8.1995 taltio 3246	KKO 1995:132	s. 48, 49
16.10.1990 taltio 2914	KKO 1990:133	s. 41, 42, 43, 44
31.1.1989 taltio 256	KKO 1989:9	s. 41, 43, 70
1.2.1985 taltio 1931/84	KKO 1985 II 6	s. 41

Hovioikeus

Turun HO 16.2.2005 04/841 taltio 395	s. 50, 51, 52, 69
Rovaniemen HO 31.5.2001 01/152 taltio 314	s. 39, 61, 62

VAASAN YLIOPISTO**Kauppätieteellinen tiedekunta**

Tekijä:	Katriina Toivanen	
Tutkielman nimi:	Törkeä veropetos RL 29:2 §	
Ohjaaja:	Asko Lehtonen	
Tutkinto:	Kauppätieteiden maisteri	
Laitos:	Talousoikeuden laitos	
Oppiaine:	Talousoikeus	
Koulutusohjelma:	Verojuridiikka	
Aloitusvuosi:	2004	
Valmistumisvuosi:	2008	Sivumäärä: 79

TIIVISTELMÄ

Veropetos ja törkeä veropetos ovat kriminalisoitu rikoslain 29 luvun 1-2 §:ssä. Törkeä veropetossäännös (RL 29:2) saa sisältönsä veropetossäännöksestä (RL 29:1), jossa on lueteltu tekotapa- ja seuraustunnusmerkistö säännöksen 1-4 momenteissa. Veropetoksen tekemuotoja ovat väärän tiedon antaminen, tiedon salaaminen, verotusta varten säädetyn velvollisuuden laiminlyönti eli passiivinen veropetos ja muu petollisuus. Veropetos katsotaan törkeäksi, jos 1) veropetoksessa on tavoiteltu huomattavaa taloudellista hyötyä, 2) rikos on tehty erityisen suunnitelmallisesti ja 3) veropetos on kokonaisuutena arvostellen ollut törkeä.

Tämän tutkimuksen tarkoituksena on selvittää rikoslain 29:2 §:ssä tarkoitetun törkeän veropetoksen rangaistavuuden edellytyksiä. Tutkimusongelmana tutkimuksessa on törkeys veropetoksessa. Kyseessä on talousoikeudellinen tutkimus, joka sijoittuu sekä vero- että rikosoikeuden alalle, joten tutkimusmenetelmä on rikosoikeudellinen oikeusdogmaattinen tutkimus suppeassa merkityksessä.

Tutkimuksen lähdeaineisto koostuu vero- ja rikosoikeudellisesta kirjallisuudesta, lainsäädännöstä, lainvalmisteluaineistosta sekä korkeimman oikeuden ja hovioikeuksien oikeustapauksista 1985–2007 väliseltä ajalta. Tutkimusongelmaan etsitään ratkaisua voimassa olevan oikeuden sisällöstä, jonka avulla voidaan tuottaa tutkimusongelman ratkaisuun perusteltuja tulkintakannanottoja.

AVAINSANAT: Törkeä veropetos, verorikos, talousrikos, kirjanpitorikos

1. JOHDANTO

1.1. Johdatus aihealueeseen

Rikoslain kokonaisuudistuksen yhteydessä haluttiin yhtenäistää veropetossäännökset ja saada kaikkiin julkisiin veroihin ja maksuihin kohdistuvat rikokset samaan kohtaan rikoslakiin. Rikoslain kokonaisuudistuksen ensimmäisen vaiheen yhteydessä vuonna 1990 säädettiin rikoslain 29 luku, jossa säännellään rikoksista julkista taloutta vastaan.¹

Veropetoksen teko-objektit määritetään rikoslain 29 luvun 9 §:ssä. Veropetossäännös RL 29 luvun 1 § määrittää teko-objektiksi veron, jolla tarkoitetaan RL 29 luvun 9 §:n 1 momentin mukaan veron ennakkoa ja veroon rinnastettavaa julkista maksua. Veropetoksen tekotapatunnusmerkistö on lueteltu RL 29 luvun 1 §:ssä 1–4 momenteissa. Veropetoksen tekotapamuotoja ovat väärän tiedon antaminen, tiedon salaaminen, verotusta varten säädetyin velvollisuuden laiminlyönti eli passiivinen veropetos ja muu petollisuus. Jos näiden toteuttamisessa on täytynyt törkeän veropetoksen tunnusmerkistö, veropetos kvalifioidaan törkeäksi veropetokseksi. Veropetos katsotaan törkeäksi veropetokseksi, jos sen toteuttamisessa on tapahtunut erityistä suunnitelmallisuutta, teossa on tavoiteltu huomattavaa taloudellista hyötyä ja teko on kokonaisuudessaan arvostellen ollut törkeä.

Vero- ja talousrikollisuuden kriminaalipoliittinen painoarvo alkoi kasvaa jo 1970-luvun loppupuolella². Nykyään saadaan lähes päivittäin informaatiota eri medioissa Suomessa tapahtuneista suurista talousrikoksista. Suomessa viranomaiset ja valtiovalta tekevät voimakkaita ponnistuksia talousrikosten torjunnan tehostamiseksi. Talousrikoksilla aiheutetaan vuosittain yhteiskunnalle tilastoitujen määrien mukaan 150–210 miljoonan euron vahingot.³

Verovelvollisten keskuudessa esiintynyt yhä enemmän kvalifioitua verosuunnittelua, joka on siirtynyt verorikollisuuden piiriin. Esimerkkeinä näistä verorikollisuuden piiriin

¹ Oikeusministeriö 1990: HE 66/1988: 1–2.

² Lehtonen 1986: 42.

³ Lehti & Vuorinen 2004: 123.

kuuluvista tekotavoista voidaan mainita kuittikauppa ja pelaaminen konkurssiin päästettävillä yhtiöillä.⁴ Törkeiden veropetosten määrä on ollut jatkuvasti kasvava⁵. Vuonna 2007 verorikosten yleisin tekotapa oli ilmoitus- tai maksuvelvollisuuden laiminlyönti, jota ilmeni 56,7 prosentissa tutkituista verorikosjutuista. Seuraavaksi yleisimpiä olivat tulojen salaaminen (35,9 %) ja väärän tiedon antaminen (31,7 %). Yleisimmät toimialat olivat rakennus- ja ravintola-ala, joissa tekotapakartoitusten mukaan esiintyi eniten verorikollisuutta.⁶

Talousrikoksia ovat verorikokset, kirjanpitorikokset, velallisen rikokset, arvopaperimarkkinarikokset ja osakeyhtiörikokset. Näistä rikoksista säädetään rikoslaissa, johon sisältyy jokaista rikostyyppiä koskeva oma lukunsa. Talousrikoksen katsotaan tapahtuvan vain yritystoiminnassa, joten yksityishenkilön tekemä veropetos omassa henkilökohtaisessa verotuksessa ei mahdu talousrikoksen käsitteen rajaukseen⁷.

Usein talousrikollisuudesta puhuttaessa käytetään nimitystä harmaa talous, mutta se on talousrikollisuutta sivuava määritelmä. Harmaa talous määritetään sellaiseksi lailliseksi liike- ja yritystoiminnaksi, josta ei suoriteta lakisääteisiä maksuja tai veroja ja tulonmuodostus tapahtuu viranomaisilta salassa tai siitä annetaan vääriä tietoja. Harmaa talous muodostaa noin viiden prosentin osuuden Suomen bruttokansantuotteesta ja yhteiskunnalle aiheutunut menetys vuosittain saamatta jäävien verojen ja maksujen muodossa yli kaksi miljardia euroa⁸.

1.2. Tutkimustehtävä

Tämän tutkimuksen tarkoituksena on selvittää rikoslain 29 luvun 2 §:ssä tarkoitetun törkeän veropetoksen rangaistavuuden edellytyksiä. Tutkimusongelmana tutkimuksessa on törkeys veropetoksessa. Tutkimusongelmaan etsitään vastausta veropetoksen ja törkeän veropetoksen tunnusmerkistöstä. Tutkimus rajataan yritysverotuksessa eli organisatorisessa toiminnassa tapahtuneisiin veropetoksiin, koska kyseessä on Kauppatieteellisessä

⁴ Andersson 1998: 228.

⁵ Virta 2008: 3.

⁶ Talousrikollisuuden tilannekuva 2008: 11.

⁷ Virta 2002: 3.

⁸ Lehti & Vuorinen:2004: 104, 109.

tiedekunnassa tehty talousoikeudellinen tutkimus, joka sijoittuu vero- ja rikosoikeuden aloille. Mukaan tutkimukseen tulee myös veropetossäännös RL 29:1§, koska törkeä veropetossäännös RL 29:2§ saa sisältönsä tästä säännöksestä.

Veropetosta ja törkeää veropetosta koskevaa osuutta rikoslain kokonaisuudistuksessa käsitellään tutkimuksessa pääpiirteittäin ja vain näitä säännöksiä koskeva osuus huomioidaan johtuen RL 29 luvun laajuudesta ja siitä, että verorikkomussäännösten sekä lievän veropetoksen mukaan ottaminen ei ole tarpeellista niiden laajuuden vuoksi. Kuitenkin säännösten historiasta tämä osuus muodostaa laajimman kokonaisuuden tutkittaessa, mistä veropetoksen ja törkeän veropetoksen nykyinen säännös on kehittynyt. Varsinkin törkeää veropetosta koskeva muutos on tarkastelun kohteena.

Veropetos katsotaan törkeäksi, jos 1) sen toteuttamisessa on tapahtunut erityistä suunnitelmallisuutta, 2) veropetoksessa on tavoiteltu huomattavaa taloudellista hyötyä ja 3) veropetos on kokonaisuutena arvostellen ollut törkeä. Tutkimuskysymykseen etsitään vastausta oikeudellisen tulkinnan avulla, jonka mukaan annetaan merkityssisältö lakitekstissä kuvatulle kielelliselle ilmaisulle. Törkeän veropetoksen osalta laissa mainitaan ”erityinen suunnitelmallisuus”, ”huomattava taloudellinen hyöty” sekä rikoksen arvostelu ”kokonaisuudessaan törkeäksi”.⁹

Törkeän veropetoksen säännös on sijoitettu rikoslain 29 luvun 2 pykälään. Tutkimus sijoittuu sekä vero- että rikosoikeudelliselle alalle, joten tutkimusmenetelmä on rikosoikeudellinen oikeusdogmaattinen tutkimus suppeassa merkityksessä¹⁰. Tutkimusongelmaan etsitään ratkaisua voimassa olevan oikeuden sisällöstä, jonka avulla voidaan tuottaa tutkimusongelman ratkaisuun perusteltuja tulkintakannanottoja¹¹. Törkeän veropetoksen tunnusmerkistöä ei ole mahdollista tutkia puhtaasti rikosoikeudellisena kysymyksenä¹². Verolainsäädäntö määrittelee veropetoksen sisällön ja veropetoksen tunnusmerkistön täyttävän menettelyn arvioimiseksi rikosoikeudellisesti on katsottava, mitä verolainsäädännön sisältö on¹³.

⁹ Siltala 2001: 22.

¹⁰ Lehtonen 1986: 37.

¹¹ Siltala 2001: 17.

¹² Lehtonen 1986: 41.

¹³ Sahavirta 2004: 150.

Tutkimuksen lähdeaineisto koostuu vero- ja rikosoikeudellisesta kirjallisuudesta, lainsäädännöstä, lainvalmisteluaineistosta sekä korkeimman oikeuden ja hovioikeuksien oikeustapauksista. Tutkimuksessa on pyritty käymään läpi Suomessa oikeuskirjallisuudessa esiintyneet merkittävimmät veropetosrikosta käsittelevät kirjoitukset vuodesta 1984 vuoteen 2007 saakka. Tutkimukseen otetaan aineistoksi pääasiallisesti korkeimman oikeuden sekä eri hovioikeuksien oikeustapauksia 1985–2007 väliseltä ajalta, joiden avulla tutkitaan oikeusinstanssien oikeuskäytäntöä veropetostapauksissa. Tutkimus sisältää 15 oikeustapausta. Oikeustapauksia tarkastellaan eri näkökulmien kautta. Usein oikeustapauksissa on tapahtunut sekä vero- että muu talousrikos, joka perustuu siihen, että rikos on ollut törkeä ja siinä on tavoiteltu huomattavaa taloudellista hyötyä. Oikeustapauksissa ilmentyneissä tuomion perusteluissa on erityiskohtia, joita on tutkimuksen muissa kohdissa tarkoitus käydä läpi. Oikeuskäytäntöä tutkimalla pyritään tutkimuksessa löytämään ratkaisu törkeän veropetoksen tunnusmerkistön täyttävälle edellytykselle, jonka mukaan tuomio on annettu törkeästä veropetoksesta.

1.3. Tutkimuksen rakenne

Tutkielma on jaettu kuuteen eri päälukuun aihe-alueittain. Ensimmäinen luku on johdanto, jossa johdatetaan lukija tutkielman sisältöön. Toinen luku koskee veropetossäännöksen muodostumista, josta johdetaan törkeän veropetossäännöksen perusteet. Luku käsittää veropetossäännöksen muodostumisen historiasta tähän päivään, eli vuodesta 1889 vuoteen 2008. Luvussa keskitytään tutkimaan lainsäädäntöaineistoa ja erityisesti keskitytään rikoslain kokonaisuudistukseen. Luku sisältää katsauksen Ruotsin lainsäädäntöön maiden yhtenevän oikeusjärjestyksen vuoksi, koska Skattebrottslag on ollut verolain- ja rikoslainvalmistelutöiden esikuvana. Erityisesti keskitytään tarkastelemaan veropetosrikosten systematiikkaa ja törkeän veropetoksen kvalifiointiperusteita.

Kolmas luku koskee veropetossäännösten eli rikoslain 29 luvun 1-2§:ien välistä suhdetta. Veropetossäännös sisältää rikoksen tunnusmerkistön, jonka avulla tarkastellaan törkeän veropetossäännöksen tunnusmerkistöä sekä törkeän veropetoksen rangaistuksen edellyttämiä kvalifiointiperusteita.

Luvussa neljä käsitellään itse tutkimusongelmaa. Tutkimusongelmana on törkeys veropetoksessa. Tutkimusaineisto koostuu korkeimman oikeuden ja hovioikeuksien oikeustapauksista, joissa tuomio on annettu joko veropetoksesta tai törkeästä veropetoksesta. Aineiston, oikeuskäytännön, lainsäädännön sekä oikeuskirjallisuuden perusteella käydään tämän rikosnimikkeen tunnusmerkistöä läpi. Erityisesti huomiota tutkimuksessa on kiinnitetty tekotapatunnusmerkistön käsittelyyn ja muihin rikoksen tunnusmerkistötekijöihin, kuten tekijä- ja seuraustunnusmerkistöihin.

Verorikos luokitellaan talousrikoksen osaksi ja usein törkeässä veropetos tapauksessa mukaan tulee myös toinen rikos, esimerkiksi kirjanpitorikos. Viidennessä luvussa esitetään pääpiirteittäin yleisimmät talousrikokset veropetoksien osalta, kuten kirjanpito- ja velallisen rikokset sekä liiketoimintakielto. Lähinnä näiden kautta on tarkoitus tarkastella aineistossa esiintyviä muita rikoksia ja niiden suhdetta verorikoksiin. Rikoslain 39 luvun 9 §:ssä säännellään törkeästä velallisen petoksesta ja säännös on lähes identtinen törkeän veropetoksen säännöksen kanssa, joten tässä yhteydessä tarkastellaan törkeän velallisen petoksen kvalifointiperusteita. Lukuun viisi on otettu oikeustapauksia havainnollistamaan oikeuskäytäntöä näiden talousrikosten osalta.

Tutkimustulokset luvussa esitetään tutkimuksesta ilmenneet tulokset. Tutkimuksen tarkoituksena on etsiä vastaus törkeän veropetoksen rangaistavuuden edellytykselle. Esitämistapa etenee niin, että ensin esitetään kvalifointiperusteiden merkityssisältö, jonka jälkeen voidaan perustella rangaistavuuden edellytykset, mitä tutkimusta tehtäessä on selvinnyt.

2. VEROPETOSSÄÄNNÖKSEN MUODOSTUMINEN

Törkeän veropetoksen säännös on ollut rikoslaissa vuodesta 1972, mutta veropetossäännös on ollut sisällytettynä rikoslakiin jo vuodesta 1889. Nykyään veropetossäännökset on sijoitettu rikoslain 29 lukuun, jossa säädetään rikoksista julkista taloutta vastaan. Rikoslain 29 luvussa on säännelty eri verorikossäännöksistä, joita on neljä. Rikoslain 29 luvun 1-3 §:ssä on lueteltu kolme rangaistusasteikoltaan erilaista veropetoksen muotoa. Nämä ovat 1) veropetos (RL 29:1), 2) veropetoksen kvalifioitu muoto eli törkeä veropetos (RL 29:2) ja 3) veropetoksen privilegioitu muoto lievä veropetos (RL 29:3).¹⁴ Rikoslain 29 luvun 4 §:ssä on verorikossäännös, joka on verorikkomus¹⁵.

Vuonna 1889 säännöksen suojeluobjekteja olivat lähinnä tullit ja muut välilliset verot, mutta tällöin ei ollut vielä ilmoittamisvelvollisuutta, johon olisi perustunut verovelvoisten tuloverotus. Veropetossäännös sijoitettiin rikoslain 38 luvun 11 §:ään vuonna 1889¹⁶ ja pysyi samassa kohdin vuoden 1990 rikoslain kokonaisuudistukseen saakka. Ensimmäisen kerran veropetossäännöstä uudistettiin vuonna 1926, jolloin rangaistusasteikkoa korottamalla pyrittiin vähentämään lisääntyntä tullirikollisuutta, joka johtui osittain kieltolain vaikutuksista¹⁷.

Seuraava muutos veropetossäännökseen tapahtui vuonna 1972, jolloin veropetossäännöstä uudistettiin varallisuusrikoksia koskevan osittaisuudistuksen yhteydessä. Veropetossäännöksen uudistukset koskivat tällöin:

- tunnusmerkistöä, joka kirjoitettiin yksilöityyn muotoon tekotapatunnusmerkkien osalta,
- törkeän veropetossäännöksen kirjoittamista lakiin erillisenä säännöksenä ja
- rangaistusasteikkoja, joita korotettiin olennaisella tavalla.¹⁸

Kuitenkaan tunnusmerkistön alaa ei tässä uudistuksessa laajennettu¹⁹.

¹⁴ Lehtonen 2001: 24.

¹⁵ Lehtonen 1991: 929.

¹⁶ Lehtonen 1986: 61–62,69.

¹⁷ Lehtonen 1986: 62.

¹⁸ Lehtonen 1986: 62; Lehtonen 1998: 1309.

¹⁹ Lehtonen 1998: 1309.

Veropetossäännös on ajan myötä muuttunut sekä lainsäätäjän että ympäristöllisten tekijöiden vaikutuksesta. Veropetossäännöstä on muutettu seitsemän kertaa 1889–2007 välisenä aikana. Olennaisimmat muutokset tapahtuivat vuonna 1990, jolloin säännöksiä muutettiin osana rikoslain kokonaisuudistusta sekä vuonna 1997, jolloin veropetossäännös uudistui sisällöllisesti, kun ns. passiivisen veropetoksen RL 29 luvun 1 pykälän 3 momentin kriminalisointia laajennettiin. Tämä on ollut tärkein sisällöllinen muutos veropetossäännöksen kokonaisuudistuksen jälkeen²⁰. Kuitenkaan rikoslain 29 luvun 1-2 pykäliin ei tehty asiallisesti suuria muutoksia osana rikoslain kokonaisuudistusta²¹.

Kun alun perin vuonna 1889 lainsäädäntö käsitti vain suppean veropetoksen määritelmän, on rikoslain 29 luku nyt huomattavasti laajempi sisällöllisesti ja kattaa neljä päämuotoa. 1920-luvulla muutos tapahtui tullissa tapahtuneiden verorikosten vuoksi²². 1990-luvulla nähtiin rikoslain kokonaisuudistus tärkeänä ja tällöin veropetossäännös sijoitettiin rikoslain 29 lukuun rikoksista julkista taloutta vastaan. Aiemmin verolakeihin oli sisällytetty veropetossäännöksiä. Kokonaisuudistuksen yhteydessä nämä kumottiin ja lakeihin lisättiin viittaukset rikoslain 29 lukuun perustuslain 8 §:n laillisuusperiaatteen edellyttämällä tavalla.²³

2.1. Rikoslain kokonaisuudistus vuonna 1990

Rikoslain kokonaisuudistuksen yhteydessä uudistettiin verorikossäännöksiä sisältöä; verorikoksiin tehtiin olennaisesti muutoksia osana uudistusta, mutta veropetos- tai törkeä veropetossäännös eivät asiallisesti muuttuneet²⁴. Tällöin otettiin mukaan säännös, jonka mukaan veropetokseen voisi syyllistyä jättämällä veroilmoituksen antamatta veron välttämistarkoituksessa. Tämän edellytyksenä tuli aiheuttaa menettelyllä veron määrittäminen liian alhaiseksi. Tällöin tarkoituksena oli yhtenäistää rikosten perustunnusmerkistöjen kvalifioitujen ja privilegioitujen tekemuotojen kirjoitustapaa. Törkeässä veropetossäännöksessä tunnusmerkit lueteltiin tyhjentävästi ja tällöin myös lisättiin

²⁰ Nuutila 2002: 991.

²¹ Lehtonen 1998: 1309.

²² Lehtonen 1998: 1309.

²³ Nuutila 2002: 992.

²⁴ Nuutila 2002: 991.

säännös rikoksen arvioimisesta kokonaisuudessaan törkeäksi ja alennettiin vähimmäisrangaistusta puolesta vuodesta neljään kuukauteen.²⁵

Hallituksen esityksen perusteluina rikoslain 29 luvun rikoksista julkista taloutta vastaan oli julkisen talouden tulojen hankinnan suojaaminen. Esityksessä ehdotettiin, että kaikki rikokset, jotka kohdistuvat julkiseen talouteen, otettaisiin samaan lukuun. Veropetoksia koskeva sääntely oli tällöin rikoslain 38 luvun 11 §:ssä. Tähän lukuun ehdotettiin mukaan verorikoksia koskeva sääntely sekä julkisiin avustuksiin kohdistuvat rikokset.²⁶

Perusteluina esiteltiin kohta verorikosten sekä verovarojen kertymisen merkityksestä. Suomessa julkiset palvelut katetaan pääosin julkisyhteisöjen keräämillä veroilla ja maksuilla, joten verotuksen oikeudenmukaisuuden edellytyksiä on kaikkien verovelvollisten verojen suorittaminen lainsäädännön määräämällä tavalla. Perusteluina oli julkisten palvelujen lisääntyminen, joka edellyttää riittävää verojen ja maksujen kertymistä. Esityksessä kiinnitettiin huomiota siihen, että verovelvolliset yritykset tulee kilpailullisessa merkityksessä saattaa yhdenvertaiseen asemaan. Tavoite oli estää epärehellisellä menettelyllä toimivien yritysten pääsy vapautumaan verovelvollisuudestaan.²⁷

Törkeän veropetoksen osalta kiinnitettiin huomiota siihen, että vakavuusasteiltaan erilaisilla rikoksilla olisi itsenäinen tunnusmerkistö omassa pykälässään. Kuitenkin oli käytännössä osoittautunut välttämättömäksi porrastaa rikokset niin, että perusmuodosta säädetään erikseen ja perusmuodon tunnusmerkit täyttävä törkeä tekemuoto sijoitetaan omaksi ankarammin rangaistavaksi rikokseksi ja josta rangaistaan perusmuotoa ankarammin. Esityksessä ehdotettiin noudatettavaksi tätä menettelytapaa.²⁸

Esityksen mukaisesti kvalifioituun rikossäännökseen liitettiin tunnusmerkistö, jonka perusteella rikos tulee ankarammin rangaistavaksi. Muutos aiempaan säännökseen on, että luettelo on tyhjentävä. Lisäksi kiinnitettiin huomiota siihen, että rikosta tulisi arvostella kokonaisuutena, jolloin se tulisi olla perusmuotoa vakavampi. Tällöin jokin luettelossa

²⁵ Oikeusministeriö 1990: HE 66/1988 vp: 1–2.

²⁶ Oikeusministeriö 1990: HE 66/1988 vp: 52.

