
Raimo Lahti – Pekka Koponen (toim.)

Talousrikokset

Julkaisuvaliokunta

Pekka Vihervuori, puheenjohtaja

Markku Helin

Mika Hemmo

Raimo Lahti

Tatu Leppänen

Risto Nuolimaa

Lea Purhonen, sihteeri

Tilausosoite

Suomalainen Lakimiesyhdistys

Kasarmikatu 23 A 17

00130 Helsinki

p. (09) 603 567

f. (09) 604 668

sly@lakimies.org

www.lakimies.org

Kannen suunnittelu: Heikki Kalliomaa

Kannen kuva © William Whitehurst/CORBIS/Skoy

© Suomalainen Lakimiesyhdistys ja kirjoittajat

ISSN 1458-0446

ISBN 978-951-855-263-8

Gummerus Kirjapaino Oy, Vaajakoski 2007

Sisällys

Esipuhe	VII
---------------	-----

TALOUSRIKOSOIKEUDEN YLEISIÄ KYSYMYKSIÄ

Raimo Lahti

Talousrikosoikeuden yleisistä opeista	3
---	---

Jaakko Rautio

Menettämisseuraamusten yleiset opit – onko niitä?	29
---	----

KESKEISIÄ TALOUSRIKOSSÄÄNNÖKSIÄ

Pekka Koponen – Ritva Sahavirta

Kirjanpitorikokset	55
--------------------------	----

Pekka Koponen

Velallisen rikokset	103
---------------------------	-----

Ritva Sahavirta

Rahanpesurikokset	145
-------------------------	-----

Ritva Sahavirta

Verorikokset	177
--------------------	-----

Klaus Nyblin

Yrityssalaisuusrikokset	227
-------------------------------	-----

LIITTEET

Rikoslain talousrikossäännöksiä	285
---------------------------------------	-----

Oikeustapaushakemisto	293
-----------------------------	-----

Kirjoittajat	299
--------------------	-----

Verorikokset

Suomen liittyminen Euroopan unioniin vuonna 1995 ja samaan aikaan tehostunut viranomaisyhteistyö ovat tuoneet sekä verotusmenettelyihin että viranomaisten toimintatapoihin muutoksia, joilla on ollut vaikutusta verorikosoikeudessa. Euroopan unionissa tulleeihin kohdistuvat veropetokset loukkaavat Euroopan yhteisöjen etua, arvonlisäverotuksessa yhteisön sisäkaupassa noudatetaan yhteisökaupan säännöksiä ja valmisteverotus on osaksi harmonisoitu alueella siten, että se saa sisältöään myös yhteisön säännöksistä. Arvonlisäverolain ja alkoholilain osalta on keskusteltu siitä, ovatko ne sopusoinnussa EY-oikeuden kanssa, ja yhteisön taloudellisiin etuihin kohdistuvat maksut on jouduttu asettamaan muita veroja parempaan asemaan esimerkiksi oikeushenkilön rangaistusvastuun osalta. Verotusmenettelyjen muutoksilla on ollut suora vaikutus mm. siihen, koska veropetoksen tunnusmerkistön voidaan katsoa täyttyvän. Yhteisökauppaan liittyvät myös ns. karusellikaupat, joissa hyödynnetään arvonlisäverojärjestelmää lainvastaisesti kierrättämällä tavaraa tai asiakirjoja eri jäsenvaltioiden välillä.

Myös kansallisessa verolainsäädännössä tapahtuneet muutokset, kuten veroehdotusmenettelyyn ja nyttemmin esitetyttyyn veroilmoitukseen siirtyminen, ovat vaikuttaneet verorikosoikeuteen. Viranomaistoiminnan tehostaminen toi aikanaan esiin säännösuudistuksen tarpeen ns. passiivisen veropetoksen osalta. Myös oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin vaatimukset vaikuttavat uusien toimintamallien kehittämiseen.

Oikeuskirjallisuudessa on käsitelty varsin vähän edellä mainittujen toimintaympäristön muutosten ja lainsäädännön kehittymisen vaikutusta verorikosoikeuteen. Seuraavassa esitetään eräitä huomioita uudistusten käytännön vaikutuksista verorikosten tunnusmerkistöjen täyttymiseen.

1 VERORIKOSSÄÄNNÖSTEN SUOJELUOBJEKTI

Verorikokset on säädetty rangaistaviksi rikoslain 29 luvussa. Veropetossäännöksellä (RL 29:1) ja sen kvalifioidulla ja privilegoidulla tekemuodolla suojataan veronsaajien fiskaalisia intressejä säätämällä rangaistaviksi tietyt teot, joiden seurauksena eri verolaeissa tarkoitetut verot tai maksut tulevat määrätyiksi liian alhaisina, jäävät määräämättä kokonaan tai verovelvolliselle palautetaan veroa aiheuttomasti.

Säännöksillä suojataan verotusmenettelyä ja siinä nimenomaan veron määräämistä oikean suuruisena. Veronsaajilla on oikeus saada verolainsäädäntöön perustuvat saatavansa määrätyiksi oikeanlaisina ja oikean suuruisina. Tämä oikeus sisältää myös sen, että veronsaajilla on oikeus kohdistaa saataviinsa liittyvät vaatimukset siihen verovelvolliseen, jonka tulot tai toiminta ovat verovelvollisuuden perusteena.

Rikoslain 29 luvun 4 §:ssä säädetty verorikkomus suojaa veronsaajien oikeutta saada verovelvollisilta määrääjassa suoritus säännöksessä erikseen tyhjentävästi luetelluista verosaatavistaan.

Veropetoksen ja verorikkomuksen suojeluobjekti ei ole sama. Verorikkomussäännöksellä pyritään turvaamaan se, että verovelvolliset suorittavat omaaloitteisesti ja oikea-aikaisesti säännöksessä tarkoitetut verot. Veropetossäännös suojaa veronsaajien oikeutta saada verovelvollisilta oikeat ja riittävät tiedot verotusta varten, jotta verot ja maksut voidaan määrätä oikeanlaisina ja suuruisina tai voidaan todeta verovelvollisen suorittaneen ne oikean määräisinä tai olevan oikeutettu veron palauttamiseen. Veropetoksena ei ole kriminalisoitu veron maksamatta jättämistä.

2 LAINSÄÄDÄNTÖUUDISTUKSET 1990-LUVULLA

Rikoslain kokonaisuudistuksen I vaiheessa 1.1.1991 voimaan tulleet veropetossäännökset sijoitettiin rikoslain 29 lukuun (24.8.1990/769), perussäännöksen kirjoitusasua nykyaikaistettiin ja passiivinen veropetos säädettiin rangaistavaksi eräin rajoituksin. Lisäksi lievästä veropetoksesta tuli erikseen rangaistava teko. Uudistuksen jälkeen eri verolakeihin jäi ainoastaan rikkomustasoisia rangaistussäännöksiä ja vakavampien tekemuotojen osalta niihin lisättiin viittaussäännökset rikoslain 29 lukuun. Ennen 1.1.1991 veropetossäännös oli rikoslain 38 luvun 11 §:ssä (30.6.1972/498).

Veropetossäännöksen merkittävimpanä uudistuksena pidettiin passiivisen veropetoksen (RL 29:1.2) säätämistä rangaistavaksi. Aikaisemmin veroilmoituksen antamisen laiminlyömistä ei pidetty veropetoksen soveltamisalaan kuuluvana tekona (KKO 1983 II 155 ään.¹). Vakiintuneesti katsottiin, että veronsaajien oikeudet oli turvattu mahdollisuudella arvioverottaa verovelvollista, joka laiminlyö ilmoitusvelvollisuutensa. Passiivista veropetosta koskevan rangaistusäännöksen puutetta pidettiin kuitenkin merkittävänä ongelmana, koska veroilmoituksen antamisen laiminlyöminen oli helppo tapa jättäytyä kaiken verovalvonnan ulkopuolelle ja saada huomattavaa verohyötyä ilman, että rikosoikeudellinen vastuu olisi voitu kohdistaa tekijään muutoin kuin rikkomustasoisena (nykyinen verorikkomus).