²⁷ Oikeusministeriö 1990: HE 66/1988 vp: 52.

²⁸ Oikeusministeriö 1990: HE 66/1988 vp: 23.

mainittu kvalifiointiperuste ei olisi yksinään riittävä peruste, mutta sen täytyminen olisi edellytys ankaramman säännöksen soveltamiselle.²⁹

Hallituksen esityksessä pidettiin ongelmana, että veropetossäännös oli rikoslain 38 luvun 11§:ssä ja tämän lisäksi veropetosta koskevia rikossäännöksiä oli myös useassa verolaissa ja julkisia maksuja koskevissa laeissa. Nämä säännökset olivat epäyhtenäisiä veropetostunnusmerkistön, rangaistusuhan sekä liitännäissäännösten osalta. Säännökset poikkesivat toisistaan rakenteeltaan ja sisällöltään; kuitenkin kaikki veroon rinnastettavat julkisten maksujen vilpilliset pidättämiset olivat rangaistavia veropetoksena riippumatta siitä, onko asianomaista maksua koskevassa erityislaissa rangaistussäännös vai ei.³⁰

Esityksen pääkohdat veropetoksen ja törkeän veropetoksen osalta muodostuivat näin edellä esitettyjen perusteella. Vankeusrangaistuksia koskevat säännökset sijoitettiin rikoslain 29 luvun 1–4 §:iin ja näiden mukaan voitaisiin tuomita veropetoksena 29 luvun 1-3 §:ien ja verorikkomuksena 29 luvun 4 §:n mukaan. Muissa verolajeissa olevat veropetossäännökset muutettiin viittaussäännöksiksi ja julkisia maksuja koskevat säännökset sisälsivät viittaussäännökset RL 29 luvun 1–3 §:iin. Lisäksi muutos koskisi veroilmoituksen laiminlyöntiä.³¹

Pykäläkohtaisissa perusteluissa törkeän veropetoksen kohdalla edellä esitetyn lisäksi ehdotettiin ankaroittamisperusteeksi erityistä suunnitelmallisuutta rikosta tehtäessä. Ehdotuksessa korostettiin sitä, että esimerkiksi väärän kirjanpidon antaminen ei yksinään tee rikosta törkeäksi, mutta jos kirjanpidon valmistamiseen käytettäisiin laajamittaisia ja järjestelmällisiä menetelmiä, niin sen katsottaisiin osoittavan erityistä suunnitelmallisuutta. Kokonaisuuden arvostelussa tulisi huomioida veropetoksella tavoitellun hyödyn huomattava suuruus. Tällöin oli rikoslain 6 luvun 2 §:n 1 momentissa säännös, jonka mukaan rikollisen toiminnan suunnitelmallisuus oli otettava huomioon rangaistuksen

²⁹ Oikeusministeriö 1990: HE 66/1988 vp: 23.

³⁰ Oikeusministeriö 1990: HE 66/1988 vp: 59.

³¹ Oikeusministeriö 1990: HE 66/1988 vp: 62. Ehdotuksen mukaan se, joka veron välttämiseksi salaa veron määrään vaikuttavan seikan laiminlyömällä antaa veroilmoituksen ja siten aiheuttaa veron määräämättä jättämisen tai sen määräämisen liian alhaiseksi, voitaisiin tuomita veropetoksesta. Ehdotuksen RL 29 luvun 1§/ HE 66/1988 vp: 62, 279.

mittaamisessa koventamisperusteena, joten rikoslain kokonaisuudistuksen yhteydessä kvalifioimisperusteet lueteltiin tyhjentävästi pykälän kohdalla.³²

Lakivaliokunnan yksityiskohtaisissa huomautuksissa hallituksen esitykseen (HE 66/1988) oli veropetoksia koskevia kohtia muutama sekä lausunto toimenpiteistä luopumismahdollisuudesta verorikosten osalta. Valiokunnan huomautus koski veropetoksen osalta hallituksen esitystä pykälän 2 momenttiin, jonka mukaan veropetoksesta tuomitaan se, joka veroa välttääkseen jättää antamatta veroilmoituksen tai muun verotusta varten säädetyn tai vaaditun ilmoituksen ja siten aiheuttaa veron määräämättä jättämisen tai sen määräämisen liian alhaiseksi. Hallituksen esityksen perustelun mukaan kuitenkin veropetoksesta ei tuomittaisi, jos verovelvollinen on unohtanut antaa ilmoituksen tai ilmoituksen antaminen olisi myöhästynyt. Lakivaliokunta kiinnitti tässä asiassa huomiota siihen, että voisi olla käytännössä vaikeaa osoittaa veroilmoituksen laiminlyönnin johtuvan nimenomaan tavoitteesta välttää veroa. Lakivaliokunta ehdotti mietinnössään pykälän selkeyttämisen vuoksi pykälä täydentämistä siten, että pykälän toiseen lauseeseen sijoitettaisiin kohdan veroa välttääkseen lisätyksi sanat ”viranomaisen kehotuksesta huolimatta”. Tämä selkiyttäisi pykälän soveltamista, jolloin säännöstä sovellettaisiin, kun verovelvolliselle on annettu todistettavasti kehotus ilmoituksen antamiseen ja tämä on kehotuksesta huolimatta laiminlyönyt ilmoituksen antamisen.³³

Hallituksen esityksessä (HE 66/1988) ehdotettiin toimenpiteitä luopumismahdollisuudesta lievien verorikosten osalta. Valiokunnan mietinnössä todettiin, että näiden lisäksi tulisi voida soveltaa myös verorikoksiin tätä mahdollisuutta. Valiokunta perusteli käsitystään sillä, että verorikoksien osalta tällainen mahdollisuuden tarjoaminen olisi omiaan lisäämään verotuksen oikeellisuutta esimerkiksi sellaisissa tilanteissa, joissa verovelvollinen on estynyt korjaamaan kirjanpitoaan asianmukaiseksi, koska pelkää vuosien takaisten verorikosten paljastumista. Tällöin oli voimassa tehokas katuminen eräiden verolajien osalta. Jos verovelvollinen tällöin vapaaehtoisesti korjaisi aiemman rikoksen, niin voitaisiin pitää hallinnollisia seuraamuksia riittävinä. Lakivaliokunta ei kuitenkaan tehnyt yksilöityä ehdotusta asiasta tällöin, koska katumismahdollisuuden laajentaminen olisi merkittävä muutos rikoslainsäädännössä. Kuitenkin valiokunta piti

³² Oikeusministeriö 1990: HE 66/1988 vp: 70–71.

³³ Oikeusministeriö 1990: LaVM 6/1990 vp: 442.

tällöin välttämättömänä sisällyttää katumismahdollisuuden laajentaminen rikoslain yleisen osan uudistamisen yhteydessä erityisesti verorikosten yhteydessä.³⁴

Veropetoksen osalta valiokunta ehdotti RL 29 luvun 1 §:n 2 momenttiin lisättäväksi kohdan ”viranomaisen kehotuksesta huolimatta”. Veropetoksen kvalifioidun muodon osalta kuitenkin valiokunnan mietintö sisälsi ehdotuksen törkeän veropetoksen rangaistusasteikoksi, jonka mukaan vähimmäisrangaistukseksi tulisi kuusi kuukautta ja maksimirangaistukseksi kuusi vuotta vankeutta. Hallituksen esityksen mukaan vähimmäisrangaistus olisi neljä kuukautta ja maksimirangaistus neljä vuotta vankeutta.³⁵

Lakivaliokunnan mietintö myötäili hallituksen esitystä. Veropetossäännökseen lisättiin ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnin rangaistavuuden edellytykseksi se, että jos verovelvollinen jättää ilmoitusvelvollisuuden täyttämättä, niin teko tulee rangaistavaksi veropetoksena. Törkeän veropetoksen osalta hallituksen esitys meni läpi rangaistusasteikoista säädettäessä. Näin voimaan tuli säännös, jonka mukaan törkeän veropetoksen vähimmäisrangaistus on neljä kuukautta ja maksimirangaistus neljä vuotta vankeutta.³⁶

2.2. Vuoden 1998 uudistuksen tavoitteet ja keskeinen sisältö

Vuoden 1998 lainmuutos tuli voimaan 1.2.1998. Se koski RL 29 luvun 1 §:n sisällöllisiä muutoksia. Törkeän veropetoksen säännökseen ei tehty muutoksia, mutta veropetossäännöksen kautta muutokset ulottuvat koskemaan myös törkeän veropetoksen soveltamisalaa.

Hallituksen esityksen pääasiallinen sisältö koski kolmea eri asiaa. Esityksessä ehdotettiin, ettei ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönti veron välttämistarkoituksessa tarvitsisi enää viranomaisen kehotusta rangaistavuuden edellytyksenä. Lisäksi rikoslain 29 luvun 1 §:n 4 kohtaan ehdotettiin muutosta, jolloin tällöin voimassa ollut teon kuvaus ”muulla

³⁴ Oikeusministeriö 1990: LaVM 6/1990 vp: 444.

³⁵ Oikeusministeriö 1990: LaVM 6/1990 vp: 475–476.

³⁶ Oikeusministeriö 1990: SuVM 56/1990 vp: 499–500.

petollisella toimella” muutettaisiin muotoon ”muuten petollisesti”. Tekojen seurauksiin ehdotettiin myös lisäystä veron aiheettoman palauttamisen osalta.³⁷

Ongelmaksi oli tällöin muodostunut se, että ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönti tarvitsi rangaistuksen edellytykseksi viranomaisen antaman kehotuksen. Kuitenkin harmaassa taloudessa toimi tällöin paljon verovelvollisia, jotka jättivät ilmoitukset antamatta; esimerkiksi arvonlisäverovelvolliset jättivät aloittamisilmoituksen tekemättä ja tällöin viranomaiset eivät tieneet yrityksen edes toimivan. Myös ilmoitusvelvollisuuden osalta ennakoperintälain (1118/1996) mukainen ennakonpidätysvelvollisuus ja suoritusten maksaminen olivat harmaan talouden toimijoiden laiminlyönnin kohteena.³⁸

Tällöin oikeuskäytännössä vallitsi epäyhtenäinen linja, katsottiinko ennakopidätyksen toimittamatta jättäminen sellaiseksi petolliseksi toimeksi, josta voidaan rangaista rikoslain 29 luvun 1 §:n mukaan veropetoksena. Myös arvonlisäverotuksessa ilmoitusvelvollisuuden välttämisen osalta ilmeni samankaltaisia ongelmia.³⁹

Näiden perusteluiden vuoksi esityksessä ehdotettiin, että kaikkien verojen määräämiseen vaikuttavien ilmoitusvelvollisuuksien laiminlyönti kriminalisoitaisiin veropetoksena ja veropetoksen tunnusmerkistö muutettaisiin tätä vastaavaksi. Passiivinen veropetos tulisi ehdotuksen mukaan koskemaan ennakoperintälain 9 §:ssä säädettyä ennakonpidätys toimimisvelvollisuutta, arvonlisäverolain 161 §:ssä tarkoitettua aloittamisilmoitusta, arvonlisäverolain 17 luvun mukaista arvonlisäverovelvollisen valvontailmoitusta sekä ennakoperintälain 33 §:ssä tarkoitettua työnantajan vuosi-ilmoituksen tekemisvelvollisuuden laiminlyöntiä.⁴⁰

Esityksen toinen kohta koski muun petollisen toiminnan sanamuodon muuttamista. Esityksessä perusteltiin sanamuodon ”muulla petollisella toimella” muuttamista muotoon ”muuten petollisesti” sillä, että verojen välttämiseksi keksitään jatkuvasti uusia petollisia keinoja. Tarkoitus oli vähentää tulkintaongelmia, joita oikeuskäytännössä oli ilmen-

³⁷ HE 16/1997 vp.

³⁸ HE 16/1997 vp.

³⁹ HE 16/1997 vp.

⁴⁰ HE 16/1997 vp.

nyt sovellettaessa tätä pykälää. Kuitenkaan ehdotuksessa ei ollut tarkoituksena laajentaa rangaistavan menettelyn alaa.⁴¹

Esitys sisälsi seuraustunnusmerkkien osalta kaksi muutosehdotusta. Rangaistavuuden edellytyksenä tällöin olisi, että tekijän menettelyn seurauksena vero määrättäisiin virheellisesti, jätettäisiin kokonaan määräämättä tai suoritettaisiin joko kokonaan tai osaksi aiheeton veron palauttaminen. Tällä veron aiheettoman palauttamisen säätämisellä haluttiin estää tulkinnanvaraisuuksia. Myös näiden yrittäminen haluttiin rinnastaa tekoon. Tällöin voimassa ollut lainsäädäntö sisälsi pykälän, jossa veron välttäminen ja sen yrittäminen olivat säädetty rangaistavaksi. Esityksen vaikutuksista mainittiin, ettei se laajenna rangaistavan menettelyn alaa, vaan sen tarkoituksena oli saada harmaan talouden toimijat verotuksen piiriin.⁴²

Lakivaliokunta piti tällöin hallituksen esitystä tarpeellisena ja tarkoituksenmukaisena. Lakivaliokunta kiinnitti huomiota muutamaan hallituksen esityksen kohtaan sekä teki muutosehdotuksia. Lakivaliokunta oli tehnyt rikoslain kokonaisuudistuksen ensimmäisessä vaiheessa ehdotuksen sanamuodon ”viranomaisen kehotuksesta” ottamisesta mukaan veropetossäännökseen RL 29 luvun 1§:än. Valiokunnan mietinnössä korostettiin sitä, että vero-oikeudelliset säännökset ovat vaikeita ja hallituksen esityksen mukaan tällöin veropetoksen rangaistavuuden piiriin joutuisivat ne verovelvolliset, joiden ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönti johtuu tietämättömyydestä tai inhimillisestä erehdyksestä. Kuitenkin johtuen harmaan talouden ja talousrikollisuuden välttämistoimenpiteistä, valiokunta katsoi tarpeelliseksi poistaa rangaistavuuden edellytyksistä sanamuodon ”viranomaisen kehotuksesta”.⁴³

Näiden lain esitöiden perusteella sai lain nykyinen muoto (1228/1997) sisältönsä. Lakivaliokunta oli samaa mieltä hallituksen esityksen kanssa RL 29:1 §:n kahden ensimmäisen kohdan muodosta, mutta ehdotti muutosta niin, että 2 momenttia yhdistettäisiin sekä veropetoksen tekemuodot lueteltaisiin neljänä erillisenä kohtana. Valiokunta ehdotti kuitenkin kohdan kolme sanamuodon tarkistamista, koska siinä löytyi valiokunnan mie-

⁴¹ HE 16/1997 vp.

⁴² HE 16/1997 vp.

⁴³ LaVM 16/1997 vp.

lestä tulkintaongelma, joka hallituksen esityksen mukaan vastakohtaispäätelyä käytettäessä johtaisi muiden kohtien osalta väärään tulkintaan. Lisäksi valiokunta ehdotti muutosta hallituksen esitykseen, että nykyistä tunnusmerkistöä täydennetään aiheetonta veronpalautusta koskevalla seurauksella. Mietinnön mukaan säännöksen nykyinen sanamuoto on hallituksen esitystä selkeämpi eikä muutokselle esitetty perusteita.⁴⁴

2.3. Katsaus Ruotsin lainsäädäntöön

Ruotsi sääntelee verorikoksista erillisessä verorikoslaissa. Skattebrottslagenissa (1971:69) 1§:ssä on lueteltu ne verolakien vastaiset teot, jotka ovat kriminalisoitu. Ruotsin veropetossäännös on Suomen veropetossäännöksen kanssa rakenteeltaan samanlainen; veropetos täyttyy vasta, kun teko on aktualisoitunut ja veropetoksella tavoiteltu hyöty saavutettu. Lisäksi rangaistavuuden edellytyksenä on tarkoituksellinen julkisen veron tai maksun välttäminen. Ruotsissa veropetoksen yleisimmät tekotavat ovat verotukseen merkityksellisesti vaikuttavan tiedon vääristäminen sekä harjaan johtavan tai epätäydellisen tiedon antaminen.⁴⁵

Ruotsissa on kriminalisoitu pimeän palkkatulon ilmoittamisen laiminlyönti. Tällöin tekoon syyllistyneet työnantaja ja työntekijä ovat molemmat tehneet veropetoksen ja molempia rangaistaan teosta. Ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönti on myös Ruotsissa kriminalisoitu veropetoksena. Kuitenkin rangaistavuuden edellytys näissä tapauksissa on, että tavoitellaan veron määräämistä liian alhaiseksi ja tämän toteutumista. Näin arvioidaan tekijän tarkoitus ja tarkoituksen toteutuminen.⁴⁶

Skattebrottslagenin (1971:69) 2 §:ssä säädetään veropetoksen perusrikoksen maksimirangaistuksesta, joka on 2 vuotta vankeutta. Tärkeästä veropetoksesta rangaistus on lain 4 §:n mukaan kuudesta kuukaudesta kuuteen vuoteen. Ruotsin lainsäädäntö arvioi teon törkeyden samalla tavalla kuin Suomen lainsäädäntö säätää RL 29:2 §:ssä; ensimmäinen kvalifointiperuste on huomattavan suuri rahasumma ja toisena arvioidaan teon erityistä

⁴⁴ LaVM 16/1997 vp.

⁴⁵ Skattebrottslag (1971:69): 923; Sipilä & Laukkanen 1987: 12, 14.

⁴⁶ Sipilä & Laukkanen 1987: 14–15.

vaarallisuutta. Vaarallisuudella tässä yhteydessä tarkoitetaan sitä, että teko aiheuttaa vaaran sille, ettei julkisia verovaroja saada perityksi verovelvollisilta. Kuitenkin tekoa arvioidaan kokonaisuutena, kuten Suomessakin⁴⁷. Törkeän veropetoksen rangaistuslaji on Ruotsissa vankeus, joka maksimissaan on kuusi vuotta vankeutta. Myös veropetoksen tai törkeän veropetoksen yritys on kriminalisoitu.⁴⁸ Ruotsissa on langetettu veropetosrikoksista ankarampia rangaistuksia kuin Suomessa. Tämä käy ilmi Virke- projektin tekemien tutkimusten perusteella, kun Ruotsissa annettuja tuomioita on verrattu Suomessa annettuihin tuomioihin.⁴⁹

Törkeän veropetoksen säännös sisältää sisällöllisesti enemmän kvalifiointiperusteita rikoksen ankaroittamiseksi kuin Suomen lainsäädännössä: Ruotsin säännös on tyhjentävä Suomen törkeän veropetoksen säännökseen verrattuna. Kvalifiointiperusteita ovat Skattebrottslagenin 4 §:n mukaan huomattavan suuri rahasumma, valmistelevat toimet, harhaan johtava kirjanpito, rikosentekijän käyttämät väärät toimet ja rikoksen erityisen vaarallinen laatu⁵⁰. Vaikka rikos Suomen oikeuskäytännössä arvostellaan lähes samoilla kvalifiointiperusteilla, olisi oikeusvarmuuden ja rikoksen tuomittavuuden kannalta parempi, että nämä kvalifiointiperusteet olisivat lueteltuna yhtä tyhjentävästi törkeää veropetosta sääntelevässä rikoslain 29 luvun 2 §:ssä.

Verorikokset ovat porrastettu Ruotsissa kolmiportaisesti, jonka mukaan rikos jaotellaan verorikkomukseksi, veropetokseksi ja törkeäksi veropetokseksi. Törkeä veropetos katsotaan Ruotsissa vakavimmaksi rikokseksi veroalueella.⁵¹ Vaikka törkeän veropetoksen säännöksessä on lueteltu kvalifiointiperusteet tyhjentävästi, verorikoslakia käsittelevässä oikeuskirjallisuudessa eniten on annettu painoarvoa huomattavan suurelle rahasummalle ja teon vaarallisuudelle⁵². Thornstedin näkemyksen mukaan on vaikeaa määrittää sitä määrää, mikä katsotaan huomattavan suureksi rahasummaksi; rikos kuitenkin arvioidaan kokonaisuutena⁵³.

⁴⁷ Thornsted 1994: 48.

⁴⁸ Skattebrottslag (1971:69): 923; Sipilä & Laukkanen 1987: 15–16.

⁴⁹ Virta 2008: 3. Viranomaisyhteistyön kehittämissuunnitelman julkaisu I/2008.

⁵⁰ Skattebrottslag (1971:69): 923.

⁵¹ Thornsted 1994: 44.

⁵² Sipilä & Laukkanen 1987: 15–16; Thornsted 1994: 48.

⁵³ Thornsted 1994: 49. En viss beloppsgräns är emellertid svår att ange, bl.a. därför att avgörandet av om brottet är grovt skall göras efter en helhetsbedömning av gärningen.

Huomattavan suuri rahamäärä ei tee yksinään rikosta törkeäksi. Ruotsin oikeuskäytännössä arvioidaan Thornstedin tutkimien veropetostapausten perusteella rikoksen kaikkia vallitsevia asiantiloja ja tapahtuneita seikkoja. Esimerkkinä voidaan mainita kuittikauppa, joka tekee rahasumman ohella rikoksesta törkeän, koska menettely ilmentää valmis-televia toimia.⁵⁴

⁵⁴ Thornsted 1994: 50–51.

3. VEROPETOSSÄÄNNÖKSEN SYSTEMATIikka

Verolainsäädäntö määrittelee veropetoksen sisällön ja veropetoksen tunnusmerkistön täyttävän menettelyn arvioimiseksi rikosoikeudellisesti on katsottava, mitä verolainsäädännön sisältö on. Veropetoksen tunnusmerkistön täyttymiselle on merkitystä tekoaikana voimassa olleella verolainsäädännöllä, verolajien osalta kunkin verolain veron määrittämisen tai verottomuuden peruste, kuka on verovelvollinen ja kuka verotuksen toimittaa sekä miten vero määräytyy, tilitetään, ilmoitetaan ja maksetaan. Verolainsäädäntö ja verotusmenettelylaki antavat myös sisältöä teon rangaistavuuden edellytykselle.⁵⁵

Törkeä veropetossäännös (RL 29:2) saa sisältönsä veropetossäännöksestä (RL 29:1), jossa on lueteltu tekotapa- ja seuraustunnusmerkistö säännöksen 1-4 momenteissa. Veropetoksen tekomuotoja ovat väärän tiedon antaminen, tiedon salaaminen, verotusta varten säädetyn velvollisuuden laiminlyönti eli passiivinen veropetos ja muu petollisuus.⁵⁶ Jos näiden toteuttamisessa on täytynyt törkeään veropetoksen tunnusmerkistö, veropetos kvalifioidaan törkeäksi veropetokseksi.

Törkeän veropetoksen säännös siinä muodossa, kun se tuli voimaan 1.1.1991:

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 kuukaudeksi ja enintään neljäksi vuodeksi.

Törkeänä veropetoksena rangaistavaksi on säädetty menettely, jossa tavoitellaan huomattavaa taloudellista hyötyä tai jossa rikos tehdään erityisen suunnitelmallisesti. Lisäksi rikoksen tulee olla kokonaisuutena arvostellen törkeä. Huomattavana taloudellisena hyötynä on pidetty oikeuskäytännössä noin 20.000 euron suuruista summaa. Kuitenkaan tähän ei ole asetettu mitään ehdotonta rajaa, jonka mukaan määritellään, onko teko ylittänyt törkeän veropetoksen rajan. Suunnitelmallisuutta arvioitaessa on tarkoitettu tekoja,

⁵⁵ Sahavirta 2004:150.

⁵⁶ Sahavirta 2004: 151.

joiden tekotapa ilmentää ammattitaitoa ja menettelyyn käytettyjä varoja, kirjanpitoon kirjattuja vääriä tositteita sekä näennäisoikeustoimien ilmenemistä.⁵⁷

3.1. Veropetosrikoksen tunnusmerkistön jaottelu

Rikossäännöksen tunnusmerkistöä analysoidaan eri tunnusmerkistöillä ja yksittäisillä käsitteillä. Näitä käsitteitä ovat veropetosrikoksen RL 29 luvun 1 pykälän osalta 1) tekijätunnusmerkit, 2) tekotapaa kuvaavat tunnusmerkistötekijät ja 3) ns. rajoittavat tunnusmerkistötekijät, kuten seuraustunnusmerkit.⁵⁸ Lisäksi tunnusmerkistötekijöihin kuuluu teko-objekti, johon teko kohdistuu. Rikoslain 29 luvun 9 pykälän mukaan teko-objekteja ovat verot ja julkiset maksut. Tämän säädöksen mukaan vero on muodostunut teko-objektiksi veropetoksen täytyttyä⁵⁹.

Rikoslain 29 luvun 1 §:ssä (24.8.1990/769) säädetään seuraavasti:

1) Joka 2) antamalla viranomaiselle verotusta varten väärän tiedon veron määräämiseen vaikuttavasta seikasta, 3) salaamalla verotusta varten annetussa ilmoituksessa veron määräämiseen vaikuttavan seikan, 4) veron välttämistarkoituksessa laiminlyömällä verotusta varten säädetyn velvollisuuden, jolla on merkitystä veron määräämiselle, tai 5) muuten petollisesti 6) aiheuttaa tai yrittää aiheuttaa veron määräämättä jättämisen tai sen määräämisen liian alhaiseksi taikka veron aiheettoman palauttamisen, on tuomittava *veropetoksesta* sakkoon tai vankeuteen enintään kahdeksi vuodeksi.

Veropetoksen tekijätunnusmerkki ilmaistaan sanalla joka. Tekijätunnusmerkkiä ei ole rajattu, vaan se voi olla verovelvollinen tai jos verovelvollinen on oikeushenkilö, tämän oikeushenkilön puolesta toiminut. Kohdat 2–5 ilmaisevat tekotapatunnusmerkistötekijöitä. Väärä tieto tai verotukseen vaikuttavan seikan salaaminen tulee tapahtua veroilmoituksessa tai muussa viranomaiselle veronmääräämistä varten annettavassa ilmoituk-

⁵⁷ Sahavirta 2004: 175.

⁵⁸ Lehtonen 1986: 89.

⁵⁹ Lehtonen 1984: 2.

nessa. Ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnillä tulee olla merkitystä veronmääräämiselle. Muu petollisuus ei ilmaise mitään konkreettista tekotapaa. Kohta 6 ilmaisee seuraustunnusmerkkejä, joita koskee sama rangaistussäännös, mutta kumpikin näistä on oma itsenäinen tekoaste. Seuraustunnusmerkeillä ”aiheuttaa” tai ”yrittää aiheuttaa” tarkoitetaan täyttynyttä veropetosta tai veropetoksen yritystä, joilla ilmaistaan rikoksen tekijän teon tai laiminlyönnin sekä tunnusmerkistön edellyttämän seurauksen välinen kausaalisyhteyden vaatimus. Tällöin rangaistavuuden edellytyksenä on, että tekijän menettelyn seurauksena toteutuu tunnusmerkistössä kuvattu seuraus.⁶⁰

Törkeän veropetossäännöksen tunnusmerkistötekijä ovat samat kuin veropetossäännöksessä. Veropetossäännös luo perustunnusmerkistötekijät törkeän veropetosrikoksen tunnusmerkistötekijöille, mutta törkeän veropetoksen säännös sisältää kvalifioimisperusteet, joiden mukaan teko tulee arvioitavaksi.

1) Jos veropetoksessa 2) tavoitellaan huomattavaa taloudellista hyötyä tai 3) rikos tehdään erityisen suunnitelmallisesti 4) ja veropetos on myös kokonaisuutena arvostellen törkeä, rikosentekijä on tuomittava *törkeästä veropetoksesta* vankeuteen vähintään neljäksi kuukaudeksi ja enintään neljäksi vuodeksi.

Kohta 1) sisältää ehdon, jonka mukaan 1) jos veropetoksessa on 2) tavoiteltu huomattavaa taloudellista hyötyä 3) rikos on tehty erityisen suunnitelmallisesti ja 4) veropetos on kokonaisuutena arvostellen törkeä, tulee rikos tuomita törkeän veropetosrikoksen mukaan. Tällöin kohdat 2–4 ilmentävät ankaroittamis- eli kvalifioimisperusteita.

3.2. Törkeän veropetossäännöksen kvalifioimisperusteet

Törkeän veropetoksen arvioinnissa kiinnitetään huomiota huomattavan taloudellisen hyödyn arviointiin, joka on ensimmäinen kvalifiointiperuste. Ratkaisevana pidetään lainvastaisen veroedun määrää eikä salattua tai virheellisesti ilmoitettua tuloa.⁶¹ Oikeuskirjallisuuden mukaan oikeuskäytännössä on tulkittu törkeän veropetoksen ylittäväksi

⁶⁰ Lehtonen 1986: 88–89; Lehtonen 2001: 24.

⁶¹ Nuutila 2002: 1021.

rajaksi 17.000–20.000 euroa⁶². Huomattavan taloudellisen hyödyn ollessa ankaroittamisperusteena, vaikuttaa rikoksella tavoitellun hyödyn määrä rangaistusasteikon valintaan sekä siihen, miten ankara rangaistus sovellettavalta asteikolta mitataan⁶³.

Toinen kvalifiointi peruste on erityinen suunnitelmallisuus rikosta tehtäessä. Kun tätä säännöstä arvioidaan veropetossäännöksen (RL 29:1) kautta, tulee rikosta toteuttaessa arvioida tekoon tavanomaista enemmän käytettyä järjestelmällisyyttä ja laajamittaisuutta, jotta törkeän veropetoksen peruste toteutuu. Erityiseen suunnitelmallisuuteen liittyy yleensä järjestelmällisesti väärin valmistettu kirjanpito, jolloin teko on ollut laajamittaisuutta. Tällöin teossa on toteutunut törkeän veropetoksen tunnusmerkistö.⁶⁴

Erityinen suunnitelmallisuus otettiin mukaan ensimmäistä kertaa vuoden 1990 rikoslain kokonaisuudistuksen yhteydessä rikoksen ankaroittamisperusteeksi. Myös muiden elinkeino- ja varallisuusrikosten perusteina esiintyi tämä käsite osana uudistusta.⁶⁵ Rikoslain 6 luvun 5 §:ssä säädetään rangaistuksen koventamisperusteista, jossa 1 momentissa säädetään rikollisen toiminnan suunnitelmallisuudesta ankaroittamisperusteena tuomiolle. Hallituksen esityksessä pidettiin tällöin tärkeänä sisällyttää erityinen suunnitelmallisuus veropetoksen kvalifioidun muodon tunnusmerkistöön, koska kvalifioidun teko- ja muodon valinta tämän tunnusmerkin johdosta merkitsisi rikoksen poikkeuksellisen suunnitelmallisuuden huomioimista⁶⁶. Tällöin arvioitaisiin suunnitelmallisuuden astetta tapahtuneessa rikoksessa, että kuinka pitkällä rikos on ja miten paljon siihen on käytetty aikaa.

Rikos arvostellaan ensin kahden edellisen ankaroittamisperusteen mukaan eli katsotaan, onko törkeän veropetoksen tunnusmerkistö täyttynyt. Kuitenkin oikeuskäytännössä arvioidaan teko kokonaisuutena. Oikeustapauksessa KKO 2006:44 Porin käräjäoikeus toteasi seuraavasti tuomiossaan 7.2.2003 antamassaan tuomiossa:

⁶² Nuutila 2002: 1022; Sahavirta 2004: 175.

⁶³ Oikeusministeriö 1990: HE 66/1988 vp: 70.

⁶⁴ Nuutila 2002: 1022.

⁶⁵ Oikeusministeriö 1990: HE 66/1988 vp: 70.

⁶⁶ Oikeusministeriö 1990: HE 66/1988 vp: 70.

Teolla oli tavoiteltu huomattavaa taloudellista hyötyä, toiminta oli jatkunut pitkään ja ollut suunnitelmallista ja teko oli myös kokonaisuutena arvostellen törkeä, koska rikoksella tavoiteltu hyöty tässä tapauksessa oli 50 311 euroa.

Tuomiolauselmaa arvioitaessa voidaan huomata, että teko arvioitiin kokonaisuutena törkeäksi, koska toiminta oli jatkunut pitkään ja oli ollut suunnitelmallista. Myös tavoitellun hyödyn suuruus oli vaikuttanut tähän kvalifioimisperusteeseen.

Kokonaisarvostelussa voidaan päätyä kvalifioitua tekemuotoa lievempään arvioimiseen vain käsillä olevien lieventävien vastaseikkojen vallitessa, jos kyseessä oleva teko osoittaa kvalifiointiperusteen täyttyvän. Tällöin arvioidaan lieventäviä seikkoja, jotka tekoon tai olosuhteisiin liittyy.⁶⁷ Tutkimuksen aineistona olevissa oikeustapauksissa voidaan esimerkkinä mainita syytetyn aiemman nuhteettoman taustan (KKO 2004:131) sekä sen, että syytetty tai syytetyt ovat jo ennen oikeudenkäyntiä korvanneet rikoksella saamansa hyödyn (KKO 2005:73).

Oikeustapauksessa (KKO 2007:102) korkein oikeus ottaa kantaa siihen taloudellisen hyödyn määrään, jonka katsotaan ylittävän törkeän veropetoksen ensimmäisen kvalifiointiperusteen rajan. Tapauksessa on merkittävää se, että oikeus joutuu pohtimaan törkeän veropetoksen rajan täyttymistä, osatekojen arviointia erikseen verovuosien kohdalla sekä se, että tässä korkeimman oikeuden päätöksessä on selkeimmin kaikista tapauksista perusteltu rikoksen kvalifioimisperusteet. Lisäksi tapaus edustaa viimeisimpiä verorikoksista annettuja päätöksiä.

KKO 2007:102 Syyttäjän syytteessä Espoon käräjäoikeudessa syyttäjä lausui kirjanpitorikoksen osalta, että M oli ammatinharjoittajana lääkärinä vuosina 1997–2000 laiminlyönyt osittain tai kokonaan liiketapahtumien kirjaamisen ja tilinpäätösten laatimisen. Kerrottu menettely oli olennaisesti vaikeuttanut oikean ja riittävän kuvan saamista ammatinharjoittamisesta lääkärinä muodostuneesta taloudellisesta tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Törkeän veropetoksen osalta syyttäjä lausui, että M oli salaamalla veron määräämiseen vaikuttavan seikan aiheuttanut verovuosina 1997–1999 veron määräämisen yhteensä 9 941,97 euroa liian alhaiseksi ja verovuonna 2000 yrittänyt aiheuttaa veron määräämisen 4 628,92 euroa liian alhaiseksi. Tällä menettelyllään M oli aiheuttanut tai yrittänyt aiheuttaa veron määräämisen yhteensä 14 570,89 euroa liian alhaiseksi.

Korkein oikeus katsoi, että korkeimmassa oikeudessa on kysymys ensisijaisesti siitä, onko A:n menettelyä vuosien 1997–2000 osalta pidettävä yhtenä rikoksena ja tästä johdettua syyteoikeutta verovuoden 1997 osalta vanhentumattomana sekä sen jälkeen, mikäli

⁶⁷ Sahavirta 2004: 175–176.

menettely katsotaan yhdeksi rikokseksi, siitä, onko rikosta pidettävä törkeänä. Tähän aikaan voimassa ei ollut lainsäädäntöä, joka koskisi yksittäisten tekojen katsomista yhdeksi tai useammaksi rikokseksi. Rajanvedossa on otettu huomioon tekojen ajallinen ulottuvuus oikeuskäytännössä sekä se, että onko kysymys ollut yhtenäisestä toiminnasta vai selvästi eroteltavista teoista.

M oli salannut ammatinharjoittamisesta antamissaan veroilmoituksissa osan tuloistaan vuosina 1997–2000, jotka ovat perättäisiä vuosia. Koska verotusta koskevien säännösten mukaisesti veroilmoitus on annettu ja verotus on toimitettu vuosittain, on katsottava, että veropetoksen tunnusmerkistö on täytynyt kultakin vuodelta erikseen. Koska M oli salannut perättäisiltä vuosilta samaan tulolähteeseen perustuvia tuloja osittain, on menettely muodostunut sellaiseksi, että teko on yhtenäinen. Näin oli perusteltua pitää tekoa yhtenä rikoksena ajallisesta ulottuvuudesta huolimatta. Näillä perusteluilla korkein oikeus katsoi, että syyteoikeus vuodelta 1997 ei ollut vanhentunut. M oli hovioikeuden mainitsemilla perusteilla aiheuttanut tai yrittänyt aiheuttaa vuosien 1997–2000 verotuksessa veron määräämisen 14 570,89 euroa liian alhaiseksi.

Rikoksen kvalifiointi arvostelussa korkein oikeus kiinnitti huomiota törkeän veropetoksen tunnusmerkistöön. Rikoslain 29 luvun 2 §:n mukaan veropetos on törkeä, jos siinä tavoitellaan huomattavaa taloudellista hyötyä tai rikos tehdään erityisen suunnitelmallisesti ja veropetos on myös kokonaisuudessaan arvostellen törkeä. M oli tavoitellut 14 570,89 euron suuruista verohyötyä, mutta tämän suuruista summaa ei voida korkeimman oikeuden mukaan pitää huomattavana. Teot olivat jatkuneet perättäisinä vuosina ja tämä voidaan katsoa täyttäneen suunnitelmallisuuden tunnusmerkistön jossain määrin.

Näiden perustelujen valossa katsottiin, että rikos oli vahingollinen ja M:n syyllisyys rikokseen sellainen, että M:lle tuomittiin vankeusrangaistus. M:n syyksi luettiin veropetos, joka oli tapahtunut 31.10.1998–31.3.2001. M tuomittiin yhteiseen vankeusrangaistukseen hänen syykseen luetuista rikoksista. Vankeusrangaistus on kolme kuukautta ehdollista vankeutta.

3.3. Vero- ja rikosoikeudellinen perusta

Veropetossäännökset on sijoitettu rikoslain 29 lukuun. Veropetossäännöksillä (RL 29:1-3) suojataan veronsaajan fiskaalisia intressejä säätämällä rangaistavaksi tietyt teot, jotka vaikuttavat siihen, että verot ja maksut tulevat määräytyksi liian alhaisina, jäävät määräämättä kokonaan tai verovelvolliselle palautetaan veroa aiheuttomasti. Säännökset suojaavat sitä, että verot määrätään oikean suuruisena. Veronsaajalla on verolainsäädäntöön nojaten oikeus saada määrätyksi saatavansa oikeanlaisina ja oikean suuruisina. Veronsaajan oikeus sisältää myös oikeuden kohdistaa saataviinsa liittyvät vaatimukset verovelvolliseen, jonka tulot tai toiminta ovat verovelvollisuuden perusteena.⁶⁸

Veropetoksen suojeleobjekti on suojata veronsaajan oikeutta saada verovelvolliselta oikeat ja riittävät tiedot verotuksen toimittamista varten, jonka perusteella verot ja maksut voidaan määrätä oikean lajisina ja oikean suuruisena tai voidaan katsoa verovelvollisen suorittaneen verot ja maksut oikean määräisinä tai olevan oikeutettu veronpalautukseen. Veron maksamatta jättäminen ei ole veropetossäännösten mukaan kuitenkaan kriminalisoitu veropetoksena.⁶⁹

Verorikoksessa veronsaaja on rikoksen uhri ja mahdollinen rikoksentekijä on verovelvollinen. Veronsaaja käyttää lainsäädäntövaltaa verovelvolliseen ja määrää yksipuolisestikin verovelvollisuuden perusteista. Vero-oikeudelliset säännökset ovat monimutkaisia ja vaikeasti ymmärrettäviä, vaikka säännöksiä selkeyttämällä on pyritty vähentämään epäselvyyksiä ja virhetilanteita. Kuitenkin johtuen säännöksiä vaikeaselkoisuudesta virhetilanteita syntyy ja tällöin veronsaaja saa kärsiä epäselvyyksistä johtuvat haitat ja kustannukset.⁷⁰

Jos veronsaajalta vaaditaan tiedottamista ja lainsäädännön selkiyttämistä epäselvyyksien välttämiseksi, on verovelvolliselle asetettu jonkin asteinen selonottovelvollisuus siitä, millainen verolainsäädäntö soveltuu verovelvollisen tapaukseen. Verovelvollisen täytettyä selonottovelvollisuutensa esimerkiksi pyytämällä ennakkotietoa tai ennakkoratkai-

⁶⁸ Sahavirta 2004: 142.

⁶⁹ Sahavirta 2004: 142.

⁷⁰ Lehtonen 1986: 38.

sua ja jos verovelvollinen on ottanut myös muutoin selvää verokohtelusta, jota tullaan verovelvollisen tapaukseen soveltamaan, voidaan verovelvollisen katsoa täyttäneen selonottovelvollisuutensa.⁷¹ Selonottovelvollisuudesta puhutaan oikeustieteessä normatiivisena velvollisuutena, jolloin verovelvollinen varmistuu vero-oikeudellisen sääntelyn tulkinnasta⁷².

Talousrikollisuutta käsitteleviä lakeja pidetään monitulkintaisina. Näiden lakien monitulkintaisuus pohjautuu siihen, että talousrikollisuuden alueelle sijoittuvia laittomuuksia säännellään sekä rikoslaissa että monissa muissa laeissa. Esimerkkitalanteena on esitetty yllä se, että veropetoksesta säännellään rikoslaissa, mutta säännöksen merkityssisältö joudutaan etsimään verolainsäädännöstä. Rikoslaki on kehitetty sääntelemään yksityishenkilön tekoja, vaikka talousrikokset tapahtuvat organisatorisessa toiminnassa.⁷³

Verolainsäädäntö on todettu vaikeaselkoiseksi ja talousrikollisuutta säänteleviä lakeja pidetään monitulkintaisina. Kuitenkin juuri tämä on se asia, mihin helposti verorikoksiin syyllistyneet vetoavat puolustuksessaan ja käyttävät tätä aukkoa hyväkseen toiminnassaan. Kun ilmoitusvelvollisuus sisälsi ennen lainmuutosta kohdan, jossa oli maininta, että verovelvollisen oli tullut saada viranomaisen kehoitus ollakseen syyllistynyt veropetokseen, niin tällöin verovelvolliset pakoilivat verottajaa. Tämä oli selvä kohta, jossa verorikokseen syyllistyneet käyttivät epäselvyyttä lainsäädännössä omaksi hyödykseen.

Tähän tutkielmaan mukaan otetuilla oikeustapauksilla voidaan löytää yhteisiä piirteitä. Ensinnäkin voidaan tehdä jaottelu, jossa yrityksen yhteiset piirteet luetellaan. Yritykset ovat pienyrityksiä, jossa on toiminut yksi päätoimija ja mahdollinen avunantaja yhtä poikkeustapausta lukuun ottamatta (KKO 2006:44). Ehtona oikeustapauksilla oli se, että verorikokset ovat tapahtuneet yritystoiminnassa, joka luokitellaan organisatoriseksi toiminnaksi verrattuna siviilihenkilöiden rikoksiin.

⁷¹ Nuutila 2002: 1018.

⁷² Nuutila 2002: 1018; Sahavirta 2004: 175; Tapani 2006: 527.

⁷³ Virta 2002: 29.

Yhteisenä piirteenä voidaan pitää myös sitä, että veroihin liittyvä väärin menettely on jatkunut useamman vuoden tai tilikauden puitteessa. Yritysverovelvollisille on kirjanpitolaisissa määrätty kirjanpitovelvollisuus. Näissä oikeustapauksissa yrittäjä on ollut se, joka on syyllistynyt verorikokseen. Yrittäjät ovat toimineet monia vuosia elinkeinotoiminnassa. Pelkästään nämä ovat perusteluja sille, että verorikokset ovat tehty tietoisesti ja suunnitelmallisesti. Toisaalta yhteisenä perusteena oikeustapausten mukaan ottamiselle on ollut se, että ne ovat joko syytteeltään olleet törkeitä veropetoksia tai lähellä tätä eli veropetoksia. Näin pitäisin sitä mahdottomana, että tapausten suhteen syytetyt olisivat vedonneet tietämättömyyteen tai osaamattomuuteen. Kirjanpitovelvollisilla on lisäksi apunaan kirjanpitoimistot, joissa voidaan tukeutua ammattitaitoiseen henkilökuntaan askarruttavissa kysymyksissä. Näin ollen verolainsäädännön ja talousrikoksia koskevan lainsäädännön vaikeaselkoisuuden ja monitulkintaisuuden voidaan sanoa koskevan yksityishenkilön verotusta, joka voi ns. maallikolle tuntua vaikealta.

Lisäksi rikoksen törkeään tekomuotoon liittyy kvalifioimisperusteet, jotka ovat törkeän veropetoksen osalta huomattavan taloudellisen hyödyn tavoittelu, erityinen suunnitelmallisuus sekä se, että rikos on kokonaisuutena arvostellen ollut törkeä. Näiden kvalifioimisperusteiden täyttyminen on selvä merkki siitä, että teko on ollut suunniteltu. Tällöin verovelvollisen puolustautumiskeinot ovat hyvin vähässä, jos tämä aikoo tukeutua siihen, että lainsäädäntö on vaikeaselkoinen.

Verorikoksiin liittyy usein muitakin talousrikoksia, joista yleisimmäksi voidaan oikeustapausten perusteella todeta kirjanpitorikos ainakin törkeän veropetoksen osalta. Tämä on asia, jonka mukaan voidaan perustella sitä, että tuomio annetaan törkeästä tekomudosta eikä lieventäviä asiantiloja huomioida ainakaan veronsaajan tappioksi lainsäädännön osalta.

Andersson on luokitellut asteikollisista nolasta kymmeneen verovelvollisten toimet sen mukaan, mitä verovelvollinen on verotukseen vaikuttavasta asiasta tavoitellut. Anderssonin mukaan nämä toimet voidaan jakaa niin, että 0-kohtaan sijoittuvat täysin normaali ja korrektit toimet. Taas kohtaan 10 sijoittuvat selvät verorikokset. Tässä luokittelussa on monenlaisia toimia, joiden avulla verovelvollinen tavoittelee hyvin erilaisia loppu-

tuloksia. Verotuksessa verolainsäädäntö mahdollistaa verosuunnittelun, jonka puitteissa yrityksissä ja yksityishenkilökin voivat suunnitella itselleen verotuksellisesti edullisia ratkaisuja täysin laillisesti. Veronkiertonormi (VerMenL 28–29 tai 31 §) estää taas ns. laittoman verosuunnittelun, jossa selvästi yritetään saavuttaa sellainen lopputulos, joka ei verotuksellisesti ole hyväksyttävä.⁷⁴ Yllä esitetyn perusteella voidaankin todeta, että Anderssonin jaottelun perusteella tämän tutkimuksen oikeustapaukset edustavat puhdasta verorikosten ryhmää, joka sijoittuu ääripäähän kohtaan 10.

3.4. Yleiset periaatteet vero- ja rikosoikeudessa

Vero-oikeudellinen legaliteettiperiaate perustuu perustuslain 81 §:n säännökseen valtion veroista ja maksuista. Valtion verosta säädetään lailla; tämä säännös sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden sekä verovelvollisen oikeusturvasta.

Prosessuaalisilta lähtökohdilta vero-oikeus eroaa rikosoikeudesta sillä, että rikosoikeudessa oikeusturvan takeet on ymmärretty vero-oikeutta tiukemmin. Kun tutkitaan rikosoikeudellista tunnusmerkistöä, sitä ei voida tulkita syytetyn vahingoksi, vaikka laintarkoitus olisikin tällainen ja edellyttäisi sitä. Analogiatulkintaa ei pidetä sallittuna syytetyn vahingoksi (analogiakielto). Rikosprosessin aidoissa epävarmuustilanteissa on näytön arvioinnissa käytössä *in dubio pro reo* -periaate, mutta vero-oikeudessa verotusta toimitettaessa verovelvollisen oikeusturvalla ei ole ollut samanlaista merkitystä. Kuitenkin veropetokseen vaadittava näyttö on korkeampi kuin mitä vaaditaan veronkorotukseen oikeuttavasta oikeustoimen todellisesta tarkoituksesta.⁷⁵

Rikosprosessioikeudellisessa näytön arvioinnissa (*in dubio pro reo*) ja rikosoikeudellisessa tulkinnassa (*in dubio mitius*) käytetään yleisesti syytetyn suosimisen periaatetta, jolloin epäselvissä tilanteissa kysymys ratkaistaan syytetyn eduksi. Myös vero-oikeudellista tulkintalauseetta, jolloin epäselvät tulkintakysymykset ovat ratkaistava ve-

⁷⁴ Andersson 1998: 231.