Eduskunta lisäsi passiivista veropetosta koskevaan säännökseen hallituksen esityksestä poiketen rajoitusehdon (LaVM n:o 6 /1988 vp), jonka mukaan ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöminen tuli rangaistavaksi ainoastaan, kun se tehtiin viranomaisen kehotuksen jälkeen. Koska syyttäjällä oli näyttöä siitä, että tunnusmerkistössä edellytetty kehoitus oli annettu, jäi säännös varsin merkityksettömäksi. Verohallinnolla ei ollut mahdollisuuksia toimittaa kaikkia veroilmoituksen antamiskehotuksia kirjattuina kirjeinä tai haastemiehen välityksin. Tämän vuoksi säännöstä muutettiin vuonna 1998 osana uudistuksia, jotka pohjautuivat valtioneuvoston 1.2.1996 tekemään periaatepäätökseen hallituksen ohjelmaksi talousrikollisuuden ja harmaan talouden vähentämiseksi.

1.2.1998 voimaan tullessa rikoslain 29 luvun 1 §:n muutoksessa (19.12.1997/1228) säännöksen kirjoitusasu muutettiin, sanamuotoihin tehtiin eräitä sisältöön vaikuttamattomia muutoksia ja passiivisen veropetoksen tunnusmerkistöstä poistettiin vaatimus kehotuksen antamisesta.

Rikoslain kokonaisuudistuksen I vaiheen yhteydessä vuonna 1991 rikoslain 29 luvun 4 §:ään tuli uusi verorikkomussäännös. Aikaisemmin eri verolaeissa oli ollut maksuvelvollisuuden laiminlyöntiä koskevia rikkomustasoisia säännöksiä, joissa rangaistavaksi oli säädetty veron suorittamisvelvollisuuden laiminlyöminen ilman rangaistavuutta rajoittavia muita edellytyksiä.

¹ KKO 1983 II 155, jossa korkein oikeus katsoi, että silloisten liikevaihtoveroilmoitusten antamisen laiminlyöminen ei täyttänyt veropetoksen tunnusmerkistöä väärän tiedon antamisena tai muuna vilppinä eikä menettelyllä ollut pidätetty valtiolta liikevaihtoveroa, koska verot oli maksuunpantu verovelvolliselle arviomaksuunpanona. Yksi eri mieltä ollut oikeusneuvos olisi katsonut teon veropetoksen yritykseksi, koska menettelyllä oli pyritty vilpillä pidättämään valtiolta liikevaihtoveroa. Enemmistön omaksuma tulkinta laajennettiin oikeuskäytännössä koskemaan kaikkia verolajeja.

Koska silloisesta liikevaihtoverosta kertyi merkittävä osa valtion verotuloista, myös liikevaihtoveron maksamisen laiminlyöminen haluttiin uuden verorikkomussäännöksen soveltamisalaan. Soveltamisalan laajennuksesta johtuen verorikkomussäännökseen otettiin aikaisemmista vastaavista säännöksistä poiketen tunnusmerkistön täyttymisen edellytykseksi vaatimus tekijän hyötymistarkoituksesta ja verovelvollisen maksukykyisyydestä. Muutos aiheutti romahduksen sekä poliisille tehtyihin verorikkomusta koskeviin rikosilmoituksiin että tuomioistuinten syyksi lukeviin tuomioihin. Lisäksi ongelmia aiheutti tuomioistuinten omaksuma käytäntö yksiköidä jokainen verokausi omaksi teokseen, mikä vaikutti syyteoikeuden vanhentumiseen.

Säännöksen soveltamiskäytäntö on sittemmin selkiintynyt, kun korkein oikeus on antanut tulkintaohjeita ennakkoratkaisuissaan (KKO 1994:67, KKO 1995:137, KKO 1996:35, KKO 2001:87, KKO 2002:117, KKO 2004:46, KKO 2005:111) hyötymistarkoituksen ja maksukyvyttömyyden sisällöstä, verorikkomuksen tekijästä, yrityssaneerauksen vaikutuksesta verorikkomuksen tunnusmerkistön täyttymiseen sekä verorikkomuksen eri osatekojen yksiköinnistä yhdeksi rikokseksi.