⁷⁵ Nuutila 2002: 1002.

rovelvollisen eduksi (in dubio contra fiscum), voidaan pitää tämän periaatteen mukaisena.⁷⁶

Kriminalipolitiikassa vallitsee yleis- eli jakautumistavoite. Verorikosoikeudessa vallitsevaa näkökulmaa (in dubio contra-fiscum sekä rovelvolliselle asetettu selonottovelvollisuus) voidaan selittää jakautumistavoitteesta johdettavalla perustelulla, jonka mukaan rikollisuuden aiheuttamia kustannuksia jaetaan oikeudenmukaisesti eri osapuolten kesken. Verorikoksissa nämä osapuolet ovat rikoksentekijä, rikoksen uhri eli veronsaaja sekä yhteiskunta.⁷⁷

Yleispreventiivisen suuntauksen mukaan seuraamusjärjestelmässä korostetaan oikeusturvanperiaatteita, joita ovat yhdenvertaisuus sekä ennustettavuus sekä suhteellisuutta rikoksen törkeyden ja seuraamusten ankaruuden välillä. Myös rangaistusjärjestelmän humanisuutta pidetään tärkeänä, jolloin voidaan painottaa sitä, että huomioidaan veropetossäännösten vaikeaselkoisuus tavallisten kansalaisten oikeustietämyksen valossa.⁷⁸

Usein myös törmätään rikostapauksissa rikosoikeudelliseen laillisuusperiaatteeseen, josta säännellään perustuslain 8 §:ssä. Lainsäädännön muutoksista johtuen välillä törmätään tilanteeseen, jolloin rikos tapahtuu ennen rikoksen säätämistä rangaistavaksi. Tällöin rikos voi tulla tuomioistuin käsittelyyn lain säätämisen jälkeen, jolloin rikos on rangaistava. Kuitenkaan tällöin rikoksesta ei saa PL 8 §:n mukaan tuomita, koska rikos ei ole tekohetkellä ollut rangaistava. Myöskään, jos rangaistusasteikoita on vastaavassa tapauksessa korotettu rikoksen tekohetken ja tuomioistuinkäsittelyn aloittamisen välillä, ei rikoksesta saa tuomita ankarampaa rangaistusta kuin tekohetkellä on laissa säädetty.

⁷⁶ Lehtonen 1986: 38.

⁷⁷ Lehtonen 1986: 38.

⁷⁸ Lehtonen 1986: 39.

4. TÖRKEÄN VEROPETOKSEN TUNNUSMERKISTÖTEKIJÄT

4.1. Teko-objektit

Veropetoksen teko-objektit määritetään rikoslain 29 luvun 9 §:ssä. Veropetossäännös (RL 29:1) määrittää teko-objektiksi veron, jolla tarkoitetaan RL 29 luvun 9 §:n 1 momentin mukaan veron ennakkoa ja veroon rinnastettavaa julkista maksua. Teko-objektiksi luetaan myös RL 29 luvun 9 § 1 momentin 2 kohdan mukaan Euroopan yhteisöjen lukuun kannettavat maksut, jotka tilitetään Euroopan yhteisölle sisällytettäväksi Euroopan yhteisöjen talousarvioon ja Euroopan yhteisöjen hoidossa oleviin tai niiden puolesta hoidettuihin talousarvioihin. Vero muodostuu verorikoksen teko-objektiksi tekotapatunnusmerkkien täytyttyä. Oikeuskirjallisuudessa veropetossäännöstä (RL 29:1) nimitetään yleissäännökseksi sillä perusteella, että se koskee kaikkia veroja ja julkisia maksuja, joita veronsaaja perii fiskaalisissa tarkoituksissa⁷⁹. Tämän mukaan teko-objekteina ovat kaikki verot ja julkiset maksut.

4.2. Tekijätunnusmerkit

Veropetoksen rikosentekijä tunnusmerkistö on ilmaistu RL 29 luvun 1 §:ssä ilmaisulla ”joka”. Termi ”joka” on hyvin epäselvä sen vuoksi, koska määritelmä ei selvästi ilmaise, onko vastuussa oikeushenkilö, oikeushenkilön vastuu asemassa ollut henkilö vai työntekijä.⁸⁰ Verorikoksen tekijäpiiriä ei ole rajattu, joten tekijänä voi olla verovelvollinen tai jokainen verovelvollisen puolesta toiminut⁸¹.

Tekijätunnusmerkit voidaan tekijäpiirin rikosoikeudellisen vastuuaseman perusteella jakaa 1) veropetoksen tekijäksi, 2) tekijäkumppaniksi⁸² ja 3) osalliseksi veropetokseen. Osallisuus veropetokseen voidaan jakaa a) avunantoon ja b) yllytykseen. Oikeuskäytän-

⁷⁹ Lehtonen 1984: 2.

⁸⁰ Lehtonen 1991: 937.

⁸¹ Sahavirta 2004: 173.

⁸² HE 44/2002 vp: 147.

nössä on katsottu tekijöiksi ja rikoslain 5 luvun 3 §:ssä tarkoitetuiksi rikoskumppaneiksi ne luonnolliset henkilöt, jotka ovat vero- ja yhtiöoikeudellisesti velvoitettujen asemassa. Veropetoksen tekijäpiiriä on supistettu tulkinnalla. Tämän perusteella voidaan sanoa, että rikosentekijöiden piirin vastuuasema määräytyy vero- ja yhtiöoikeudellisen aseman perusteella.⁸³

Verolainsäädännössä säädetään verotusta koskevista velvollisuuksista, joten vastuuase-
man määrittely perustuu verolainsäädäntöön. Esimerkiksi passiivisen veropetoksen osalta rikosentekijöiden piiri muodostuu vastuuase-
man perusteella ja tämä vastuuasema edellyttää asemassa olevilta erityistä oikeudellista velvollisuutta toimia. Velvollisuudet saattavat poiketa merkittäväällä tavalla toisistaan. Kuitenkaan tekijäkategoria ei määräydy ainoastaan verovelvollisuuden nojalla, vaan asianomaisessa verolaissa säädettyjen velvollisuuksien perusteella.⁸⁴

Verovelvollisen edustajat, toimitusjohtaja ja hallituksen jäsenet ovat ensisijaisesti vastuussa veroista ja niiden toimittamisesta. Tällöin sivulliset ja avustajat tuomitaan avunannosta veropetokseen. Yhtiö- ja verolainsäädäntö määrittävät oikeushenkilön vastuuasemassa olevat henkilöt.⁸⁵ Osallisten osuus toimintaan arvioidaan yleisten osallisuusoppien mukaan⁸⁶.

Oikeushenkilön puolesta toimineet henkilöt ovat tekijävastuussa, jotka ovat päättäneet tehtäviensä ja toimivaltuuksiensa puitteissa antaa väärän tiedon. Oikeuskäytännössä (RHO 2001:11) veropetosrikoksen tunnusmerkistön mukaan väärän tiedon antamisesta tekijävastuussa on se, jonka tehtävä on päättää tiedon antamisesta. Tällöin kyseeseen tulevat toimitusjohtaja sekä hallituksen puheenjohtaja ja jäsenet.⁸⁷

Teko voidaan jakaa teosta päättämiseen sekä veroilmoituksen tai muun veronsaajalle annettavan ilmoituksen allekirjoittamiseen. Tekijävastuuseen asetetaan sekä päätöksen tekijä että veroilmoituksen tai muun veronsaajalle annettavan ilmoituksen allekirjoitta-

⁸³ Lehtonen 2001: 24.

⁸⁴ Lehtonen 2001: 24.

⁸⁵ Nuutila 2002: 1017.

⁸⁶ Sahavirta 2004: 173.

⁸⁷ Nuutila 2002: 1016.

nut. Väärän tiedon antamisessa henkilön muodollinen asema ei ole merkityksellinen, vaan keskeistä on henkilön tosiasiallinen toiminta⁸⁸. Verorikoksesta henkilö voi joutua tekijävastuuseen välillisenä tekijänä huolimatta siitä, ettei hänellä ole muodollista asemaa⁸⁹. Tekijäasema edellyttää, että henkilöllä tai henkilöillä on ollut mahdollisuus vaikuttaa veroviranomaiselle annettaviin tietoihin sekä tosiasiallista vaikuttamista niihin⁹⁰.

Verorikoksessa rikosoikeudellinen tekijäkumppanin vastuu perustuu siihen, että henkilö suorittaa rikokseen täytäntöönpanotoimen, osallistuu täytäntöönpanotoimeen tai ainakin tämän kokonaispanos rikoksen suunnittelussa on riittävän suuri⁹¹. Lainvalmisteluaineistossa on korostettu tekijäkumppanin osallisuutta rikokseen rangaistuksen edellytyksenä. Osallisuus on tämän mukaan ratkaistava tarkastelemalla tapahtumasarjan kokonaisuutta.⁹²

Passiivisen veropetoksen tekijänä voi olla työnantaja, palkansaaja, arvonlisäverovelvollinen, verovelvollinen tai sen edustaja sekä sivulliset tiedonantovelvolliset. Tekijätunusmerkin laajentaminen koskemaan sivullisia tiedonantovelvollisia on selvä rangaistusvastuun ulottumisen laajennus.⁹³ Passiivisen veropetoksen osalta tekijäkatgoria voidaan jakaa 1) verovelvollisiin, 2) hänen edustajaansa sekä 3) sivullisiin tiedonantovelvollisiin⁹⁴.

Verotusmenettelylain 19 §:ssä ja arvonlisäverolain 171 §:ssä säädetään sivullisten tiedonantovelvollisuuksista. Kyseessä voi olla pankki, jolla on velvollisuus antaa tarkkailuilmoitus tullille tai veronsaajalle⁹⁵. Myös sivullinen tiedonantovelvollinen voi joutua rikosoikeudelliseen vastuuseen esimerkiksi laiminlyömällä vuosi-ilmoituksen osingoista tai palkan maksusta, joihin maksaja on velvoitettu. RL 5 luvun 6 §:ssä säädetään avunannosta rikokseen ja RL 5 luvun 5 §:ssä yllytyksestä rikokseen. Esimerkkinä voidaan mainita kirjanpitoimisto, joka voi joutua sekä avunannosta sekä yllytyksestä ve-

⁸⁸ Nuutila 2002: 1016.

⁸⁹ Lehtonen 2001: 24.

⁹⁰ Sahavirta 2004: 173.

⁹¹ Nuutila 1997: 339.

⁹² HE 44/2002 vp: 152–153.

⁹³ Sahavirta 2004: 165–166.

⁹⁴ Lehtonen 2001: 24.

⁹⁵ Sahavirta 2004: 166.

ropetukseen rikosoikeudelliseen vastuuseen toimiessaan asiakkaansa puolesta, jos asiakas laiminlyö vastuunsa. Yllytys on sellainen toimi, joka saa aikaan toisessa rikoksenteokopäätöksen laiminlyödä verolaissa säädetyn velvollisuuden. Avunanto voi olla fyysinen teko, suullinen neuvo tai kehotus.⁹⁶

Oikeuskäytännössä (KKO 1985 II 6) on katsottu, että syyteoikeus avunantoon alkaa vanhentua samasta päivästä kuin päätekijänkin. Syyteoikeuden vanhentumisesta säädetään RL 8:2 §:ssä, jossa tekoajankohtana pidetään verotuksen toimittamispäivää, josta lasketaan syyteoikeuden vanhentuminen.⁹⁷

Päätöksestä KKO 1989:9 voidaan huomata, että tekoajan kohtana pidettiin verotuksen toimittamispäivää. Teot olivat tapahtuneet eri tilikausilla, joiden mukaan syytetyn katsottiin kuitenkin edistyneen jatkettua törkeää veropetosta ja syytetty S tuomittiin avunannosta tekijäaseman sijasta.

KKO 1989:9 S toimi hallituksen jäsenenä ajasta 28.8.1980 ainakin 31.8.1981 saakka ja T toimitusjohtajana vuosina 1979 - 1981 yritys L:n hallinnossa. S ja T tekivät yrityksen kirjanpitoon aiheettomia kulukirjauksia ja jättivät myyntituloja kirjaamatta yhtiön kirjanpitoon vuosina 1979–1982. Mainitut teot ajoittuivat 1.8.1980 ja 1.8.1981 päättyneille tilikausille. Väärään kirjanpitoon perustuvia tuloja ja aiheettomia kulukirjauksia oli 31.8.1980 päättyneeltä tilikaudelta ainakin 17 226,97 euroa, 31.8.1981 päättyneeltä tilikaudelta 152 138,70 euroa ja kirjaamattomia myyntituloja 1.9.1980–31.8.1981 väliseltä tilikaudelta 21 103,35 euroa.

Korkeimman oikeuden ratkaisun (31.1.1989) mukaan S oli syyllistynyt myötävaikutuksellaan myöhemmän tilikauden väärän kirjanpidon käyttöön virheellisten veroilmoituksen perusteena ja syyllistynyt yhtiön puolesta tekemään törkeään veropetokseen. S tuomittiin myöhemmän tilikauden osalta avunannosta törkeään veropetokseen. Törkeä veropetos ja avunanto törkeään veropetokseen ovat saman rikoksen jatkamista. Korkein oikeus tuomitsi S:n hänen syykseen luetun rikoksen asemasta jatketusta rikoksesta, joka käsitti S:n osalta törkeän veropetoksen ja avunannon törkeään veropetoksen, vuodeksi ehdolliseen vankeusrangaistukseen.

Korkeimman oikeuden päätöksen KKO 1989:9 vertauksena oikeuskäytännössä voidaan pitää seuraavaa KKO 1990:133 oikeustapausta, jossa kysymyksessä on myös rikoksen

⁹⁶ Lehtonen 2001: 24.

⁹⁷ Nuutila 2002: 1014.

osallisuus ja tekijävastuun arviointi. Kyseisessä tapauksessa syytetty K oli eronnut toimitusjohtajan toimesta ennen veroilmoituksen antamista ja tullut uudelleen valituksi toimitusjohtajaksi saman vuoden lopulla. Veroilmoitukset teki yhtiön uusi toimitusjohtaja. Oikeus joutui arvioimaan K:n tosiasiallista osallistumista yhtiön hallintoon. K oli yhtiön pääosakkaana ollut vahvistamassa taseita tietoisena siitä, että veroilmoitukset perustuivat virheelliseen kirjanpitoon. Kyseistä oikeustapausta on pidetty rikosoikeuden yleisiä oppeja koskevana korkeimman oikeuden ennakkopäätöksenä, jossa käsiteltiin välillistä tekemistä⁹⁸.

KKO 1990:133 Yhtiö oli antanut väärään kirjanpitoon perustuvan veroilmoituksen verovuosilta 1975 ja 1976. Henkilö K toimi tänä aikana yhtiön toimitusjohtajana ja yhtiön ainoana hallituksen jäsenenä. Näinä verovuosina K jätti tulouttamatta myyntituloja verovuodelta 1975 60 960 euroa sekä verovuodelta 1976 60 960 euroa. K nosti tulouttamattomista myynneistä saadut varat, jotka olivat tulleet yhtiön tilille. K erosi toimitusjohtajan toimesta sekä hallituksen jäsenyydestä 14.2.1977. Tällöin hänen tilalleen tuli uusi toimitusjohtaja, joka allekirjoitti väärään kirjanpitoon perustuvat veroilmoitukset. Henkilö R ei kuitenkaan ollut tietoinen tästä seikasta. Henkilö K valittiin yhtiön toimitusjohtajaksi uudelleen vielä saman vuoden puolella ja K oli yhtiön pääosakkaana ollut vahvistamassa tasetta tietoisena siitä, että virheelliseen kirjanpitoon perustuvat taseet antoivat väärän tiedon yhtiön tuloksesta. Näiden tietojen perusteella laadittu veroilmoitus tuli salaamaan yhtiön tuloja ja näin K toiminnallaan tahallaan pidätti veroja väärään tietoon perustuvalta veroilmoituksella.

Helsingin raastuvanoikeus katsoi päätöksessään (22.10.1987), että veron pidättämisessä käytetty virheellinen kirjanpito ja sen veron suuri määrä, josta rikoksella oli ollut tarkoitus vapautua, sekä rikokseen johtaneet ja siitä ilmenevät seikat kokonaisuudessaan huomioon ottaen olivat sellaiset, että tekoa oli pidettävä törkeänä. K tuomittiin rikoslain 38 luvun 11 §:n ja 7 luvun 2 §:n nojalla jatketusta törkeästä veropetoksesta 8 kuukaudeksi vankeuteen, joka määrättiin ehdolliseksi.

K valitti raastuvanoikeuden päätöksestä hovioikeuteen. Hovioikeus otti kantaa K:n osallisuuteen teosta. Helsingin hovioikeus katsoi päätöksessään (23.3.1989) selvitettyksi, että K oli toimiessaan X Oy:n toimitusjohtajana ja ainoana hallituksen varsinaisena jäsenenä jättänyt yhtiön kirjanpitoon tulouttamatta verovuodelta 1975 yhtiön myyntituloja ajalta 1.5.–31.10.1975 yhteensä 60 960 euroa. Jälkiverotuksen mukaan yhtiön valtionverotuksessa verotettava tulo oli verovuodelta 1975 jäänyt tappiolliseksi ja kunnallisverotuksessa verotettava tulo alentunut. K:n ei ollut näytetty verovuoden 1975 osalta jättäneen tulouttamatta kysymyksessä olevia varoja ja tältä osin K vapautettiin syytteistä.

⁹⁸ Lahti, Raimo & Matikkala, Jussi 2006:43.

Helsingin hovioikeus katsoi päätöksessään (23.3.1989) selvitetyn, että K oli edellä mainituissa toimissaan jättänyt yhtiön kirjanpitoon tulouttamatta verovuodelta 1976 yhtiön myyntituloja ajalta 1.11.1975–30.4.1976 yhteensä 60 960 euroa. K oli eronnut yhtiön toimitusjohtajan toimesta ja hallituksen jäsenyydestä 14.2.1977. K ei ollut allekirjoittanut yhtiön puolesta taseita eikä myöskään tehnyt yhtiön puolesta 14.4.1977 allekirjoitettua veroilmoitusta vuodelta 1976. K oli kuitenkin yhtiön pääosakkaana ollut vahvistamassa taseita tietoisena siitä, että edellä mainituin tavoin virheelliseen kirjanpitoon perustuvat taseet antoivat väärät tiedot yhtiön tuloksesta ja että niiden perusteella laadittava veroilmoitus tulisi salaamaan yhtiön tuloja. K oli siten toiminnallaan tahallaan pidättänyt väärällä ilmoituksella veroa valtiolta, kunnalta ja seurakunnalta. Veron pidättäminen vuodelta 1976, jota koskeva veroilmoitus oli tullut lopulliseksi veroluetteloiden julkistamispäivänä 1.11.1977, oli tapahtunut käyttäen sitä varten valmistettua virheellistä kirjanpitoa. Veropetosta oli huomioon ottaen rikokseen johtaneet ja siitä ilmenevät seikat kokonaisuudessaan pidettävä törkeänä. Hovioikeus muutti raastuvanoikeuden päätöstä ja hylkäsi syytteen 1.11.1976 tehdyksi väitetyn törkeän veropetoksen osalta. Hovioikeus tuomitsi syytetyt 1.11.1977 tehdystä törkeästä veropetoksesta 6 kuukaudeksi 15 päiväksi ehdolliseen vankeuteen.

K valitti hovioikeuden päätöksestä korkeimpaan oikeuteen. Korkeimman oikeuden ratkaisun (16.10.1990) mukaan K oli tosiasiallisesti käyttänyt päätösvaltaa yhtiössä ja oli osakeyhtiölain mukaan velvollinen huolehtimaan, ettei yhtiön kirjanpitoon tehdä virheellisiä merkintöjä, jotka vähentävät yhtiön verotettavaa tuloa. K oli syyllistynyt veropetokseen, jota oli pidettävä törkeänä. KKO ei muuttanut hovioikeuden päätöstä.

Oikeustapauksien KKO 1989:9 ja KKO 1990:133 yhtäläisyyksistä voidaan huomata, että molemmissa tapauksissa yhtiön hallinnosta oli eronnut henkilö, joka oli ollut vaikuttamassa väärän kirjanpidon tekemiseen ja sitä kautta väärin tietojen antamiseen tai verotukseen vaikuttavan seikan salaamiseen veron määrään vaikuttavassa ilmoituksessa. Oikeustapauksessa KKO 1989:9 veroilmoitus oli annettu 9.7.1982 S:n erottua toimestaan 31.8.1981, joten KKO katsoi, että S oli myötävaikuttanut veroilmoitukseen jatkettuna törkeänä veropetoksena. KKO 1990:133 tekijäasema määräytyi nimenomaan sen perusteella, että vaikka K oli eronnut toimitusjohtajan tehtävästä ennen veroilmoituksen antamista, tämä oli ollut yhtiön pääosakkaana vahvistamassa tasetta, joka perustui vir-

heelliseen kirjanpitoon. Tekoajankohtana voimassa olleen osakeyhtiölain 37 ja 38 §:n mukaan K oli ollut velvollinen huolehtimaan siitä, ettei yhtiön kirjanpitoon tehdä virheellisiä merkintöjä, jotka ovat omiaan vähentämään yhtiön verotettavaa tuloa. Näiden perusteluiden mukaan tekijävastuussa oli K.

4.3. Tekotapatunnusmerkit

Veropetokseen voi syyllistyä tekotapatunnusmerkkien mukaan neljällä eri tavalla. Veropetoksen tekotapatunnot ovat väärän tiedon antaminen, tiedon salaaminen, verotusta varten säädetyin velvollisuuden laiminlyönti eli passiivinen veropetos. Lisäksi lakiin on säädetty avoin tekotapatunnusmerkki muuten petollisesti.⁹⁹

Alioikeuksissa käsitellyistä veropetostapauksista ilmenee, että 60 prosenttia törkeistä veropetostapauksista liittyy yritysverotukseen. Tekotavoista yleisimmät ovat arvonlisäverotuksen palautuksiin liittyvä verorikollisuus ja muu arvonlisäverotuksen välttäminen, tulonsalaaminen, tulliveropetokset, pimeän työvoiman käyttö ja kuittikauppa.¹⁰⁰

Poliisi on tehnyt VIRKE-projektin kanssa talousrikosten tekotapojen seurantaan. Vuoden 2005 aikana tehdyssä seurannassa tekotapojen yleisin muoto oli ilmoitus- ja maksuvelvollisuuden laiminlyönti, joita oli 36 prosenttia tapauksista. Muut yleisimmät tekotavat olivat ohimyynti (25%), pimeän työvoiman käyttö (19%), kuittikauppa (14%), varojen tai tulojen salaaminen (8%) ja väärin tietojen antaminen (7%). Lisäksi ilmeni ulkomaankaupan verorikollisuutta sekä peiteltyä osingonjakoa.¹⁰¹ Viranomaisten yhteistyöprojektin talousrikostilannekatsauksen (2006) mukaan verohallinnon vuosittain tekemien törkeän veropetoksen rikosnimikkeistön mukaisten ilmoitusten määrä on kasvanut, kun taas veropetoksien määrä on laskenut tai pysynyt samana.¹⁰²

⁹⁹ Sahavirta 2004: 151.

¹⁰⁰ Nuutila 2002: 1000.

¹⁰¹ Poutanen 2006: 4.

¹⁰² Poutanen 2006: 4.