Verorikkomussäännökseen ei vuoden 1991 jälkeen ole tehty olennaisia muutoksia. Tehdyt muutokset ovat koskeneet lähinnä eri verolajien nimien muutoksia (arvonlisävero, varainsiirtovero) sekä yrityksen saneerauksesta annetun lain (25.1.1993/47) aiheuttamaa lisäystä tuomioistuimen määräämän maksukiellon rinnastumisesta tunnusmerkistön tarkoittamaan maksukyvyttömyyteen.

Uudessa rikoslain 29 luvun 10 §:ssä, joka tuli voimaan 1.4.2003, oikeushenkilön rangaistusvastuu ulotetaan koskemaan Euroopan yhteisöjen puolesta kannettavia maksuja yhteisöpetossopimuksen toisen pöytäkirjan 3 artiklan 1 kohdan mukaisesti. Uudistuksen seurauksena lähinnä tullit asetetaan muita veroja ja maksuja parempaan asemaan. Yhteisösakko voidaan nyt määrätä rikoslain 29 luvun 1 tai 2 §:n mukaiseen veropetokseen syyllistyneen edustamalle yhteisölle siltä osin, kun veron välttäminen tai sen yrittäminen on kohdistunut tulleihin, mutta ei esimerkiksi arvonlisä- tai valmisteveron osalta. Käytännössä tällaisia tilanteita tulee melko yleisten alkoholin ja tupakan maahantuontiin liittyvien veropetosten yhteydessä.

3 RIKOSLAIN 29 LUVUN 1 §:N SOVELTAMISALA

Rikoslain 29 luvun 1–3 §:n säännöksiä sovelletaan veroihin ja saman luvun 9 §:ssä määriteltyihin veron ennakkoon, veroon rinnastettavaan julkiseen maksuun ja Euroopan yhteisöjen lukuun kannettavaan maksuun, joka tiliteetään Euroopan yhteisöille sisällytettäväksi Euroopan yhteisöjen talousarvioon ja Euroopan yhteisöjen hoidossa oleviin tai niiden puolesta hoidettuihin talousarvioihin.

Vero ja siihen rinnastettava maksu peritään aina veronsaajan fiskaalisessa intressissä eli tulonhankkimistarkoituksessa, se ei koskaan ole korvausta vastasuorituksesta.² Näin esimerkiksi metsänhoitoyhdistyksille kerättävät metsänhoitomaksut (L metsänhoitoyhdistyksistä 10.7.1998/534) tai tullin tullikoodeksin ja sen soveltamisasetuksen perusteella ulkoisessa passitusmenettelyssä (kauttakulkukuljetukset) olevista ns. petosriskeille alttiista tavaroista kantama tulleva ja veroja vastaava vakuus, eivät voi olla veropetoksen kohteina.³

Veronsaajia ovat Suomen valtio, Euroopan yhteisöt, kunnat, Suomen evankelisluterilainen kirkko ja ortodoksinen kirkkokunta sekä Kansaneläkelaitos. Euroopan yhteisöille⁴ tilitettäviä maksuja ovat lähinnä yhteisöjen lukuun kerätyt tullit.

Suomen valtiota edustaa useimpien verolajien osalta verohallinto ja sen toimivaltainen verovirasto. Verohallinto voi verohallintolain 8 §:n nojalla edustaa myös Suomen evankelisluterilaista kirkkoa ja ortodoksista kirkkokuntaa tuloveron yhteydessä kannettavan kirkollisveron, kuntia kunnallisveron ja Kansaneläkelaitosta kansaneläkelain ja sairaskorvauslain perusteella kannettavien maksujen yhteydessä.

Tullihallinto edustaa Suomen valtion puolesta Euroopan yhteisöjä tulleva kannettaessa ja Suomen valtiota kannettaessa valmisteveroa ja jäteveroa. Arvonlisäveroa tulli kantaa Suomessa tapahtuvasta tavarankulusta maahantuonnista (yhteisön ulkopuolelta ns. kolmansista maista) ja tavarankulusta siirrosta varastointimenettelystä (arvonlisäverolaki 1 §).