4.3.1. Väärän tiedon antaminen

Väärän tiedon antaminen tulee tapahtua viranomaiselle, jonka toimenpiteellä on vaikutusta veron määräämiseen¹⁰³. Yritysverovelvollinen toimii ympäristössä, jossa ollaan tekemisissä eri viranomaisten ja yritystoimintaan vaikuttavien tahojen kanssa. Viranomaisia voivat olla esimerkiksi veronkantoviranomainen (lääninverovirastot) ja ulosottoviranomainen. Muita tahoja voivat olla pankit ja rahoituslaitokset. Oikeuskirjallisuuden mukaan tätä voidaan pitää ongelmana, koska verovelvollinen antaa näille ryhmille tietoja tuloistaan, varallisuudestaan ja liiketoiminnoistaan. Veronsaajalle nämä tiedot kertyvät tarkkailutietojen muodossa, mutta näiden tietojen antaminen ei ole väärän tiedon antamista viranomaiselle verotukseen vaikuttavasta seikasta. Tarkkailutietojen perusteella veroviranomaiset saattavat toimittaa verotuksen verovelvolliselle edullisemmalla tavalla, mutta sidosryhmille annettu väärä tieto ei täytä veropetoksen ensimmäistä tunnusmerkkiä.¹⁰⁴

Väärän tiedon antamiseen voidaan syyllistyä antamalla tieto kirjallisesti, koneellisesti tai suullisesti. Sahavirran mukaan annetun väärän tiedon tulee olla objektiivisesti arvioiden väärä.¹⁰⁵ Tuloverotuksessa väärien tietojen antaminen tapahtuu antamalla vääriä tietoja tulojen ja vähennysten määrästä. Ennakkoperinnässä palkkojen määrä saatetaan ilmoittaa todellista pienempänä, arvonlisäverotuksessa ilmoitetaan verollinen myynti todellista pienempänä ja niistä tehtäviä vähennyksiä ilmoitetaan todellista suurempana. Ulkomaan kaupassa väärien tietojen antaminen tullissa tapahtuu esimerkiksi muuttamalla tavaran laatua ja sisältöä koskeva tieto niin, että tullista maksettava vero määräytyy pienemmäksi.¹⁰⁶

Jotta tieto ei ole väärä, tulee veroilmoituksen sisältää vain todelliset menot ja menon perusteesta ja määrästä annettavat riittävät tiedot asiantilan oikeaa arvioimista varten. Oikeiden tietojen tulee ilmetä veroviranomaisille jätettävistä asiakirjoista. Tiedot eivät saa olla harhaanjohtavia eivätkä kätkeytyä virheellisten nimikkeiden alle.¹⁰⁷

¹⁰³ Lehtonen 1986: 86.

¹⁰⁴ Lehtonen 1986: 186–187.

¹⁰⁵ Sahavirta 2004: 151–152.

¹⁰⁶ Sahavirta 2004: 152–153.

¹⁰⁷ Lehtonen 1986: 192–193.

Seuraava oikeustapaus (KKO 2006:44) sai paljon julkisuutta eri medioissa, koska kyseessä oli Suomen ylimmällä sarjatasolla pelaavan jalkapalloseuran johtohenkilöiden syyllistyminen törkeään veropetokseen sekä kirjanpitorikokseen. Seurassa maksettiin pimeitä palkkoja pelaajille ja varat näihin oli saatu lipputuloista, jotka olivat kerätty ohi kirjanpidon. Johtohenkilöt vetosivat rangaistuksen määräämisessä julkisuuden aiheuttamaan ”rangaistukseen” mm. työpaikkojen menettämisenä. Oikeustapauksessa tekotapamuotona oli väärän tiedon antaminen.

KKO 2006:44 Suomen ylimmällä sarjatasolla pelaavan jalkapalloseuran johtohenkilöt A ja B sekä johtokunnanjäsenet C ja D sekä myöhemmin henkilö E syyllistyivät 1.1.1994–10.1.1999 välisenä aikana törkeään veropetokseen sekä kirjanpitorikokseen. Sarjan talousasioita hoitavat johtohenkilöt olivat keränneet pelien jälkeen lipputulot ja tehneet niistä väärät kirjaukset vähentäen lipputuloista summia, joilla maksettiin pelaajien pimeitä palkkoja. Palkoista jätettiin ennakonpidätykset toimittamatta sekä lipputuloista osa tilittämättä. Rikoksella tavoiteltu hyöty oli 50 311 euroa. Johtokunta vastasi kirjanpidon pitämisestä ja seuran työvaliokunta päätti pelaajien palkanmaksusta. Henkilöt A, B, C, D ja E osallistuivat näihin päättävien elimien tehtäviin ja olivat kaikki edellä mainitun ajan puitteissa toimineet niin, että edellä kuvatun kaltaista toimintaa edistettiin seuran talouden hoidossa.

Rangaistusten mittaamiseen vaikutti Porin käräjäoikeuden tuomion (7.2.2003) mukaan se, minkä aikaa henkilö oli toiminut näissä tehtävissä. Teolla oli tavoiteltu huomattavaa taloudellista hyötyä, toiminta oli jatkunut pitkään ja ollut suunnitelmallista ja teko oli myös kokonaisuutena arvostellen törkeä, koska tavoiteltu hyöty tässä tapauksessa oli 50 311 euroa. Kuitenkaan tekijät eivät olleet tavoitelleet henkilökohtaista hyötyä, vaan hyöty oli mennyt yhdistykselle. Tapaus aiheutti paljon julkisuutta, johon myös syytetyt vetosivat rangaistusta arvioitaessa. Syytetyt olivat menettäneet työpaikkansa tai olivat vaarassa menettää tämän. Syytetyille tuomittiin ehdollisia vankeusrangaistuksia vaihdellen kuudesta kuukaudesta kahdeksaan kuukauteen. Lisäksi KO tuomitsi syytetyt yhteisvastuullisesti korvaamaan 50 311 euron suuruisen vahingonkorvauksen viivästyskorkeineen.

Syytetyt valittivat hovioikeuteen ja pyysivät rangaistusten lieventämistä. Syytetyt vetosivat siihen, että julkisuus, työpaikkojen menettämiset sekä vahingonkorvaus huomioiden rangaistusta tulisi kohtuullistaa ehdollisten vankeusrangaistusten osalta. Syytetyt vetosivat, että nämä perusteet huomioiden he olivat saaneet kohtuuttoman ankaran tuomion. Turun hovioikeuden tuomiossa (30.11.2004) huomioitiin syytetyjen ilmoittamat seikat tuomiota lieventävinä ja syytetyille tuomittiin ehdollisten vankeusrangaistusten

sijasta päiväsakkoja vaihdellen 120–200 päiväsakon määräisten sakkorangaistusten välillä.

Syyttäjä valitti Turun hovioikeuden tuomiosta korkeimpaan oikeuteen. Korkeimman oikeuden ratkaisun (19.5.2006) mukaan Porin käräjäoikeus on jo huomionnut julkisuuden aiheuttaman kohun ja muut seikat tuomion lieventämisperusteena. Tässä asemassa olevilla taloushenkilöillä ja yritysmaailmassa työskentelevinä henkilöinä syytettyjen on tullut käsittää, että tapausta tullaan käsittelemään julkisuudessa. Korkein oikeus katsoi, että kysymys on sen vahingon korvaamisesta, jota vastaavan hyödyn hankkimiseen rikkoksella on pyritty ja tällaisessa tapauksessa korvausvelvollisuus on säännönmukainen seuraamus rikoksesta. Korkein oikeus piti voimassa käräjäoikeuden tuomion vahingonkorvauksen osalta. Syytetyille tuomitut vankeusrangaistukset vaihtelivat 6 kk:n ja 8 kk:n ehdollisten vankeusrangaistusten välillä. Syytetyt A, B, C ja D tuomittiin törkeästä veropetoksesta ja kirjanpitorikoksesta. Syytetty E tuomittiin avunannosta näihin rikoksiin.

Seuraavassa KKO 2005:73 oikeustapauksessa on kysymys 1.1.1993–31.10.1995 välisellä ajalla tapahtuneista neljästä törkeästä veropetoksesta sekä kirjanpitorikoksesta. Tapauksessa tavoiteltiin huomattavaa taloudellista hyötyä, koska yhteismääränä tavoiteltiin 200.000 euron verohyötyä pidättämällä veroa. Lisäksi tapauksessa tuomittiin ehdottomia vankeusrangaistuksia. Syytetyt K ja L olivat ennen oikeudenkäynnin aloittamista korvanneet rikoksella tavoitellun hyödyn.

KKO 2005:73 K ja L harjoittivat ravintolatoimintaa, jossa esiintyi sekä kotimaisia että ulkomaisia taiteilijoita. K ja L harjoittivat toimintaa M oy:n hallituksen varajäsenenä ja tosiasiallisena määräysvallan käyttäjänä sekä L yhtiön toimitusjohtajana ja hallituksen jäsenenä. Rikokset ajoittuvat ajalle 1.1.1993–31.10.1995, jolloin oli tapahtunut 1) 30.12.1994 törkeä veropetos ajoittuen verovuoteen 1993, 2) 1.1.1993–31.5.1995 kirjanpitorikos, 3) 10.2.1993–10.6.1995 törkeä veropetos, 4) 30.6.1994–15.7.1995 törkeä veropetos ja 5) 31.10.1995 törkeä veropetos ajoittuen verovuoteen 1994. Yhteismääränä näissä rikoksissa tavoiteltiin yli 200 000 euron verohyötyä. Verorikokset kohdistuivat väärän tiedon antamiseen ravintolan myyntituloista, väärän tiedon antamiseen arvonlisäverovelvollisesta myynnistä, palkkoihin, joista jätettiin työnantajakulut, ennakopidätykset ja sosiaalikulut maksamatta. Kirjanpitoon jätettiin merkitsemättä palkkoja ja niihin liittyviä kuluja sekä myyntituloja. Syytetyt K ja L vetosivat siihen seikkaan, että asian käsittelyaika oli ollut kohtuuttoman pitkä, jonka vuoksi he vetosivat tuomion langettamiseen ehdollisena.

KKO:n ratkaisun (19.5.2006) mukaan kaikissa törkeisiin veropetoksiin kohdistuneissa syytekohtissa oli tavoiteltu huomattavaa taloudellista hyötyä ja rikos oli ollut kokonai-

suutena arvostellen törkeä. K ja L tuomittiin törkeistä veropetoksista sekä kirjanpitorikoksesta 10 kuukauden ehdottomaan vankeusrangaistukseen. K ja L olivat jo tällöin korvanneet rikoksella tavoitellun hyödyn, joten heille ei tuomittu vahingonkorvausta rikoksesta.

Oikeustapauksessa KKO 1995:132 on jouduttu arvioimaan rangaistuksen mittaamisessa oikeudenkäynnin keston johdosta, jonka vuoksi rangaistuksen määräämistä punnittiin ehdottoman- ja ehdollisen rangaistuksen välillä. Kysymys on väärän tiedon antamisesta, jossa tavoiteltiin huomattavaa taloudellista hyötyä väärentämällä kirjanpitoa, jossa pidätetyn veron määrä oli 112 854 euroa.

KKO 1995:132 M toimi 24.3.1986–1.11.1986 välisenä aikana osakeyhtiö Y:n toimitusjohtajana ja hallituksen ainoana varsinaisena jäsenenä. M antoi tahallaan veroilmoituksissa väärän tiedon koskien verovuotta 1985, jossa M oli vähentänyt yhtiön Y:n kirjanpidossa sen menoina tilikausina 1.2.1984–31.1.1985 ja 1.2.–30.11.1985 X yhtiön nimissä laadituilla perusteettomilla laskuilla 50 456,37 euroa. M oli antanut näiltä tilikausilta väärään kirjanpitoon perustuvat veroilmoitukset ja M oli näin pidättänyt valtiolta, kaupungilta ja seurakunnalta veroa yhteensä 30 778,39 euroa. Teko oli toteutettu erityisen suunnitelmallisesti käyttäen hyväksi väärennettyä kirjanpitoa ja teko oli pidettävä törkeänä johtuen veron määrästä, josta oli tarkoitus vapautua.

Tammelan kihlakunnanoikeuden päätöksen (2.12.1991) mukaan tuomiossa on pidettävä lieventävänä seikkana sitä, että M ei ollut aiemmin syyllistynyt rikokseen ja ettei pidätetyn veron määrä ollut niin suuri, että yleisen lainkuuliaisuuden ylläpitäminen olisi vaatinut M:lle tuomittavan vankeusrangaistuksen määräämistä ehdottomaksi. Syytetty M tuomittiin rikoslain 29 luvun 2 §:n (769/90) nojalla törkeästä veropetoksesta 9 kuukaudeksi ehdolliseen vankeusrangaistukseen, josta rikoslain 3 luvun 11 §:n nojalla vähennettiin 15 päivää, jonka koetusaika päättyi 31.12.1993.

Asian käsittelyä jatkettiin Turun hovioikeudessa virallisen syyttäjän sekä Hämeenlinnan lääninveroviraston valitettua asiasta. Hovioikeus katsoi selvitettyksi M:n vähentäneen yhtiö Y:n kirjanpidossa yhtiön tuloista X yhtiön nimissä laadituilla perusteettomilla laskuilla 134 550,34 euroa. Verotuksessa ilmoittamatta jätetty tulo oli siten kihlakunnanoikeuden syyksi lukema määrä huomioon ottaen kaikkiaan 185 006,72 euroa. Pidätetyn veron määrä oli näin 112 854 euroa.

Turun hovioikeuden tuomiossa (27.5.1994) otettiin kuitenkin huomioon teoista kulunut pitkä aika sekä poliisitutinnan ja oikeuskäsittelyn pitkällisistä vireilläolosta tekijälle koitunut haitta ja ettei yleisen lainkuuliaisuuden ylläpitäminen tässä tapauksessa vaati-

nut M:n tuomitsemista ehdottomaan vankeusrangaistukseen. Hovioikeus muutti käräjäoikeuden tuomiota niin, että M tuomittiin rikoslain 29 luvun 2 §:n (769/90) ja 7 luvun 2 §:n nojalla jatketusta törkeästä veropetoksesta 1 vuodeksi 5 kuukaudeksi ehdolliseen vankeusrangaistukseen.

Virallinen syyttäjä valitti tuomiosta korkeimpaan oikeuteen vaatien, että tuomio muutetaan ehdottomaksi. Teot olivat tapahtuneet 1.2.1983–31.1.1985 välisenä aikana ja asia oli tullut kihlakunnan käsittelyyn 1.10.1991 ensimmäisen kerran, joten oli kulunut epätavallisen pitkä aika. Korkein oikeus huomioi ratkaisussaan (16.8.1995) oikeudenkäynnin keston vaikutuksen rangaistukseen alentavana seikkana ja M:n tuomio langetettiin ehdollisena. M:lle tuomittiin 20 päiväsakkoa hovioikeuden antaman tuomion lisäksi. Äänestys (3-2).

Oikeustapauksessa KKO 2004:134 on kysymys sekä yritysverotuksessa tapahtuneesta törkeästä veropetoksesta sekä syytetyn henkilökohtaisessa tuloverotuksessa tapahtuneesta veropetoksesta.

KKO 2004:134 M tosiasiallisesti hallinnoi ja käytti päätösvaltaa ravintolayritys H:ssa 1.8.1996 – 17.9.1997 välisenä aikana, jolloin M antoi veroviranomaisille väärää tietoa arvonlisäveron kuukausi-ilmoituksissa yhtiön verollisesta myynnistä ja verollisista ostoista. Tämän vuoksi yhtiön maksettavaksi kuulunut arvonlisävero oli jäänyt 26 910,07 euroa liian alhaiseksi. Lisäksi M oli 31.10.1998 verovuodelta 1997 antamassaan henkilökohtaisessa veroilmoituksessa salannut yhtiö X:stä saamaansa tuloa 24 123,19 euroa, mistä oli aiheutunut 8 402 euron tuloveron määräämättä jääminen.

Vaasan hovioikeuden tuomion (23.12.2003) mukaan M on menetellyt hänen syykseen lueteltavalla tavalla. Törkeän veropetoksen verosubjekteiksi on katsottava sekä yhtiö että M ja veropetoksen osalta M:n henkilökohtainen verotus, joten M oli syyllistynyt myös veropetokseen. Hovioikeus tuomitsi M:n yhden vuoden ehdottomaan vankeusrangaistukseen ja korvaamaan rikollisella menettelyllä saamansa varat.

Syytetty M valitti korkeimpaan oikeuteen veropetos tuomiostaan. M vaati, että syyte tältä osin hylätään ja hänet vapautetaan vahingonkorvaus vastuusta tältä osin. Lisäksi M oli korkeimpaan oikeuteen tekemässä valituksessaan vaatinut, että hänelle langetettua vankeusrangaistusta alennetaan ja että hänet tuomittaisiin yhdyskuntapalveluun ehdottoman vankeusrangaistuksen sijasta. M oli korkeimpaan oikeuteen tehdyssä valituksessa

kertonut, että yrityksen H rahavarat olivat tulleet M:n tilille ja tililtä oli maksettu ravintolatoiminnasta aiheutuneita kuluja. Tämän vuoksi rahat eivät olleet tulleet hänelle henkilökohtaisesti, vaan tiliä käytettiin yrityksen tarkoituksiin. Myös tilittämättä jääneet arvonlisäverot olivat olleet tuolla tilillä. Kysymyksessä ei ollut kuitenkaan arvonlisäveropetoksella saadut varat ja oikeus ei ollut edes väittänyt, ettei M:llä olisi ollut oikeutta noihin varoihin. Kuitenkin M:n olisi tullut ilmoittaa nämä varat vuoden 1997 verotuksessa. Näin M oli syyllistynyt erikseen veropetokseen ja oli täten velvollinen korvaamaan verovirastolle aiheuttamansa vahingon. Korkein oikeus oli päätöstä perustellesaan samoilla linjoilla hovioikeuden perustelujen kanssa ja tuli samaan lopputulokseen kaikkien syytekohtien osalta. Korkein oikeus päätti ratkaisussaan (29.12.2004), että hovioikeuden päätöstä ei muuteta.

4.3.2. Tiedon salaaminen

Tiedon salaaminen voi tapahtua veroilmoituksessa, valituskirjelmässä tai kirjeessä verotarkastajalle¹⁰⁸. Tämä toinen veropetoksen tekotapamuoto katsotaan oikeuskirjallisuudessa tapahtuvaksi harvoin, sillä salaamisen tulee tapahtua tietyn tulolajin salaamisena kokonaan, jotta tunnusmerkistö täytyisi¹⁰⁹.

Tiedon salaamisella tulee olla olennainen merkitys välttämättömän tulon tai menon ongelmallisen laajuuskynnyksen ratkaisemiseksi. Lehtosen väitöskirjatutkimuksen mukaan hovioikeuksien oikeuskäytännöstä oli käynyt ilmi, että salaamiseksi on katsottu täydellinen vaikeneminen tietystä tulosta tai varallisuudesta eli näitä koskevat tiedot jätetään kokonaan ilmoittamatta. Tätä kantaa voidaan pitää luotettavana tutkimukseen käytetyn aineiston laajuuden perusteella.¹¹⁰

Oikeustapauksessa THO 2005:2 on kysymys verovuosina 1996–2000 tapahtuneesta tulojen salaamisesta. Tapauksessa oikeus joutui punnitsemaan syyteoikeuden vanhentumisen ja rikosten yhtymistä. H katsoi, että jokainen verovuosi oli itsenäinen teko, mutta Turun hovioikeus tuli siihen lopputulokseen, että huomioiden teon jatkuvuus, oli katsot-

¹⁰⁸ Sahavirta 2004: 162–163.

¹⁰⁹ Lehtonen 1986: 210; Sahavirta 2004: 163.

¹¹⁰ Lehtonen 1986: 210.

tava teon kuuluneen yhteen päätöksentekoon. Tapauksessa Tampereen käräjäoikeus on pitänyt tekotapana salaamisen tunnusmerkistön täyttävää menettelyä. H oli ilmoittanut salaamisen kohteena olevat tulot verovapaana salaten näin tulojen todellisen veronalaisuuden.

THO 2005:2 H oli töissä K oy:n palveluksessa henkilöstöpäällikkönä vuosina 1996–2000. Verovuosina 1996–2000 K oy maksoi H:lle säännönmukaista palkka ja lisäksi verottomia rahasuorituksia. Nämä rahasuoritukset perustuivat joko kokonaan tai osittain tekaistuihin matkakustannuksiin ja päivärahoihin. K oy työnantajana oli kuukausittain ilmoittanut summan, jonka H voi seuraavassa kuussa tekaistuna laskuttaa. H menetteli työnantajan ohjeiden mukaisesti ja näin H on kultakin verovuodelta 1996–2000 antanut verottajalle vastaavalla tavalla virheellisen veroilmoituksen. H salasi näin verotusta varten antamassaan ilmoituksessa veron määrään vaikuttavan seikan jättäen ilmoittamatta palkkatuloja verovuosilta 1996–2000. Veroilmoituksessa tuloja salattiin 36 496,78 euroa ja näin H aiheutti veron määräämättä jättämisen 19 127,63 euroa liian alhaiseksi.

H myönsi syyttäjän syytteen mukaisen teon kuvauksen oikeaksi, mutta katsoi kyseessä olevan viisi erillistä veropetosta yhden teon asemasta. H:n mielestä vuoden 1996 osalta koskeva veropetos syyte olisi näin vanhentunut.

Tampereen käräjäoikeus katsoi tuomiossaan (21.1.2004), että rikoksessa oli tavoiteltu huomattavaa hyötyä ja rikos oli kokonaisuutena arvostellen törkeä. Menettely oli jatkunut vuodesta 1996 alkaen ja oli katsottava yhdeksi teko kokonaisuudeksi. H on korvanut jo vuosien 1997–2000 välisellä ajalla aiheuttamansa vahingon. H tuomittiin korvaamaan verotoimisto X:n asianomaisvaatimuksena esittämä vahingonkorvaus 4 195,99 euroa viivästyskorkoineen vuoden 1996 osalta. H tuomittiin törkeästä veropetoksesta viiden kuukauden ehdolliseen vankeusrangaistukseen.

Hovioikeudelle jättämässään valituksessa H vaati, että hänen katsotaan syyllistyneen viiteen erilliseen veropetokseen törkeän veropetoksen sijasta. Rikosten erillisyydestä seuraisi näin, että syyteoikeus verovuoteen 1996 perustuvan veropetoksen osalta olisi täten vanhentunut. H katsoi, että hänet olisi tuomittava neljästä veropetoksesta sakko-rangaistukseen ja vapautettava vahingonkorvausvelvollisuudesta verovuoden 1996 osalta. Turun hovioikeus perusteli tuomiotaan sillä, että H oli työskennellyt vuodesta 1996 henkilöstöpäällikkönä K Oy:ssä ja tästä lähtien ottanut vastaan verovapaita matkakustannuksia, jotka ovat osittain perustuneet perättömiin laskutuksiin. H oli näin salannut tuloja verotuksessa. Teko oli jatkunut samanlaisena vuodesta 1996 ja perustunut yhteen päätökseen. Teon katsottiin olevan yksi teko kokonaisuus. Myös teon ajallisuus ja

asiayhteys puoltavat tätä. Turun hovioikeus jätti tuomiossaan (16.2.2005) käräjäoikeuden tuomiolauselman voimaan.

4.3.3. Passiivinen veropetos

Passiivisen veropetoksen nykyiseen sääntelyyn johtaneet muutokset ja niiden perustelut ovat käsitelty alaluvussa 2.2. Tällöin veropetoksen sääntelyn muutokset koskivat suurimmalta osin passiivisen veropetoksen sääntelyä.

Passiivisen veropetoksen tunnusmerkistö täyttyy, kun verovelvollinen on laiminlyönyt verotusta varten annetun ilmoitusvelvollisuuden tai muun verotusta varten säädetyn velvollisuuden. Säännöksen soveltamistilanteet liittyvät käytännössä harmaan talouden alueelle. Käytännössä tämä ilmenee harmaan talouden toimijoiden keskuudessa siinä, että nämä yritykset laiminlyövät ennakonperintälain 32 §:ssä ja arvonlisäverolain 162 §:ssä säädettyjen valvontailmoitusten antamisen. Lisäksi maksetaan pimeitä palkkoja toimittamatta ennakonpidätystä veronsaajalle. Tällöin voidaan toimia tilanteessa, jossa viranomaisille ei ole mitään tietoa yrityksen toiminnasta.¹¹¹

Passiivisen veropetoksen täytyminen edellyttää tarkoitustahallisuutta, sillä tekijän on tullut laiminlyödä velvollisuutensa tarkoituksenaan välttää veroa. Tällöin huolimattomuus tai tahallisuuden alimman asteen täyttävät teot ovat säännöksen soveltamisalan ulkopuolella. Käytännössä tarkoitustahallisuuden edellytyksien täyttymisen toteaminen ei ole tuottanut ongelmia; verovalvonnan ulkopuolella toimiminen tapahtuu tarkoituksena välttää veroa.¹¹² Tarkoitustahallisuutta käsitellään KKO 2006:26 oikeustapauksessa, jossa tuomiota jouduttiin nimenomaan tarkastelemaan tahallisuuden kautta.

Käytännössä tahallisuus joudutaan päättelemään objektiivista eli ulkonaisesti ilmenevistä seikoista. Eräänlaisena tyypiesimerkkinä veron välttämistarkoituksesta pidetään arvioverotustilannetta, jossa verovelvollinen on yleensä antanut veroilmoituksen. Kuitenkin verovelvollisen tulot ovat olleet tänä verovuonna oleellisesti suuremmat ja tämä jättää veroilmoituksen tältä vuodelta antamatta. Tällöin veroviranomaiset joutuvat toimit-

¹¹¹ Sahavirta 2004: 163.