² HE 66/1988 vp, s. 56 ja 69.

³ Ks. tarkemmin metsänhoitomaksun valtiosääntöoikeudellisesta asemasta ja muista veronluonteisista maksuista Lähteenoja 2004, s. 679–698.

⁴ Euroopan yhteisöt ovat Euroopan yhteisö (EY entinen Euroopan talousyhteisö – ETY) ja Euroopan atomienergiayhteisö (Euratom). Euroopan yhteisöjen hoidossa olevia tai niiden puolesta hoidettavia talousarvioita ovat Euroopan kehitysrahaston ja Euroopan investointipankin talousarviot.

Autoveron osalta tulli määrää ennen ajoneuvon ensimmäistä rekisteröintiä tai käyttöönottoa määrättävät verot sekä verot, jotka määrätään eräissä maahantuontitilanteissa. Ajoneuvohallintokeskus määrää sen jälkeen kannettavat verot kuten moottoriajoneuvoverosta ja polttoainemaksusta annetuissa laeissa tarkoitetut varsinaisen ajoneuvoveron ja lisäveron. Tullihallituksen toimivaltaan kuuluu kuitenkin autoverotuksen yleinen johto ja valvonta, mutta Verohallitus huolehtii ajoneuvohallintokeskukselle kuuluvasta autoverotuksen yleisestä johdosta ja valvonnasta (autoverolaki 54 §).

4 VERORIKOKSEN TÄYTTYMISAJANKOHTA

Veropetoksesta tuomitaan sekä se, joka on välttänyt veroa, että se, joka on yrittänyt välttää veroa. Yrityksen rinnastaminen täytettyyn tekoon on varsin harvinaista Suomen rikosoikeudessa. Rikoslain 46 luvun 4 §:ssä säädettyssä salakuljetuksessa säännöksen rakenne on kuitenkin sama.

Veropetoksen tunnusmerkistön täytyminen riippuu siitä, mitä verolajia tarkastellaan, sekä siitä, onko teon seuraus jo ilmennyt vai onko teko täyttynyt yritysasteisena. Esimerkiksi tuloveroon kohdistuva teko täyttyy, kun verotus valmistuu tai yritysasteisena kun ilmoitus, jossa veron määräämiseen vaikuttava tieto salataan tai siitä annetaan väärä tieto, on saapunut veroviranomaiselle. Passiivisessa veropetoksessa tekoaika määräytyy sen mukaan koska verovelvollisen olisi tullut viimeistään antaa verolajia koskeva veroilmoitus. Jos kyseessä on muuna petollisuutena pidettävä menettely, jossa veroilmoitusta ei anneta lainkaan, tunnusmerkistö täyttyy, kun veron määräytymiselle merkitykselliset verovelvollisen toimet on suoritettu.

Tekoaika on näin ollen riippuvainen verolainsäädännön sisällöstä. Esimerkiksi verotusmenettelylain 49 §:n mukaan verotus päättyy tulon perusteella suoritettavan veron osalta viimeistään verovuotta seuraavan kalenterivuoden lokakuun loppuun mennessä. Tällöin tuloverotuksessa veropetoksen tekoaika on ko. vuoden marraskuun 1. päivä, jolloin veroluettelo julkaistaan.⁵ Kun luonnollisten henkilöiden verotusmenettely muuttui 1.1.2006 alkaen (L verotusmenettelystä 7 §, 22.12.2005/1145), sillä oli vaikutusta myös veropetoksen tunnusmerkistön täyttymisajankohtaan. Uudessa menettelys-

⁵ Jos verotus päättyy jonakin verovuonna poikkeukselliseen aikaan, se vaikuttaa myös veropetoksen tunnusmerkistön täyttymiseen ja tekoaikaan.

sä verohallinto lähettää verovelvolliselle esitetytyn veroilmoituksen huhtikuun aikana. Verovelvollisen tulee tarkastaa siinä olevien tietojen oikeellisuus ja palauttaa toukokuussa veroilmoitus veroviranomaiselle, jos siinä on korjattavaa tai täydennettävää. Tässä menettelyssä veropetos voi täyttyä yritysteisena vasta toukokuussa, kun verovelvollinen antaa palauttamassaan veroilmoituksessa vääriä tietoja tai laiminlyö määräpäivään mennessä virheiden ja puutteiden korjaamisen.