¹¹² Sahavirta 2004: 163,165–166.

tamaan verotuksen arvioverotuksella, joka perustuu aiempien vuosien verotuloihin. Tilanteessa verovelvollinen luottaa siihen, että arvioverotuksin määrätty vero on alhaisempi kuin todellisiin tuloihin perustuva vero.¹¹³

Ilmoitus- tai muu verotusta varten säädetyn velvollisuuden laiminlyönnin tulee kohdistua velvollisuuteen, jolla on välitöntä vaikutusta veron määräämiselle. Tällöin ulkopuolelle jäävät velvollisuudet, joilla on vain välillinen merkitys veron määräämiselle, kuten veron maksaminen määrä ajassa ja erät verotarkastukseen liittyvät velvollisuudet.¹¹⁴

Oikeustapauksessa KKO 2006:26 käsitellään ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöntiä. Oikeus joutui tarkastelemaan tekotapatunnusmerkistöä ja arvioimaan tahallisuutta, koska passiivisen veropetoksen täytyminen edellyttää tarkoitustahallisuutta¹¹⁵. Syytetty H oli laiminlyönyt velvollisuuden ilmoittaa arvopaperikaupoissa syntyneet myyntivoitot, joiden määrä oli 87 293,07 euroa. Hallinto-oikeus oli määrännyt syytetylle 5 000 euron veronkorotuksen, jonka H oli maksanut Uudenmaan verovirastolle. Myös tavoitellun hyödyn määrän tarkastelulla on merkitystä tutkimukselle, koska vältetyn veron määrä on yli 17 000 euroa. Tätä summaa pidetään törkeän veropetoksen ensimmäisen kvalifointiperusteen täyttävänä rahamääränä ja huomattavana taloudellisena hyötynä¹¹⁶.

KKO 2006:26 H teki arvopaperikauppaa meklarin kautta verovuonna 1998. H oli saanut arvopaperipörssissä myytyään osakkeita myyntivoittoja 87 293,07 euroa. H jätti ilmoitusvelvollisuuden täyttämättä verovuodelta 1998. Myöskään H ei toimittanut veronsaajalle veroilmoitusta. Viranomaiset antoivat H:lle kehotuksen veroilmoituksen toimittamisesta ja H antoi veroilmoituksen 24.10.1999. Tässä ilmoituksessa H oli jättänyt ilmoittamatta osakkeista saamiaan myyntivoittoja ja salannut tuloja pyrkien siihen, että myyntivoitot jäisivät verottamatta. Menettelyllään H oli aiheuttanut tai yrittänyt aiheuttaa verojen määräämisen 17 754,93 euroa liian alhaiseksi. Ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnin johdosta H:lle oli määrätty hallinto-oikeudessa 5 000 euron veronkorotus.

Korkein oikeus katsoi ratkaisussaan (14.3.2006), että H oli katsonut tulevansa verotetuksi nimenomaan tarkkailutietojen perusteella. Vaikka H oli jättänyt tulot ilmoittamatta veronvälttämistarkoituksessa, oli kiinnijäämisriski lähes varmaa. H oli tehnyt arvopaperikaupat suomalaisen arvopaperivälittäjän kautta, joten H oli näin voinut luottaa siihen, että välittäjä suorittaa lakiin perustuvan velvollisuuden ilmoittaa arvopaperikaupat ve-

¹¹³ Lehtonen 2001: 24.

¹¹⁴ Lehtonen 2001: 24.

¹¹⁵ Sahavirta 2004: 166.

¹¹⁶ KKO 2007:102.

rottajalle. Näin tekoa ei voitu pitää tahallisenä. Helsingin hovioikeus hylkäsi syytteen (19.1.2005) veropetoksesta ja korkein oikeus ei muuttanut hovioikeuden päätöstä.

Tapauksessa vähemmistöön (3-2) jääneet olivat kiinnittäneet huomiota muutamiin kohtiin. Määräaikaisen oikeusneuvoksen Dan Fjänden mukaan kysymys ei ollut arvopapereivälittäjien tarkkailutietoihin perustuvasta verotuksesta, vaan siitä, oliko H:n teko täytännyt veropetoksen rangaistavan yrityksen. Fjände kiinnitti huomiota myös siihen, että vaikka H:lla ei ollut ammattimaista tuntemusta pörssikaupasta, piti tämä epäuskottavana sitä, että H veroalan asiantuntijana oli kokonaan unohtanut omista osakekaupoistaan syntyneet luovutusvoitot, jotka olivat huomattavat. Näihin perusteluihin viitaten Fjände tarkasteli, onko syytetyt tahallisuus suhteessa seuraukseen, joka on veron määräämättä jättäminen. Verotusmenettelyssä lähdetään siitä lähtökohdasta, että joka tietoisesti ja vastoin ilmoitusvelvollisuuttaan jättää ilmoittamatta veronalaisia tuloja, tavoittelee määräämättä jättämistä. Tämä on tarkoitustahallisuutta, jonka vakiintuneen määritelmän mukaan tekijä toimii tahallaan, jos tietty laissa mainittu seuraus oli toiminnan välitön päämäärä eikä tekijä pitänyt seurauksen syntymisen mahdollisuutta käytännöllisesti katsoen poissuljettuna. Fjänden perustelujen mukaan H oli tahallaan pyrkinyt välttämään veroja tai ainakin suhtautunut hyvin välinpitämättömästi ilmoitusvelvollisuutensa laiminlyöntiin. Tämän Fjände perusteli sillä, että H oli tiennyt laiminlyönnistä seuraavan 30 prosentin hankintameno-olettaman käyttöönoton ja veronkorotuksen. H oli tehnyt oikaisuvaatimuksen säännönmukaisen verotuksen jälkeen ja esittänyt siinä selvityksen arvopapereiden hankinnasta ja luovutuksesta, jonka johdosta luovutusvoiton verotettava määrä aleni huomattavasti. Vähemmistöön jäänyt Fjände katsoi, että H oli tehnyt teot veron välttämistarkoituksessa ja näin edellä esitetyn perusteella totesi H:n syyllistyneen veropetokseen, kumosi hovioikeuden tuomion ja jätti käräjäoikeuden tuomion voimaan. Helsingin käräjäoikeus oli tuominnut (7.4.2008) H:n rikoslain 29 luvun 1 §:n nojalla veropetoksesta 30 päivän ehdolliseen vankeusrangaistukseen ja oheissakkoon.

Toinen vähemmistöön jäänyt oikeusneuvos Häyhä oli samaa mieltä suurimmasta osasta enemmistön kanssa ja kiinnitti lausunnossaan seuraaviin kohtiin huomiota. H:n syyksi voidaan lukea tahallisuus, jos hän varsin todennäköisesti on mieltänyt jäävänsä kiinni ja on pitänyt mainittuja seikkoja varsin todennäköisenä laiminlyönnin seurauksena. Verorikoksena on rangaistavaa myös veropetoksen yritys ja H oli pitänyt seurausta mahdoli-

senä. H on veroalan asiantuntijana tiennyt vero-oikeudelliset seuraamukset ja ollut perillä veroilmoitusten antamisesta. Laiminlyömällä ilmoitusvelvollisuutensa, H ei ollut myötävaikuttanut siihen, että hän tulee verotetuksi. Todistajien mukaan on pieni mahdollisuus, etteivät kaikki kaupat tule tarkkailuilmoitusten mukana välittäjiltä verottajalle. Näiden perusteluiden mukaan oikeusneuvos Häyhä katsoi, että H:n on täytynyt ymmärtää, että laiminlyömällä luovutusvoittojen ilmoittamisen hän on aiheuttanut vaaran siitä, että vero kyseisten tulojen osalta jää määräämättä ja on siten tahallaan yrittänyt välttää veroja ja syyllistynyt siten veropetokseen. Häyhä yhtyi Fjänden lausumaan tuomiosta kumoten hovioikeuden tuomion ja jättäen voimaan käräjäoikeudesta annetun tuomion.

4.3.4. Muuten petollisesti

Rikoslain kokonaisuudistuksen yhteydessä vuonna 1990 veropetossäännöksen tekotapatunnusmerkit oli tavoitteena sisällyttää säännökseen tyhjentävästi. Kuitenkin johtuen verolainsäädännön monimutkaisuudesta, tunnusmerkistössä ei ole ollut mahdollista luetella niitä kaikkia epärehellisyyden muotoja, jotka saattavat kohdistua eri veroihin ja maksuihin. Huomio oli tällöin kiinnittynyt uusien tekotapojen ilmentymiseen, joita on mahdotonta kattaa konkreettisilla tekotapakuvauksilla.¹¹⁷

Veropetossäännöksen RL 29:1 §:n 4 momenttiin on tämän vuoksi sisällytetty ”avoin tekotapatunnusmerkki” muuten petollisesti, jonka mukaan rangaistavaa on veron välttäminen tai sen yrittäminen muuten petollisesti. Avoimen tekotapatunnusmerkin tulkinta on haluttu kuitenkin pitää suppeana. Tämän säännöksen soveltuvuus liittyy tilanteisiin, kun veron määrääminen ei edellytä erityistä ilmoitusta.¹¹⁸

Jotta teko tulee rangaistavaksi muun petollisuuden tekotapatunnusmerkin mukaan, siihen tulee liittyä toimia, jotka ovat välittömästi syy-yhteydessä veron määräämättä jättämiseen. Tämän lisäksi petollisuuden on katsottu viittaavan tosiasiallisiin veronvälttämistöimiin.¹¹⁹

¹¹⁷ HE 66/1988 vp: 23, 62; Lehtonen 1998: 1312; Nuutila 2002: 1014.

¹¹⁸ HE 66/1988 vp: 68; Nuutila 2002: 1014.

¹¹⁹ Lahti 1991: 1192; Sahavirta 2004: 169–170;.

Avoimen tekotapatunnusmerkistön säännöksen lisäämistä törkeän veropetoksen säännökseen on perusteltu sillä, että on mahdotonta kattaa uusia ilmentyviä tekotapoja konkreettisilla tekotapakuvauksilla¹²⁰. Tällöin lainsoveltaja joutuu ottamaan kantaa oikeustapauksissa siihen, missä rangaistavan menettelyn rajat kulkevat. Avoimen tekotapatunnusmerkistön kirjoittaminen lainsäädäntöön johtaa siihen, että tunnusmerkistön kieli ei tällöin vastaa todellisuudessa esiintyviä tekotyyppisiä niin, että laki olisi suoraan valmis sovellettavaksi. Tämä tekee lainsäätäjän roolin ongelmalliseksi verrattuna tilanteeseen, jossa rajat olisi yksiselitteisesti etukäteen säädetty.¹²¹

Perustuslain 81 §:n mukainen vero-oikeudellinen legaliteettiperiaate korostaa verovelvollisen oikeusturvaa. Edellä luvussa 3 on selvennetty vero- ja rikosoikeudellisia periaatteita, joista voidaan mainita, että rikosprosessissa on käytössä in dubio pro -periaate, jota on käytettävä aidoissa epävarmuustilanteissa. Avoin tekotapatunnusmerkki on tämän suhteen ongelmallinen ja verovelvolliset voivat käyttää tätä hyväkseen.

Muuten petollisesti tekotapatunnusmerkki voi liittyä esimerkiksi tavaran salakuljetukseen, jossa tavoitellaan verohyötyä jättämällä tullattavat tavarat ilmoittamatta rajaviranomaiselle, kuten oikeustapauksessa KKO 2007:84. Uusimpia päätöksiä edustaa tästä tekotapatunnusmerkistä KKO 2008:18, jossa kaksi tekijää syyllistyi tupakkatuotteiden salakuljetukseen Venäjältä. Oikeustapauksessa syytetyt tuomittiin törkeästä veropetoksesta sekä laittomaan tuontitavaraan ryhtymisestä 1 vuoden ja 9 kuukauden sekä 1 vuoden ja 11 kuukauden ehdottomiin vankeusrangaistuksiin. Merkittävää asiassa oli tavoitellun hyödyn määrä, joka saamatta jääneistä tullimaksuista sekä arvonlisä- ja valmisteveroista oli yhteensä 775 566 euroa.

4.4. Seuraustunnusmerkit

Veropetoksen katsotaan täytyneen, kun 1) veroa ei ole määrätty tai 2) verot ovat tulleet määrättyksi liian alhaisina taikka 3) niitä on palautettu aiheettomasti. Tekoajankohtana

¹²⁰ HE 66/1988 vp: 62

¹²¹ Lahti 2004: 23.

voidaan pitää verotuksen toimittamispäivää. Veropetoksen täyttymishetki määräytyy kunkin verolajin osalta verotusmenettelyyn pohjautuvien seikkojen perusteella ja jokaisen verolajin kohdalta erikseen.¹²²

Veropetoksen tekotapatunnusmerkkien RL 29 luvun 1 §:n 1-4 momenteissa on eroja sen suhteen, milloin veropetoksen katsotaan täytyneen. Jos verovelvollinen syyllistyy väärän tiedon antamiseen, tunnusmerkistön katsotaan täytyneen, kun veroilmoitus on saapunut verotoimistoon. Ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnin katsotaan tapahtuneen, kun velvollisuuden määräaika on kulunut umpeen. Tämä voidaan myös esittää jaotteluna aktiiviseen - ja passiiviseen toimintaan.¹²³

Lehtosen ja Sahavirran mukaan veropetos on seurausrikos. Verorikoksen täytyminen edellyttää jonkun seuraustunnusmerkin toteutumista ja sen tulee johtaa tilanteeseen, jolloin säännöksessä kuvatun menettelyn seurauksena on veron välttäminen. Veropetoksen osalta tämä merkitsee sitä, että veron välttäminen ilmenee 1) veron määräämisestä liian alhaisena, 2) jääden kokonaan määräämättä tai 3) veron aiheettomana palauttamisena. Tunnusmerkistön täyttymisen osalta on riittävää, että on menetelty tunnusmerkistön mukaisesti ja seuraustunnusmerkki täyttyy.¹²⁴

Tapanin mukaan veropetos ei kuitenkaan ole selkeä seurausrikos, koska rangaistavuus täyttyy jo silloin, kun verovelvollinen ”yrittää aiheuttaa” veron määräämättä jättämisen, veron määräämisestä liian alhaiseksi tai veron aiheettoman palauttamisen¹²⁵. Oikeustapauksessa KKO 2007:102 tuomion perusteluissa oli sekä ”yritti aiheuttaa” että ”aiheutti” veron määräämisestä liian alhaiseksi. Tämän mukaan veropetos täytyisi jo yritysvaiheessa. Myös oikeustapauksessa KKO 2006:26 vähemmistöön jäänyt oikeusneuvos Häyhä oli samalla kannalla. Häyhä perusteli asiaa sillä, että veropetoksessa on tuomittavaa veropetoksen yritys. Tahallisuutta ilmensi Häyhän perustelujen mukaan se, että syytetty oli pitänyt varsin todennäköisenä kiinnijäämisen riskiä ja laiminlyönnin seurauksia.¹²⁶

¹²² Lehtonen 1986: 236; Nuutila 2002: 1014.

¹²³ Lehtonen 2001: 24.

¹²⁴ Lehtonen 1984: 2; Lehtonen 2001: 23; Sahavirta 2004: 172–173.

¹²⁵ Tapani 2006: 526.

¹²⁶ KKO 2006:26.

Veropetos rikossäännöksessä rikoksen yritys ja täytetty teko on asetettu samaan asemaan. Tämän kannan mukaan Lehtonen lukee seuraustunnusmerkkeihin kuuluvaksi myös sen, että veropetoksen yrityksellä aiheutuu tunnusmerkistön täytyminen¹²⁷. Kun veropetoksella yritetään saavuttaa aiheeton veroetu, on veropetos täyttynyt, vaikka se huomattaisiinkin jo yritysvaiheessa. Tällöin voidaan palata edellä esitettyyn lauseeseen, jonka mukaan voidaan sanoa, että on riittävää, että on menetelty tunnusmerkistön mukaisesti ja seuraustunnusmerkistö täyttyy.

Seuraustunnusmerkkien osalta tunnusmerkeille ”aiheuttaa” tai ”yrittää aiheuttaa” on tärkeää löytää merkitys sisältö. Näillä tunnusmerkeillä ilmaistaan rikoksentekijän teon tai laiminlyönnin ja tunnusmerkistön edellyttämän seurauksen välinen kausaaliyhteyden vaatimus. ”Aiheuttaa” viittaa täytyneeseen tekoon ja ”yrittää aiheuttaa” veropetoksen yritykseen. Veropetoksen rangaistavuuden edellytyksenä on, että rikoksen tekijän menettelyn seurauksena toteutuu tunnusmerkistössä kuvattu seuraus. Verolainsäädäntö määrittää kunkin verolajin osalta erikseen, koska on verotuksen toimittamispäivä. Tämän vuoksi on erikseen selvitettävä, kuinka veropetoksen kolme vaihtoehtoista täyttymisajankohtaa määräytyvät.¹²⁸

Lehtonen on käsitellyt veropetoksen jakoa toiminta- ja laiminlyöntirikokseksi, jonka mukaan veropetos voidaan jakaa sekä aktiiviseen - että passiiviseen toimintaan seurauksen mukaan. Väärän tiedon antaminen on aktiivista toimintaa. Verotukseen vaikuttavan seikan salaaminen ja passiivinen veropetos ovat passiivista toimintaa. Muu petollisuus voi ilmentyä sekä aktiivisena että passiivisena toimintana. Väärä tieto annetaan veroviranomaiselle, joka edellyttää toimintaa, jossa veroilmoituksessa annetaan väärä tieto. Kuitenkin verotukseen vaikuttavan seikan salaaminen voi näin olla aktiivista toimintaa, koska salaaminen ilmenee veroilmoituksessa salattuna tulona tai muuna seikkana. Salaaminen voi ilmentyä myös passiivisena, koska tietty tulo jätetään ilmoittamatta. Ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönti on passiivista toimintaa, koska tässä tunnusmerkistön täyttävässä toiminnassa jätetään veroilmoitukset - tai muu ilmoitusvelvollisuus täyttämättä. Muun petollisuuden täyttävä tekotapatunnusmerkistö tulee johtaa veron pidättä-

¹²⁷ Lehtonen 2001: 23.

¹²⁸ Lehtonen 1998: 24.

miseen veronsaajalta. Tällöin tunnusmerkistön täyttävä käyttäytyminen voi olla sekä aktiivista että passiivista toimintaa.¹²⁹

Veroilmoituksen laiminlyönti on seurausrikos, koska rangaistavuuden edellytyksenä on, että menettelystä aiheutuu veron määräämättä jättäminen tai sen määrääminen liian alhaiseksi. Rikos täyttyy silloin, kun vahvistetaan se vero, jonka määräämiseksi ilmoitus tulee antaa.¹³⁰

¹²⁹ Lehtonen 1986: 132–231.

¹³⁰ Lehtonen 1986: 236.

5. VERORIKOKSET OSANA TALOUSRIKOLLISUUTTA

5.1. Muut talousrikokset veropetoksien yhteydessä

5.1.1. Kirjanpitorikokset

Vero- ja kirjanpitorikosten sääntely on samanlaista. Verolainsäädäntö määrittelee veropetoksen sisällön ja veropetoksen tunnusmerkistön täyttävän menettelyn arvioimiseksi rikosoikeudellisesti on katsottava, mitä verolainsäädännön sisältö on¹³¹. Kirjanpitorikoksista säädetään sekä rikoslaisissa että kirjanpitolaissa. Lisäksi kirjanpitorikoksista säännellään erityislaeissa, kuten eräitä yhteisöjä koskevissa laeissa. Myös verorikosten osalta on sama, koska erityislaeissa säädetään vastuukysymyksistä tekijätunnusmerkistön osalta.¹³²

Rikoslain 30 luvun 9 §:ssä on kriminalisoitu kirjanpitorikos. Tätä voidaan pitää kirjanpitorikoksen perustunnusmerkistönä¹³³. Kuten veropetoksen sääntelyssä, kirjanpitorikoksessa on kvalifioitu tekemuoto, josta säädetään rikoslain 30 luvun 9a §:ssä. Tämä sisältää rikoslain säännöksen törkeästä kirjanpitorikoksesta. Kirjanpitorikoksen rangaistavuus edellyttää tahallisuutta. Kirjanpitorikoksesta on säädetty myös rangaistavaksi tuottamuksellinen kirjanpitorikos, joka on säädetty rangaistavaksi rikoslain 30 luvun 10 §:ssä.¹³⁴

Kirjanpitorikoksen tekijän käyttäytyminen voi tulla rangaistavaksi vain sillä edellytyksellä, että se täyttää kirjanpitorikoksen tunnusmerkistön kokonaan. Kirjanpitorikoksen tunnusmerkistö on hyvin samankaltainen verorikosten tunnusmerkistötekijöiden kanssa ja se voidaan jakaa neljään tunnusmerkistötekijöiden ryhmään. Nämä ovat 1) tekijätunnusmerkit, 2) tekotapatunnusmerkit, 3) seuraustunnusmerkit ja 4) tahallisuusvaatimus¹³⁵. Kuitenkaan verorikosten tunnusmerkistöön ei lueta tahallisuusvaatimusta, paitsi

¹³¹ Sahavirta 2004: 150.

¹³² Lehtonen, Asko 2007: 195.

¹³³ HE 53/2002 vp: 1, 28.

¹³⁴ Lehtonen, Asko 2007: 195.

¹³⁵ Lehtonen 2007: 196.

tarkoitustahallisuus, joka on rangaistavuuden edellytys passiivisen veropetoksen osalta¹³⁶.

Kirjanpitorikokset RL 30: 9–10 § tulevat ilmi vero- tai velallisenrikoksen yhteydessä. Kirjanpitorikokset paljastuvat yleensä verotarkastuksissa ja yli kolmasosa verohallinnon tekemistä rikosilmoituksista koskee juuri tätä rikostyyppiä. Kirjanpitorikosten paljastuminen myötäilee viranomaisten kontrollia. Kontrollin tiukentuessa paljastuu huomattavasti enemmän kirjanpitorikoksia kuin silloin, kun resurssit talousrikosten osalta on kohdistettu muihin rikostyyppisiin.¹³⁷

Oikeustapauksessa KKO 2005:73 tekijät syyllistyivät sekä törkeään veropetokseen että kirjanpitorikokseen. Erityinen suunnitelmallisuus on törkeän veropetoksen kvalifiointiperuste, joka pitää sisällään laajat ja valmistelevat toimet. Kirjanpidon katsotaan kuuluvan tähän, jos se on edellyttänyt laajaa valmistamista.¹³⁸ KKO 2005:73 tekijät olivat mahdollistaneet rikollisen menettelynsä törkeään veropetoksen osalta kirjanpitoa apuvälineinä käyttäen. Kirjanpitorikoksen osalta Helsingin käräjäoikeus katsoi tuomiossaan (11.6.2002), että toiminnallaan syytetyt olivat olennaisilta osilta vaikuttaneet oikean ja riittävän kuvan saamiseen elinkeinotoiminnastaan. Syytetyt olivat jättäneet merkitsemättä tuloja ja sekä niitä koskevia kuluja kirjanpitoon. Lisäksi kirjanpidosta oli puuttunut palkkoja sekä niihin liittyviä kuluja. Oikeustapausta on käsitelty aiemmin väärän tiedon antamisen yhteydessä.

Oikeustapauksessa RHO 2001:11 tekijät syyllistyivät sekä kirjanpito- että törkeään veropetosrikokseen. Tapauksessa kirjanpitorikoksella oli ollut olennainen merkitys. Veroilmoitukseen ilmoitetun tulon määrä oli perustunut väärään kirjanpitoon, jonka vuoksi veron määrä oli olennaisesti muodostunut liian alhaiseksi ja taloudellisesta tuloksesta ja asemasta ei ollut voitu muodostaa riittävää ja oikeaa kuvaa.

RHO 2001:11P oli toiminut ammattiautoilijana vuodesta 1971 alkaen ja oli suorittanut kirjanpitoonsa ja veronsa vuoteen 1995 saakka lakisääteisesti. P:n puoliso R oli toiminut P:n kirjanpitäjänä yli 10 vuotta. R:llä ei ollut koulutusta tehtävään, mutta R oli hoitanut tähän saakka tehtävänsä moitteettomasti. Verovuosina 1996–1998 ja tätä aiemmin, P suoritti kuljetustehtäviään yksin-

¹³⁶ Sahavirta 2004: 163,165–166.

¹³⁷ Lehti & Vuorinen 2004: 108.

¹³⁸ Oikeusministeriö 1990: HE 66/1988 vp: 70–71.

omaan S oy:n tehdasalueella. Toiminta oli säännönmukaista ja ajolaskutuksen hoiti T oy, joka tiitti P:lle kaksi kertaa kuukaudessa ajotulot vähennettynä kuluilla. Toiminnan yritystulot olivat vakiintuneet vuodesta toiseen niin, että liikevaihto ja kulut olivat lähes muuttumattomat. Tällöin P oli tietoinen ammattitoimintansa tuloista ja menoista. P ja R olivat antaneet 1.1.1996–31.10.1999 väliseltä ajalta verovirastolle vääriä tietoja sisältävät veroilmoitukset 1) ilmoittamalla arvonlisäverotuksessa kuukausi-ilmoituksissa verollisen myynnin todellista vähempänä, 2) vähentäneet verot todellista suurempana, 3) tuloverotuksessa vuosien 1996 ja 1997 veroilmoituksissa liikevaihdon todellista pienempänä ja kulut liiallisina ja 4) vuoden 1998 veroilmoituksessa vähennettävät kulut todellista suuremmiksi.

Menettelyllään P ja R aiheuttivat tai yrittivät aiheuttaa antamalla veron määräämiseen vaikuttavia vääriä tietoja veron määräämisen 69 000 euroa liian alhaiseksi. Veropetoksella oli tavoiteltu huomattavaa taloudellista hyötyä ja tekoa oli kokonaisuutena arvoستن pidettävä törkeänä. Kirjanpitoaineisto oli näiltä vuosilta kokonaan hävitetty ja kirjanpitoaineisto ja tilinpäätökset olivat laatimatta. P:n olisi tullut kirjanpitovelvollisena huolehtia, että kirjanpito ja tilinpäätökset ovat tehty. R laati veroilmoitukset ja P oli kertomansa mukaan vain allekirjoittanut ne. Kuitenkin P oli rikosoikeudellisessa vastuussa niiden hoitamisesta. R:llä oli rikosoikeudellinen vastuu kirjanpidosta, koska oli toimeksiantoon rinnastettavalla sopimuksella sitoutunut hoitamaan P:n kirjanpidon ja tilinpäätöksien laatimisen.

Käräjäoikeudessa P ja R tuomittiin kirjanpitorikoksesta sekä törkeästä veropetoksesta kummatkin yhteiseen kuuden kuukauden ehdolliseen vankeusrangaistukseen. Lisäksi käräjäoikeus tuomitsi P:n ja R:n yhteisvastuulliseen vahingonkorvaukseen; P ja R tuomittiin suorittamaan verovirastolle korvausta rikokseen perustuvista vahingoista välittömiä - ja välillisiä veroja yhteensä 47 680 euroa. Tästä käräjäoikeus määräsi vähennettäväksi, mitä hallinnollista tietä tai 4.10.2000 annetun konkurssituomion perusteella mahdollisesti saadaan perityksi.

P ja R valittivat tuomiosta hovioikeuteen. P vaati, että syytteet kirjanpitorikoksesta ja törkeästä veropetoksesta hylätään ja että hänen osaltaan vahingonkorvausta soviteltaisiin niin, ettei hänelle jäisi lainkaan vahingonkorvausvelvollisuutta. Syyksi lukemisen osalta hän lausui, ettei hän ollut tietoinen R:n toiminnasta kirjanpidon suhteen. R vaati, että syyte törkeästä veropetoksesta hylätään. Lisäksi R esitti vaatimuksessaan, että vahingonkorvausvaatimukset hylätään tai että hänen vahingonkorvausvelvollisuuttaan joka tapauksessa sovitellaan niin, että hänet velvoitetaan maksamaan vaadituista korvauksista enintään 30 000 euroa. Syyksi lukemisen osalta R lausui, että hän oli laatinut P:n

veroilmoitukset. Syyttäjä vastasi verovirasto X:n ja syyttäjän puolesta ja lausui, että sekä P ja R olivat syyllistyneet näihin rikoksiin, P tekijänä ja R avunantajana. Koska teot olivat tehty tahallaan, ei vahingonkorvausta voinut näin sovitella. Rovaniemen hovioikeus ei muuttanut käräjäoikeuden tuomiota (31.5.2001).

5.1.2. Velallisen rikokset

Velallisen rikoksien RL 39:1-6§ lukumäärällinen kehitys on ollut laskeva vuodesta 1996 saakka. Tämä on ollut yhteydessä konkurssien vähentymiseen sekä talousrikoskontrollin tiukentumiseen. Velallisen rikokset paljastuvat konkurssin vireille tulon yhteydessä pesänselvittäjän toimesta. Vaikka konkurssit ovat vähentyneet, vuoden 2003 poliisin tietoon tulleista rikoksista (45 %) on liittynyt yrityksen konkurssiin.¹³⁹

Velallisen rikoksia koskevia säännöksiä uudistettiin rikoslain kokonaisuudistuksen ensimmäisessä vaiheessa (769/1990), jolloin myös verorikossäännöksiä uudistettiin. Velallisen rikoksia koskevat muutokset kohdistuivat rikoslain alkuperäisiin velallisen ja velkojien konkurssirikoksia koskeviin säännöksiin, jotka olivat peräisin vuodelta 1889. Velkojien konkurssirikoksia koskenutta vanhan rikoslain 39 luvun 6 §:ää ei otettu enää mukaan lakiin. Rikoslain 39 luvun säännöksiä voidaan kutsua tämän vuoksi velallisen rikoksiksi.¹⁴⁰

Rikoslain kokonaisuudistuksen muutoksista johtuen rikosten ryhmittely tapahtuu uudella systematiikalla ja tunnusmerkistöt on kirjoitettu yleisempään muotoon. Tunnusmerkistöt voidaan jakaa kolmeen ryhmään, joita ovat petostyyppiset rikokset, epärehellisyystyyppiset rikokset ja velkojain suosinta. Tämän ryhmäjaon avulla velallisen petoksen (RL 39:2) ja velallisen epärehellisyyden (RL 39:1) välinen rajanveto on uudella systemaattisella pohjalla. Velallisen petoksessa on kysymys velallisen varallisuusaseman näennäisestä huonontumisesta. Velallisen epärehellisyydessä taas velallisen varallisuus asema todellisesti huonontuu.¹⁴¹

¹³⁹ Lehti & Vuorinen 2004: 109.

¹⁴⁰ Lehtonen 2006: 3.

¹⁴¹ Lehtonen 2006: 3.

Tämän tutkimuksen kannalta tärkein merkitys on törkeän velallisen petoksen kvalifiointiperusteilla, joiden perusteella voidaan arvioida törkeän veropetoksen rangaistavuuden edellytyksiä. Rikoslain 39 luvun 9 §:ää tarkastelemalla voidaan huomata rikoksen säännöksessä selkeä yhteys törkeän veropetoksen säännökseen, joka on muodoltaan lähes samankaltainen törkeän veropetoksen säännöksen kanssa.

Kuten törkeän veropetoksen kvalifioinnissa, on törkeän velallisen petoksen ensimmäisenä kvalifiointiperusteena huomattavan taloudellisen hyödyn tavoittelu. Kvalifiointiperusteen täytyminen ei edellytä sitä, että rikoksella on saatu tavoiteltu hyöty. Tätä voisi verrata siihen, että sekä veropetoksen yritys että toteutunut teko ovat asetettu saman rangaistusasteikon alle. Oikeustapauksessa KKO 2005:119 on pidetty 38 000 euron suuruista summaa huomattavana.¹⁴²

KKO 2005:119 A oli nostanut omistamastaan osakeyhtiöstä itselleen rahavaroja ja nostot oli kirjattu yhtiön kirjanpitoon osin A:lle annetuksi osakslainaksi ja osin nostoiksi kassaan. Kysymys oli siitä, oliko varojen luovuttamiselle yhtiöstä ollut rikoslain 39 luvun 1 §:n 2 kohdassa (769/1990) tarkoitettu hyväksyttävä syy. Lisäksi kysymys oli teon törkeysarvostelusta.

Yhtiö oli ollut pahoissa raha vaikeuksissa ja syytetty A oli silti lahjoittanut itselleen yrityksen varoja. Yhtiön veloista osa oli ollut veroista johtuvia. A oli korkeimman oikeuden perustelujen mukaan tiennyt yhtiön tilanteen ja tavoitellut rikoksella huomattavaa taloudellista hyötyä ja rikos oli kokonaisuutena arvostellen myös törkeä, koska A oli menettelyllään tehnyt mahdolliseksi sen, että kirjanpito oli epäuskottava ja kirjanpitoaineisto oli osittain joutunut kateisiin. Lahden käräjäoikeus (4.4.2003) oli tuominnut A:n kirjanpitorikoksesta 3 kuukauden ehdolliseen vankeusrangaistukseen. A:n syyksi luettiin 1.1.1997–26.11.1998 välisenä aikana tehty törkeä velallisen epärehellisyys ja A tuomittiin yhteiseen 8 kuukauden ehdolliseen vankeusrangaistukseen käräjäoikeuden tuomion kanssa.

Toisena kvalifiointiperusteena on väärän tai harhaanjohtavan tiedon vahvistaminen tuomioistuimessa oikeaksi. Vahvistamisella tarkoitetaan tässä yhteydessä nimenomaista kannanottoa tietyn tiedon oikeellisuudesta. Vahvistaminen ei ole pelkkä velallisen oi-

¹⁴² Lehtonen 2006: 20; KKO 2005: 119.

keudelle antamaan kirjoitukseen sisältyvä ilmoitus, josta käy ilmi saatavan tai velan olemassa olo; tuomioistuimessa tapahtuvan tiedon vahvistaminen totuuden vastaiseksi katsotaan väärän tai harhaanjohtavan tiedon vahvistamiseksi.¹⁴³

Jotta rangaistus voidaan tuomita rikoslain 39 luvun 3 §:n nojalla, on kvalifiointiperusteiden lisäksi rikosta pidettävä kokonaisuutena arvostellen törkeänä¹⁴⁴. Näin on myös törkeän veropetoksen arvostelussa. Törkeän velallisen petoksen, kuten törkeän veropetoksenkin rangaistusasteikoin minimi on 4 kuukautta vankeutta ja maksimi 4 vuotta vankeutta.

5.1.3. Liiketoimintakielto

Liiketoimintakiellolla voidaan liiketoimintakieltolain (13.12.1985/1059) mukaan kieltää liiketoimintaan sopimattomaksi osoittautuneelta henkilöltä määrääjäksi liiketoiminnan harjoittaminen. Liiketoimintakielto on elinkeino-oikeudellinen turvaamistoimenpide. Liiketoimintakiellon keskeisinä velvollisuuksien laiminlyönteinä on pidetty lainesitöissä kirjanpitoon, verovelvollisuuteen ja työnantaja-asemaan liittyvien velvollisuuksien laiminlyöntejä. Liiketoimintakieltoon määrääminen ei kuitenkaan edellytä, että velvollisuuksien laiminlyönnistä tulisi seurata rangaistus. Laiminlyöntien ominaisuuksia arvioitaessa pitää kiinnittää huomio teon laajuuteen laiminlyönnin törkeyden sijasta.¹⁴⁵

Liiketoimintakieltoon määrätty ei saa itse tai toista henkilöä välikätenä käyttäen harjoittaa liiketoimintaa, josta on säädetty kirjanpitovelvollisuus. Myös yritysten hallituksen jäsenyys ja muu tosiasiallinen johtaminen ovat lain mukaan kiellettyjä.

Oikeustapauksessa KKO 2004:131 arvioidaan kirjanpitorikoksesta ja törkeästä veropetoksesta tuomitun henkilön liiketoimintakieltoa. Vaikka yli 2,5 vuotta jatkunut toiminta tuomittiin oikeudessa, KKO ei katsonut tapauksessa olevan aihetta langettaa liiketoimintakieltoa.

¹⁴³ Lehtonen 2006: 20.

¹⁴⁴ HE 66/1988 vp: 165.

¹⁴⁵ HE 198/1996 vp: 8, 14.

KKO 2004:131 Syyttäjä vaati D:lle liiketoimintakieltoa. D oli harjoittaessaan verho- ja asustekankaiden sekä ompelutarvikkeiden vähittäiskauppaa toiminimellä X tahallaan laiminlyönyt osaksi liiketapahtumien kirjaamisen, merkinnyt kirjanpitoon vääriä ja harhaanjohtavia tietoja sekä hävittänyt kirjanpitoaineistoa. Kirjanpidosta on puuttunut käteismyyntejä 1.1.2000–31.12.2001 välisenä aikana yhteensä 280 539,41 euroa. Tilikaudella 1.4.1999–31.3.2000 kirjanpitoon on jätetty kirjaamatta yhteisöhankintoja yhteensä 42 994,55 euroa, tilikaudella 1.4.2000–31.3.2001 kirjanpitoon kirjaamattomia yhteisöhankintoja on 40 255,61 euroa ja 1.4.–31.12.2001 väliseltä ajalta kirjaamattomia yhteisöhankintoja on 25 697,43 euroa. D on lisäksi hävittänyt liikkeen kassanauhan ja kassakoneen tuottamat yhteenvetoraportit lukuun ottamatta kahta poliisin D:lta takavarikoimaa kassanauharullaa. D on edellä mainitulla menettelyllään olennaisesti vaikeuttanut oikean ja riittävän kuvan saamista kirjanpitovelvollisen toiminnan taloudellisesta tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Joensuun käräjäoikeuden tuomion (30.6.2003) mukaan D oli korvannut rikollisella menettelyllään saamansa hyödyn kokonaisuudessaan. Tämän vuoksi D:n toimintaa ei voitu pitää velkojien, sopimuskumppanien tai julkistalouden taikka terveen ja taloudellisen kilpailun kannalta vahingollisena. D:tä ei tuomittu liiketoimintakieltoon. D tuomittiin liiketoiminnassa tehdystä törkeästä veropetoksesta ja kirjanpitorikoksesta 1 vuoden 2 kuukauden ehdolliseen vankeusrangaistukseen ja sen ohella yhdyskuntapalveluun.

Syyttäjä valitti liiketoimintakiellon osalta tuomiosta hovioikeuteen. Itä-Suomen hovioikeuden tuomion (10.6.2004) mukaan D:n menettelyä ei voitu pitää vähäisenä huolimatta siitä, että tämä oli korvannut rikollisella menettelyllä saavuttamansa hyödyn kokonaisuudessaan. D:n tuomittiin hovioikeudessa liiketoimintakieltoon lain 3 pykälän edellytysten täytyttyä.

Syytetty valitti korkeimpaan oikeuteen hovioikeuden päätöksestä. Korkein oikeus perusteli ratkaisussaan (22.12.2003) liiketoimintakielto tuomion peruuttamista sillä, että D:n rikostausta oli nuhteeton ja D oli jo korvannut aiheuttamansa vahingon. D oli toiminut nuhteettomasti yrittäjänä jo 30 vuoden ajan. D oli ajautunut henkilökohtaisissa raha-asioissa vaikeuksiin, jonka vuoksi oli toiminut edellä kuvatun tavoin. Jos D joutuisi liiketoimintakieltoon, hänen mahdollisuudet saada työtä olivat iän vuoksi olemattomat. KKO kumosi päätöksessään hovioikeuden langettaman liiketoimintakiellon. Muilta osin tuomio jäi voimaan ja D tuomittiin kirjanpitorikoksesta ja törkeästä veropetoksesta.

KKO 2004:131 tapauksesta voidaan huomata, että korkein oikeus oli laittanut asiassa painoa sille seikalle, että D:n menettely oli johtunut henkilökohtaisista rahavaikeuksista. Vaikka teolla oli tavoiteltu huomattavaa taloudellista hyötyä ja rikos oli kokonaisuudes-

saan arvostellen ollut törkeä veropetoksen osalta, teossa oli liiketoimintakiellon osalta laitettu painoa teon kertaluontoisuudelle, vaikkakin kuvattu menettely oli jatkunut yli 2,5 vuotta.

6. TUTKIMUSTULOKSET

Tutkimuksen tarkoituksena on ollut tutkia törkeän veropetoksen rangaistavuuden edellytyksiä. Tutkimusongelmaan, mikä tekee veropetoksesta törkeän, on etsitty vastauksia oikeuskirjallisuudesta, lainsäädännöstä, lainvalmisteluaineistosta sekä oikeustapauksista.

Tutkimuksessa on käytetty oikeustapauksia 1985–2008 väliseltä ajalta. Perusteena oikeustapauksien mukaan ottamiselle oli se, että tapauksien rikokset tapahtuivat organisaatiossa ympäristössä. Tätä puolsi se, että talousrikosten on vakiintuneesti katsottu tapahtuvan elinkeinotoiminnassa ollakseen talousrikoksia ja täten yksityishenkilöiden henkilökohtaisessa verotuksessa tapahtuneet rikokset rajattiin tutkimuksen ulkopuolelle.

Oikeuskirjallisuuden ja lainsäädännön tarkastelusta on muodostunut kehikko tutkimukselle, josta on voitu muodostaa tutkimusongelmaan vastaus. Oikeustapauksien käyttäminen tutkimukselle on ollut välttämätöntä, sillä näistä on muodostunut vastaus törkeän veropetoksen kvalifiointien merkityssisällölle. Voidaan sanoa, että oikeustapaukset ovat sekä vahvistaneet että todentaneet lainsäädännön antamia puitteita törkeän veropetoksen rangaistavuudelle.

6.1. Rikoksen muodostuminen törkeäksi veropetokseksi

Veropetossäännösten välistä systematiikkaa tutkimalla on avattu tutkimusongelmaa, mikä tekee veropetoksesta törkeän. Systematiikan mukaan veropetos muodostuu törkeäksi, jos sitä tehdessä on tavoiteltu huomattavaa taloudellista hyötyä, rikos on tehty erityisen suunnitelmallisesti ja on kokonaisuudessaan arvostellen törkeä.

Huomattavan taloudellisen hyödyn on katsottu olevan oikeuskirjallisuuden mukaan noin 17 000 euron suuruinen summa¹⁴⁶. Tähän lopputulokseen on tullut myös korkein oikeus.

¹⁴⁶ Nuutila 2002: 1022; Sahavirta 2004: 175.

Oikeustapauksen KKO:2007:102 rikoksen kvalifioimisarvioinnissa oikeus otti kantaa siihen, katsottiinko syytetyn menettely veropetokseksi vai törkeäksi veropetokseksi. Syytetty oli tavoitellut noin 15 000 euron suuruista verohyötyä salaamalla tulojaan verotuksessa. Korkeimman oikeuden eri mieltä olleet jäsenet esittivät perustelujensa pohjalles sen, että oikeuskirjallisuudessa esitettyjen käsitysten mukaan huomattavana taloudellisena hyötynä voidaan pitää 17 000 euron suuruista summaa. Eri mieltä olleet jäsenet totesivat perusteluissaan myös, että viimeisten vuosien ratkaisukäytännössä ei ole esiintynyt tapauksia, joissa alle 17 000 euron suuruista summaa olisi pidetty huomattavana taloudellisena hyötynä. Sekä korkein oikeus että eri mieltä olleet jäsenet olivat yhtä mieltä siitä, että törkeän veropetoksen huomattavan taloudellisen hyödyn raja on yli 17 000 euroa. Tämä luo melko selkeä kuvan huomattavana taloudellisena hyötynä pidettävästä rahallisesta määrästä.

Tämän oikeustapauksen lisäksi huomattavasta taloudellisesta hyödystä voidaan mainita, että aineistona käytetyissä tapauksissa, joissa tuomio annettiin törkeästä veropetoksesta, tämä summa vaihteli huomattavasti ollen alimmillaan 19.000 euroa (THO 2005:2) ja ylimmillään 775 566 euroa (KKO 2008:18). Uusinta oikeuskäytäntöä edustavassa oikeustapauksessa KKO 2008:18 tekijät olivat tavoitelleet huomattavaa taloudellista hyötyä salakuljettamalla tupakkatuotteita Venäjältä. Tapauksessa tavoiteltu hyöty koostui saamatta jääneistä tullimaksuista sekä arvonlisä- ja valmisteveroista. Kaksi tekijää tuomittiin 1 vuoden 9 kuukauden ja 1 vuoden 11 kuukauden ehdottomiin vankeusrangaistuksiin. Tämän tapauksen tuomiot olivat ankarimmat tutkituista tapauksista.

Oikeustapauksessa KKO 2005:73 kaksi tekijää syyllistyi törkeään veropetokseen, jossa tavoiteltiin yli 200 000 euron verohyötyä. Menettely jatkui kolme vuotta. Korkein oikeus langetti tekijöille törkeästä veropetoksesta ja kirjanpitorikoksesta 10 kuukauden ehdottomat vankeusrangaistukset. Rikos kvalifioitiin törkeäksi veropetokseksi, koska kaikissa törkeisiin veropetoksiin kohdistuneissa syytekohtissa oli tavoiteltu huomattavaa taloudellista hyötyä ja rikos oli ollut kokonaisuutena arvostellen törkeä.

Rikoslaisissa 6 luvun 5 §:n 1 momentin mukaan se, että rikollinen toiminta on suunnitelmallista, on rangaistuksen koventamisperuste. Teon erityinen suunnitelmallisuus törke-

än veropetoksen osalta pitää sisällään sen, että teko on jatkunut useamman kuin yhden vuoden tai tilikauden. Rikoslain kokonaisuudistuksen yhteydessä lisättiin erityinen suunnitelmallisuus kvalifiointiperusteeksi. Hallituksen esityksessä korostettiin sitä, että väärän kirjanpidon antaminen ei yksinään tee rikosta törkeäksi; kirjanpidon laajamittainen valmistaminen ja järjestelmälliset menetelmät osoittavat erityistä suunnitelmallisuutta¹⁴⁷. Ruotsin lainsäädännössä on samankaltainen arvostelu. Ruotsin Skattebrottslagenin (1971/69) 4 §:n mukaan ”erityistä suunnitelmallisuutta” ilmentää valmistelevat toimet, kuten harhaanjohtava kirjanpito ja kuittikauppa.¹⁴⁸

Erityisen suunnitelmallisuuden käsitteen on oikeustapauksissa katsottu sisältävän kirjanpidon käyttämistä apuvälineenä. Oikeustapauksessa KKO 1989:9 rikoksen kvalifiointi on tapahtunut tekoon käytetyn virheellisen kirjanpidon perusteella. Oikeustapauksessa KKO 2006:44 toiminta oli jatkunut pitkään ja ollut suunnitelmallista.

Oikeustapauksessa KKO 1989:9 kaksi tekijää syyllistyi törkeään veropetokseen tavoitellen 116 244 euron verohyötyä. Menettely jatkui kahden tilikauden puitteissa. Huomioiden veron suuri määrä, tekoon käytetty virheellinen kirjanpito sekä tekoon johtaneet seikat kokonaisuudessaan arvioiden olivat sellaiset, että rikos kvalifioitiin törkeäksi veropetokseksi. Toinen syytetyistä tuomittiin hovioikeudessa yhden vuoden kahden kuukauden ehdollisen vankeusrangaistuksen jatketusta veropetoksesta. Toinen syytetyistä sai valitusluvan korkeimpaan oikeuteen, jossa KKO tuomitsi tämän yhden vuoden ehdolliseen vankeusrangaistukseen jatketusta törkeästä veropetoksesta.

Paljon julkisuutta saaneessa oikeustapauksessa KKO 2006:44 tavoiteltu verohyöty oli 50 311 euroa. Viisi urheilujoukkueen johdossa ollutta henkilöä syyllistyivät viiden vuoden aikana törkeään veropetokseen ja kirjanpitorikokseen. Rikos kvalifioitiin törkeäksi veropetokseksi, koska teolla oli tavoiteltu huomattavaa taloudellista hyötyä, toiminta oli jatkunut pitkään ja oli suunnitelmallista ja teko oli myös kokonaisuutena arvostellen törkeä. Neljä tekijää tuomittiin törkeästä veropetoksesta ja kirjanpitorikoksesta sekä yh-

¹⁴⁷ Oikeusministeriö 1990: HE 66/1988 vp: 70–71.

¹⁴⁸ Skattebrottslag (1971:69): 923; Thornsted 1994: 50–51.

delle langettiin tuomio avunannosta näihin rikoksiin. Korkein oikeus langetti syytetyille ehdolliset vankeusrangaistukset vaihdellen kuudesta kahdeksaan kuukauteen.