Teko aikaan vaikuttavat verotusmenettelyt voivat poiketa toisistaan huomattavastikin. Ennakkoperintälain 11 §:n mukaan ennakonpidätys toimitetaan suorituksen yhteydessä ja 12 §:n mukaan toimitettu ennakonpidätys maksetaan pidätyksen toimittamista seuraavan kalenterikuukauden 10 päivänä (ennakkoperintäasetus 31 §). Maksettavat määrät ilmenevät ennakkoperintälain 32 §:n mukaisesta valvontailmoituksesta (veroilmoitus). Ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöntinä ilmenevä passiivinen veropetos täyttyy, kun valvontailmoitusta ei ole annettu määräajassa.

Ns. mustan palkan maksamisen yhteydessä laiminlyödyään ennakkoperintälain 9 §:ssä säädetty ennakonpidätysvelvollisuus ja palkan maksamisesta johtuva edellä mainittu ilmoitusvelvollisuus. Näissä tapauksissa veropetoksen tunnusmerkistön katsottiin vakiintuneesti ennen 1.2.1998 voimaan tullutta lainmuutosta täyttyvän silloin, kun ennakonpidätys olisi tullut toimittaa. Ennakonpidätysvelvollisuuden laiminlyöminen on peruste sille, että myöhemmin ei anneta myöskään valvontailmoitusta maksetuista palkoista ja niistä toimittamatta jätetyistä ennakonpidätyksistä. Kun 1.2.1998 jälkeen mustien palkkojen maksamiseen liittyvän veropetoksen tunnusmerkistö täyttyy ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöntinä, lienee luontevinta katsoa nykyisen tekoajaksi valvontailmoituksen määräaika.⁶

Arvonlisäverolain 147 §:n mukaan verovelvollisen on maksettava tilitettävä vero valtiolle viimeistään kalenterikuukaudta seuraavan toisen kuukauden 15. päivänä, jolloin on annettava myös arvonlisäverolain 162 §:n 3 momentissa tarkoitettu veroilmoitus. Tämä päivä on myös ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöntiä koskevan veropetoksen teko aika.

Passiivisen veropetoksen yritys täyttyy, kun säännöksessä tarkoitettu ilmoitus olisi pitänyt antaa tai velvollisuus täyttää. Oikeuskirjallisuudessa on

⁶ Lehtonen 2001, s. 22, jossa hän katsoo ennakonpidätyksen toimittamisella voivan olla merkitystä veron määräämiselle vain ilmoitus- ja kirjanpitovelvollisuuden kautta, koska ennakonpidätysvelvollisuus ei ole sellainen velvollisuus, jolla yksinään olisi välitöntä merkitystä veron määräämiselle.

esitetty⁷, että passiivinen veropetos on yrityksen asteella niin kauan kuin veroviranomaisella on mahdollisuus panna maksuun ilmoittamatta jätetty vero muutoin kuin jälkiverotuksella. Tämän on katsottu johtuvan 1.2.1998 voimaan tulleen säännöksen seuraustunnusmerkissä käytetystä sanamuodosta ”määräämättä jättäminen”, jonka on väitetty viittaavan veroviranomaisen, ei verovelvollisen toimintaan.

Uutta veropetossäännöstä valmisteltaessa ei ollut tarkoitus muuttaa passiivisen veropetoksen täyttymisajankohtaa. Ns. oma-aloitteisten verojen (ennakkopidätys, työnantajan sosiaaliturvamaksu, arvonlisävero) osalta veroviranomainen ei verovelvollisen toimiessa oikein suorita veron määräämistä lainkaan, vaan verovelvollinen laskee, ilmoittaa ja maksaa veron määrääjassa oma-aloitteisesti. Jos verovelvollinen ei toimi lainmukaisesti (laskee tilitettävän veron väärin tai laiminlyö ilmoitus- tai maksuvelvollisuutensa) veroviranomainen voi määrätä veron maksettavaksi (ennakkoperintälain 38 §, laki työnantajan sosiaaliturvamaksusta 10–11 §, arvonlisäverolaki 177 §, 179 §).⁸

Veropetossäännöksessä tarkoitettuna ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöntinä on säädetty rangaistavaksi ennakoperintälain 32 §:n ja arvonlisäverolain 162 §:n mukaisen veroilmoituksen antamisen laiminlyöminen. Rikoslain 29 luvun 1 §:ssä tarkoitettu seuraustunnusmerkki viittaa oma-aloitteisten verojen osalta verovelvollisen omaan menettelyyn näiden verojen suuruuden määräämisessä.⁹ Täytetyn teon teko aika on tällöin säännöksistä ilmenevä määräaika, jossa veroilmoitus on viimeistään annettava, jolloin yritykselle ei jää juurikaan soveltamisalaa.¹⁰

⁷ Lehtonen 1998, s. 1321–1324, samansuuntaisesti myös Nuutila 2002, s. 1015.

⁸ Oikeuskirjallisuudessa viitattu arvonlisäverolain 178 § ei koske ilmoituksen laiminlyöntiä, vaan tilanteita, joissa veroilmoitus on annettu määrääjassa, mutta vero on maksamatta.

⁹ Vrt. Lehtonen 2001, s. 23–24. Lehtosen mukaan kuukausi- ja vuosivalvonta eivät sellaisenaan ole ”veron määräämistä” eikä oma-aloitteisten verojen osalta ole löydettävissä luontevaa vastinetta ”veron määräämiselle”.

¹⁰ Toisin Vaasan HO 12.3.1998 Nro 291, jossa on katsottu, että K:n ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönti on aiheuttanut sen, että veroa ei ole määrätty arvonlisäverolain 178 §:n mukaisessa vuoden määrääjassa tilikauden päättymisestä, jolloin rikoslain 29 luvun 1 §:n edellytys veron määräämättä jättämisestä on viimeistään täyttynyt. K oli menettelyllään välttänyt sen, että laiminlyödyt arvonlisäverot olisi maksuunpantu viivytyksettä. Se seikka, että maksettava arvonlisävero on myöhemmin toimitetun verotarkastuksen perusteella määrätty arvonlisäverolain 179 §:n mukaisena jälkiverotuksena, ei poista jo täytettyä veropetosta. Hovioikeus ei kuitenkaan ole ollut kannastaan varma, koska on todennut teon viimeistään täyttyvän ko. aikaan. Teon täyttymisajankohdalla on olennainen merkitys vahingonkorvausvelvollisuudesta päätettäessä. Oikeuskäytännössä on vakiintuneesti katsottu oma-aloitteisten verojen osalta passiivisen veropetoksen täyttymisajankohdaksi päivä, jolloin veroilmoitus oli viimeistään annettava.

Tuotaessa tavaraa maahan kolmansista maista eli Euroopan yhteisön ulkopuolelta verot ja tullit määrää piiritullikamari maahantuonnin yhteydessä, jolloin myös veropetoksen tunnusmerkistö täyttyy. Kun arvonlisäverollista tavaraa kuljetetaan yhteisön alueella (ns. yhteisöhankinta), maksettavan arvonlisäveron määrää verovirasto tehdyn ilmoituksen perusteella (arvonlisäverolaki 147 §) ja ns. väliaikaisessa valmisteverottomuusjärjestelmässä olevien tuotteiden valmisteveron piiritullikamari (valmisteverotuslaki 22 §). Tekoaika on tällöin se päivä, jolloin ilmoitus olisi tullut viimeistään antaa. Kun teon seurauksena on aiheeton veron palauttaminen, tekoaika on joko palauttamispäätöspäivä tai yritysasteisessa teossa vääränsisältöisen palautushakemuksen veroviranomaiselle toimittamisajankohta.