Kokonaisuuden arvioinnissa tärkeimpänä olivat siis tavoitellun hyödyn määrä rahallisesti, joka usein oli huomattava. Lisäksi teko muuttui erityisen suunnitelmalliseksi, koska teko oli jatkunut pitkään ja melkein jokaisessa tapauksessa oli kirjanpitoa apuvälineenä. Nämä tekijät yhdessä muodostivat teon kokonaisuutena arvioiden sellaiseksi, että tuomiota annettaessa teko arvioitiin kokonaisuutena arvioiden törkeäksi.

6.2. Rangaistavuuden edellytykset

Rangaistavuus edellyttää tahallisuuden vaatimusta. Tahallisuus edellyttää, että rikoksen tekijä on tietänyt tehneensä tahallisen menettelyn, jossa veropetoksen tekotapojen tunnusmerkistö on täyttynyt.¹⁴⁹ Sahavirran mukaan rikosentekijän ei tarvitse tietää verosäännöksen tarkkaa sisältöä eikä teolla vältetyn veron määrää tai edes verolajia. Riittää, että verovelvollinen mieltää menettelynsä seurauksena olevan veron välttämisen eli seuraustunnusmerkin syntymisen. Kuitenkaan veropetoksen tahallisuusongelmat eivät liity seuraustunnusmerkkien täyttymiseen.¹⁵⁰

Rikoslain yleisten oppien uudistuksen yhteydessä (13.6.2003/515) rikoslakiin otettiin mukaan tahallisuusmääritelmä, joka koskee tahallisuuden kaikkia asteita. Rikoslain 3 luvun 6 §:ssä on määritelty tahallisuus siltä osin kuin kysymys on tunnusmerkistön edellyttämästä seurauksesta. Sahavirran mukaan verorikosten kannalta on merkitystä tahallisuuden alimman asteen määrittelyllä todennäköisyystahallisuudella. Korotettu tahallisuusvaatimus on asetettu passiiviselle veropetokselle, jonka täytyminen edellyttää tarkoitustahallisuutta aiemmin esitetyn mukaan.¹⁵¹

Tahallisuus on rikoslaissa laaja käsite, jota on käsitelty paljon eri rikoksien yhteydessä sekä rikosoikeuden teoriassa. Rikoslain kokonaisuudistuksen ensimmäisen vaiheen yh-

¹⁴⁹ Nuutila 2002: 1018.

¹⁵⁰ Sahavirta 2004: 174; Tapani 2006: 526.

¹⁵¹ Sahavirta 2004: 174.

teydessä veropetossäännöksestä poistettiin sana ”tahallaan” veropetoksen täyttymisen edellytyksistä. Tahallisuuden edellytyksen poistaminen veropetossäännöksestä on vaikuttanut siihen, että rikossäännöksessä tahallisuuden vaatimus veropetoksen edellytyksenä sekä vaatimuksena on saanut toisenlaisen merkityksen.

Oikeuskirjallisuuden mukaan veropetosrikos on rangaistavaa vain tahallisena. Tapanin ja Nuutilan mukaan tahallisuus edellyttää, että rikosentekijä on pitänyt antamiaan tietoja varmasti tai ainakin todennäköisesti virheellisinä. Tämän mukaan yli suuret virheet ja toistuva menettely ovat sellaisia, että ne perustuvat tahalliseen menettelyyn.¹⁵² Tämän kannan mukaan voidaan todeta, että huomattava taloudellinen hyöty voidaan lukea yli suureksi virheeksi ja usean tilikauden tai verovuoden puitteissa tapahtuva veron välttäminen toistuvaksi menettelyksi. Näin kvalifiointiperusteista voidaan muodostaa myös tahallisuusarvioinnille peruskehikko.

Oikeuskirjallisuudessa on annettu tekijän tietoisuudelle merkitystä¹⁵³. Tapanin näkemys mukaan tietoisuusvaatimus täyttyy veropetoksessa, jos verovelvollinen on tietoinen niistä tosiseikoista, joiden perusteella tämän tietojen vero-oikeudellinen arviointi tapahtuu¹⁵⁴. Törkeää veropetosta käsittelevien oikeustapausten perusteella voidaan havaita, että teko on sisältänyt tekijän tietoisuuden teon tahallisuudesta. Tällöin törkeän veropetokseen vaadittavan ”rajan” eli tunnusmerkistön täittyminen on niin huomattava verrattaessa esimerkiksi tavalliseen veropetokseen tai erehdyksestä ja unohduksesta johtuneeseen tekoon, joiden seurauksena vero tulee määrätyksi liian alhaisena, jää määrittämättä kokonaan tai johtaa veron aiheettomaan palautukseen.

Rangaistusten yleisperiaatteen RL 6:4 §:n mukaan rangaistus tulee mitata niin, että se on oikeudenmukaisessa suhteessa rikoksen vahingollisuuteen ja vaarallisuuteen, teon vaikuttimiin sekä rikoksesta ilmevään muuhun tekijä syyllisyyteen. Rangaistuksen lieventämisperusteita RL 6:6 §:n mukaan ovat taas tekijän ja asian omistajan välillä saavutettu sovinto ja rikoksen tekijän pyrkimys estää tai poistaa rikoksensa vaikutuksia esi-

¹⁵² Nuutila 1999: 658; Nuutila 2002:1018; Tapani 2006: 526.

¹⁵³ Lehtonen 1986: 389; Nuutila 2002: 1018; Sahavirta 2004: 175; Tapani 2006: 527.

¹⁵⁴ Sahavirta 2004: 175; Tapani 2006: 527.

merkiksi ilmoittamalla tapahtuneen verorikoksen taikka hänen pyrkimys edistää rikoksen selvittämistä.

Oikeustapausten perusteella voidaan todentaa, että kvalifiointiperusteiden täytyttyä teko tulee rangaistavaksi törkeän rikoksen tekemuodon mukaan. Yksinkertaistaen voidaan sanoa, että teko tulee rangaistavaksi, kun huomattavan taloudellisen hyödyn määrä on yli 17 000 euroa ja teossa ilmenee piirteitä, joiden katsotaan olevan erityisen suunnitelmallisuuden tunnusmerkin täyttäviä. Näiden perusteella voidaan tekoa kokonaisuutena arvioiden pitää törkeänä.

Jos arvioidaan törkeää veropetosta rangaistuksen yleisperiaatteen RL 6:4 §:n mukaan, on aika yksinkertaista todeta, että on oikeudenmukaista antaa tuomio törkeästä veropetoksesta kvalifioimisperusteiden täytyttyä. Rangaistus tulee mitata oikeudenmukaisessa suhteessa. Törkeä veropetos on ensinnäkin vahingollinen yhteiskunnalle saamatta jäävien verotulojen vuoksi. Toiseksi teon vaikuttimina on ollut saavuttaa suurta rahallista hyötyä maksamattomien verojen vuoksi. Rikoksista on oikeustapauksissa myös ilmentynyt melko vaivattomasti tekijän syyllisyys. Jos kysymyksessä olisi veropetos, voisi käytännössä olla mahdollista, että tekijä ei todellisuudessa olisi tahallaan tai tarkoituksella tehnyt tekoaan. Törkeän veropetoksen osalta tämä ei ole mahdollista jo tuomittavuudelle asetetun huomattavan taloudellisen hyödyn määrän perusteella.

Rikosoikeudessa on määritelty vero-oikeutta tiukemmin verovelvollisen oikeusturvatakeet. Kuten yllä on esitetty, oikeustapauksissa on löydetty melko vaivattomasti todisteet siitä, että syytetty on syyllistynyt tekoon. On tapauksia, joissa syytetty ole ei edes kiistänyt tekoaan. Kysymys on sitten saattanut olla siitä, että syytetty on yrittänyt saada tuomiotaan lievemmäksi puolustuksessaan.

Törkeän veropetoksen rangaistavuuden edellytykset löytyvät systematiikasta veropetoksen ja törkeän veropetoksen kesken. Lainsäädäntö määrittää rikoksen perusmuodon, josta törkeä tekemuoto saa sisältönsä. Lainsäädäntöä tehtäessä on tarkoitettu, että törkeä rikosmuoto on säädetty erikseen ja kvalifiointiperusteet on lueteltu siinä tyhjentävästi.

Tällä on haluttu välttää epäselvyyksiä siitä, milloin törkeä tekemuoto tulee rangaistavaksi.

6.3. Loppupäätelmiä

Talousrikostutkimusten mukaan yhteiskunnalla, valtiolla ja tiedotusvälineillä on suuri merkitys siihen, miten ihmiset suhtautuvat talousrikoksiin. Virta on pitänyt median vaikutusta yhtenä syynä sille, että talousrikoksiin suhtaudutaan melko välinpitämättömästi. Tutkimustuloksista on huomattu, että talousrikoksissa uhri on verorikostapauksessa veronsaaja, johon suhtaudutaan anonyyminä uhrina. Koska uhri ei ole fyysinen henkilö, ei tapauksesta aiheudu vaaraa kenellekään. Tällöin ajatellaan, että mitään vahinkoa ei ole syntynyt. Verottaja koetaan yhteisenä vihollisena kansalle, jota vastaan saa kapinoida. Tässä talousrikokset eroavatkin perinteisestä rikollisuudesta, jossa kaksi fyysistä ihmistä ovat vastakkain; rikoksen tekijä ja uhri.¹⁵⁵ Verorikoksissa (KKO 2005:73) voidaan tavoitella yli 200 000 euron suuruista verohyötyä. Jos perinteisessä rikollisuudessa tapahtuu vaikkapa varkaus, jossa siviilihenkilö väkivaltaisesti yrittää toiselta varastaa tämän summan rahaa, muuttuu tämä rikos huomattavasti tuomittavammaksi valtaväestön keskuudessa verrattuna veronsaajaan kohdistuneeseen verorikokseen.

Suomessa valtio on tehnyt valtavia ponnistuksia talousrikollisuuden ehkäisyn hyväksi. Myös lainsäädäntöä on pyritty uudistamaan vastaamaan nykypäivän tarpeita. Eri tutkimuksista käy ilmi, että talousrikoksista paljastuu vuosittain 10 prosenttia, joten talousrikoksista puhutaankin piilorikollisuutena. Kuitenkin valtio on arvioinut vuosittain piilorikollisuuden olevan viiden prosentin luokkaa bruttokansantuotteesta, jota voidaan pitää huomattavana kustannuksena valtiolle saamatta jäävän verotulon vuoksi.

Tutkimuksessa käytetyt oikeustapaukset esittivät yksinkertaisia talousrikoksia, joten tämä on varmasti suurin syy sille, että tuomiot olivat ehdollisia kolmea oikeustapausta lukuun ottamatta. Tuomituilla ei myöskään ollut aiempaa rikoshistoriaa, eivätkä he edustaneet niitä rikollisryhmiä, jotka olisivat syyllistyneet muihin perinteisiin rikoksiin,

¹⁵⁵ Virta 2002: 15, 18.

kuten petoksiin ja kavalluksiin. Näissä tapauksissa tekijä toimi yksin pienyrityksessä ja jätti verot toimittamatta yrityksen tuloista. Mahdollisesti oli käytetty yhtä avustajaa tai partneria.

KKO 2005:73 oikeustapauksessa kaksi henkilöä oli tavoitellut usean vuoden ajan yli 200 000 euron suuruista verohyötyä välttämällä veroa. Aineistona käytetyistä oikeustapauksista tässä tapauksessa oli langetettu toiseksi pisin tuomio, joka oli 10 kuukauden ehdoton vankeusrangaistus. Toinen oikeustapaus (KKO 2004:131), jossa tavoitellun verohyödyn määrä oli 150 000 euroa, langetettiin syytetyille 1 vuosi 2 kuukautta ehdollista vankeutta sekä 40 tuntia yhdyskuntapalvelua. Kaikista tapauksista vain kolmessa tapauksessa annettiin ehdoton vankeustuomio¹⁵⁶.

Vaikka ehdottomia tuomioita ei langetettu poikkeuksia lukuun ottamatta, tavoitellun hyödyn suuruudella oli selvä yhteys sen välillä, millainen oli ehdollisen tuomion pituus. Tuomioissa oli myös huomioitu se, mitä lieventäviä seikkoja asiantilasta ilmentyi. KKO 2004:131 ja KKO 2005:73 oikeustapauksissa, missä tavoitellut hyödyt olivat suurimmasta päästä, lieventävänä seikkana oli pidetty sitä, että syytetyt olivat maksaneet tavoitellun hyödyn takaisin mahdollisine korkoineen.

Verorikollisuuteen ja muuhun talousrikollisuuteen tulisi puuttua lainsäädäntöä uudistamalla. Tätä kautta oikeudentoimijat saisivat lisää välineitä tuomioiden perustaksi. Esimerkkinä tästä toimisi Ruotsin lain säädäntö, jossa on Suomen lakia tyhjentävämmiin lueteltu törkeän veropetoksen kvalifiointiperusteet. Jos kvalifiointiperusteet olisi lueteltu täysin, ilmaisisi säännös selvästi, milloin rikos tulee tuomittavaksi törkeän tekemuodon mukaan. Lisäksi kvalifiointiperusteiden rajat tulisi eritellä tyhjentävästi lainsäädännössä. Näiden rajojen ylityttyä rikos automaattisesti tulisi rangaistavaksi. Myös yhtenäisen kannan luonti oikeuskäytännössä rikoksen tuomittavuudelle toisi selkeyttä rangaistavuuden edellytykselle.

On selvästi käynyt oikeustapausten kautta ilmi, että vaikka tavoitellaan yli 100 000 euron huomattavaa taloudellista hyötyä törkeän veropetoksen kriminalisoimalla tavalla,

¹⁵⁶ KKO 2004:134; KKO 2005:73; KKO 2008:18.

tuomio saattaa olla vain viisi kuukautta ehdollista vankeutta. Tosin rikollisella menettelyllä saatu hyöty joudutaan korvaamaan takaisin ja lisäksi tulevat mahdolliset vahingonkorvaukset, sakkoja tai muita hallinnollisia seuraamuksia. Mutta tämä ei kuitenkaan ole yksin riittävä. Rikosseuraamustilastoja katsottaessa voidaan huomata, että veropetoksien on katsottu vähentyneen, mutta törkeät veropetokset ovat lisääntyneet. Tietysti osittain asiaan vaikuttaa se, että Suomeen on tullut rikollisryhmiä ja muita talousrikosammatti-laisten yhteenliittymiä. Heillä saattaa olla monia oikeustapauksia samaan aikaan meneillään, joista jokaisesta tapauksesta henkilö voi olla syytettynä monella eri syytenimikkeellä.

Vaikka lainsäädännön uudistuksilla on pyritty vaikuttamaan vero- ja talousrikollisuuden kasvuun, ei saavutuksia voida todentaa ilman, että käytetään niitä rangaistuksia, jotka ovat mahdollisia lainsäädännön sallimissa puitteissa. Jos tavoitellaan yli 100 000 euron verohyötyä, pitäisi näistä tapauksista tuomita ehdoton vankeusrangaistus.

Tutkimustuloksista ilmenee se seikka, että tuomiot törkeästä veropetoksesta vaihtelee sen mukaan, mitä oikeus on pitänyt joko rikoksen arvioinnissa tuomiota koventavana tai lieventävänä seikkana. Yhteys huomattavan taloudellisen hyödyn ja tuomion ankaruuden välillä on melko selkeä. Kuitenkin poikkeuksiakin löytyi.

Tässä tutkimuksessa on tutkittu törkeää veropetosta ja sen rangaistavuuden edellytyksiä suppeassa merkityksessä. Vero- ja talousrikollisuus on laaja alue, josta on mahdollisuus tehdä jatkotutkimuksia. Mielenkiintoista olisi tutkia, millä elinkeinoelämän alueella verorikoksia esiintyy eniten ja mitkä tekijät pienyrityksen toiminnassa lisäävät veropetokseen syyllistymisen mahdollisuutta. Lisäksi tulisi tutkia ja arvioida, olisiko talousrikollisuuden ehkäisemiseksi kannattavampaa lisätä resursseja sen torjuntaan vai estäisikö tuomiosanktioiden koventaminen tehokkaammin talousrikollisuutta. Tutkia voisi myös vero- ja talousrikoksista annettuja tuomioita ja verrata niitä perinteisistä rikoksista annettuihin tuomioihin.

LÄHDELUETTELO

Andersson, Edward (1998). Ajatuksia verotuksen julkisuudesta ja verorikoksista. Teoksessa: Juhlakirja Kaarlo Tuori 50 vuotta. Helsinki: Helsingin yliopiston julkisoikeudellinen laitos.

Hallituksen esitys (HE 198/1996 vp) Eduskunnalle laeiksi liiketoimintakiellosta annetun lain ja eräiden muiden lakien muuttamisesta. [online: 20.4.2008] Saatavissa Internetistä: <URL:<http://www.finlex.fi>>

Hallituksen esitys (HE 16/1997 vp) Eduskunnalle laiksi rikoslain 29 luvun 1 §:n muuttamisesta. [online:20.4.2008] Saatavissa Internetistä: <URL:<http://www.finlex.fi>>

Hallituksen esitys (HE 44/2002 vp) Eduskunnalle rikosoikeuden yleisiä oppeja koskevan lainsäädännön uudistamiseksi. [online:20.4.2008] Saatavissa Internetistä: <URL:<http://www.finlex.fi>>

Hallituksen esitys (HE 53/2002) Eduskunnalle eräiden rikoslain talousrikossäännösten ja eräiden niihin liittyvien lakien muuttamiseksi. [online: 20.4.2008] Saatavissa Internetistä: <URL:<http://www.finlex.fi>>

Lahti, Raimo (1991). Rikoslain kokonaisuudistuksen ensimmäinen vaihe: varallisuus- ja talousrikossäännökset, II. Lakimies n:o 7/1991. Vammala: Vammalan Kirjapaino Oy (s.873-901).

Lahti, Raimo & Koponen, Pekka (2004). Uudistuva talousrikosoikeus. E-sarja n:o 10. Saarijärvi: Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja.

Lahti, Raimo & Matikkala, Jussi (2006): Rikosoikeuden yleisiä oppeja koskevia KKO:n ennakkopäätöksiä (1990). [online: 20.4.2008] Saatavissa Internetistä: <URL:<http://www.helsinki.fi/rpol/rikosoikeus/Rikoslain%20yleisen%20osan%20ennakkoratkaisuja.pdf>>

Lakivaliokunnan mietintö (LaVM 16/1997 vp) hallituksen esityksen (HE 16/1997) johdosta rikoslain 29 luvun 1 §:n muuttamisesta. [online: 20.4.2008] Saatavissa Internetistä: <URL:<http://217.71.145.20/TRIPviewer/show.asp?tunniste=LaVM+16/1997&base=erml&palvelin=www.eduskunta.fi&f=WP>>

Lehti, Martti & Vuorinen, Sami (2004). Talousrikokset. Teoksessa: Rikollisuustilanne 2003. Rikollisuus ja seuraamusjärjestelmä tilastojen valossa. Helsinki: Oikeuspoliittinen tutkimuslaitos.

Lehtonen, Asko (1984). Verorikoksista. 3.painos. Rikos- ja prosessioikeuden julkaisusarja A n:o 16. Turku: Turun yliopiston julkisoikeuden laitos.

Lehtonen, Asko (1986). Veropetoksesta: RL 38 luvun 11§:n 1mom. tunnusmerkistä lähinnä tulo- ja varallisuusverotuksen kannalta. Helsinki: Suomen Lakimiesliiton kustannus.

Lehtonen, Asko (1998). Veropetossäännöksen muutokset. Lakimies n:o 8/1998. Vammala: Vammalan Kirjapaino Oy. (s.1309-1324).

Lehtonen, Asko (1991). Verorikkomus. Lakimies n:o 7/1991. Vammala: Vammalan Kirjapaino Oy. (s.929–945).

Lehtonen, Asko (2000). Verontorjunta ja verosuunnittelu oikeudellisessa systematiikassa. Pohjois-Suomen tuomarikoulun julkaisuja. (4/2000). Rovaniemi: Lapin yliopistopaino.

Lehtonen, Asko (2001). Passiivinen veropetos ja kirjanpitotoimisto. Tilisanomat 4/2001. Helsinki: Suomen Tilitoimistojen Palvelu Oy yhteistyössä Kirjanpitotoimistojen Liitto Ry:n kanssa. (s.21–24).

Lehtonen, Asko (2006). Velallisen rikokset. Tampere: Tampereen yliopisto. (s.3-45).

Lehtonen, Asko (2007). Kirjanpitorikos. Teoksessa: Contributions to Accounting and Finance, (toim:) Rothovius & Nikkinen. Acta Wasaensia No. 191. Vaasan yliopiston julkaisuja.

Nuutila, Ari-Matti (1999). RL 29: Rikokset julkista taloutta vastaa. Teoksessa: Rikosoikeus, (toim:) Heinonen & al. Juva.

Nuutila, Ari-Matti (2002). RL 29: Rikokset julkista taloutta vastaan. Teoksessa: Rikosoikeus, (toim:) Heinonen & al. Juva. (s. 991-1034).

Oikeusministeriö (1990). Hallituksen esitys (He 66/1988 vp) Eduskunnalle rikoslainsäädännön kokonaisuudistuksen ensimmäisen vaiheen käsittäväksi rikoslain ja eräiden muiden lakien muutoksiksi. Teoksessa: Rikoslain kokonaisuudistus I (1990): Oikeusministeriön lainvalmistelu osaston julkaisu 2/1990. Eripainos. Helsinki: Valtion painatuskeskus.

Oikeusministeriö (1990). Lakivaliokunnan mietintö (LaVM 6/1990 vp) hallituksen esityksen (HE 66/1988) johdosta rikoslainsäädännön kokonaisuudistuksen ensimmäisen vaiheen käsittäväksi rikoslain ja eräiden muiden lakien muutoksiksi. Teoksessa: Rikoslain kokonaisuudistus I (1990): Oikeusministeriön lainvalmistelu osaston julkaisu 2/1990. Eripainos. Helsinki: Valtion painatuskeskus.

Oikeusministeriö (1990). Suuren valiokunnan mietintö (SuVM 56/1990 vp) hallituksen esityksen (HE 66/1988) johdosta rikoslain kokonaisuudistuksen ensimmäisen vaiheen käsittäväksi rikoslain ja eräiden muiden lakien muutoksiksi. Teoksessa: Rikoslain kokonaisuudistus I (1990): Oikeusministeriön lainvalmistelu osaston julkaisu 2/1990. Eripainos. Helsinki: Valtion painatuskeskus.

Poutanen, Miia (2006). Talousrikostilannekatsaus keväällä 2006. Viranomaisyhteistyön kehittämisprojekti 21.3.2006. Helsinki: VIRKE-Projektin julkaisu.

Sahavirta, Ritva (2004). Verorikokset. Teoksessa: Uudistuva Talousrikosoikeus (toim:) Lahti, Raimo & Koponen, Pekka. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja. E-sarja N:o 10. Saarijärvi: Gummerrus kirjapaino Oy.

Siltala, Raimo (2001). Johdatus oikeusteoriaan. Helsingin yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisut. Helsinki. Hakapaino Oy.

Sipilä, Katri & Laukkanen, Vesa (1987). Rikoslain kokonaisuudistus I. Oikeusvertaileva katsaus. Oikeusministeriön lainvalmisteluosaston julkaisu 15/1987. Helsinki: Valtion painatuskeskus.

Sverige skattebrottslag (1971:69).

Tapani, Jussi (2006). Veropetos. Teoksessa: Keskeiset rikokset. (toim:) Fjände ym. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Thornstedt, Hans & Rabe, Gunnar & Eklund Erik (1994). Skattebrotten. Norstedts juridik. Stockholm: Gotab.

Viranomaisyhteistyön kehittämisprojekti. (2006): Talousrikollisuuden tilannekuva III / 2006. Poliisin tietoon tullut talousrikollisuus. Tilastokatsaus.

Viranomaisyhteistyön kehittämisprojekti. (2008): Talousrikollisuuden tilannekuva I / 2008. Poliisin tietoon tullut talousrikollisuus. Tilastokatsaus

Virta, Erja (2002). Talousrikollisuuden kuva tutkimuksen ja tiedonhallinnan näkökulmasta. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja. Rikos- ja prosessioikeuden julkaisusarja A:28. Turku.