Jos halutaan käyttää ajoneuvoa muulla voimalla kuin sekoittamattomalla bensiinillä, valtiolle on suoritettava moottoriajoneuvovero (ns. dieselvero). Varsinainen ajoneuvovero suoritetaan kalenterivuositain veronkannossa (L moottoriajoneuvoverosta 3 §, 10 §). Jos esimerkiksi dieselöljyä käyttämään tarkoitettu ajoneuvossa halutaan käyttää dieselveroa lievemmin verotettua polttoainetta, siitä tulee ilmoittaa moottoriajoneuvoverolain 20 §:n mukaan ajoneuvohallintokeskukselle, joka panee maksuun saman lain 16 §:n nojalla lisäveron. Jos tämä ilmoitusvelvollisuus laiminlyödään, määrätään polttoainemaksulain 6 §:n perusteella korotettu polttoainemaksu. Moottoriajoneuvoverolain 14 §:n 1 momentin ja 16 §:n mukaista lisäveroa kuitenkin alennetaan saman lain 16 §:n mukaan maksuunpannun polttoainemaksun määrällä, enintään kuitenkin lisäveron alentamattomalla määrällä. Ns. dieselveropetos täyttää näin ollen veropetoksen tunnusmerkistön 1.2.1998 jälkeen ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöntinä eikä enää muuna petollisuutena kuten ennen sitä. Teko täyttyy, kun moottoriajoneuvoveroissa määrätty ilmoitusvelvollisuus laiminlyödään.¹¹

5 YRITYKSEEN LIITTYVIÄ ERITYISKYSYMYKSIÄ

Veropetos on nk. yritysrikos, jossa yritys on tunnusmerkistössä rinnastettu täytettyyn tekoon. Yritysrikoksissa teon moitittavuuden tai tekijän syyllisyyden kannalta ei ole merkitystä sillä, onko teko täyttynyt vai ei paljastuessaan. Verovelvollinen on tuolloin suorittanut jo kaikki hänen vallassaan olevat täy-

¹¹ Ks. veropetoksen arvioimisesta ko. tilanteessa KKO 2001:80.

täntöönpanotoimet loppuun ja teon paljastuminen johtuu yleensä viranomais-
ten toimenpiteistä, joihin verovelvollinen ei voi vaikuttaa. Verovalmistelussa
valmistelija ehkä sattumanvaraisestakin syystä alkaa epäillä annetun tiedon
oikeellisuutta ja lähettää verovelvolliselle täydennyspyynnön tai tullihallin-
non virkamiehet tarkastavat valtakunnan rajalla tehdyn riskianalyysin perus-
teella toimenpiteiden kohteeksi valikoituneen ajoneuvon, jolloin kuormassa
piilotettuna olleet savukkeet paljastuvat. Näissä tapauksissa väärä tieto on jo
annettu veronvälttämistarkoituksessa veroviranomaiselle ennen paljastumis-
ta, mutta se ei ole vielä vaikuttanut veron määräämiseen, jota ei ole ehditty
tehdä. Tekijän syyllisyys tai teon moitittavuus ei kuitenkaan vähene siitä, että
viranomaiset toimivat tehokkaasti tai onnekaasti sen jälkeen, kun verovel-
vollinen itse on jo toiminut tunnusmerkistön edellyttämällä tavalla.

Ns. yritysrikoksen rangaistavuutta voidaan perustella myös yleisestävillä
syillä. Rikoksissa kuten veropetoksessa, joissa kiinnijäämisriski on suurim-
millaan ennen niiden täyttymistä, on tarkoituksenmukaista säätää myös yri-
tys rangaistavaksi, koska muutoin teko olisi lähes riskiton.¹²

Nuutila on korostanut sitä, että veropetoksen yrityksessäkin rangaistavuus-
den perusta on teolla oikeudellisesti suojatuille eduille aiheutetussa vaaras-
sa, koska rikos jää usein yritykseksi sattumanvaraisten seikkojen takia. Hä-
nen mukaansa rikoksen täyttymisen vaaraa arvioidaan kahdesta näkökul-
masta; mikä oli tekijälle tekohetkellä ennakoitavaa ja oliko vaadittava vaara
tekohetkellä käsillä myös jälkikäteisen tiedon perusteella.¹³

Rangaistavan yrityksen edellyttämään konkreettiseen vaaraan on riittä-
vää, että seurauksen aiheutuminen on varteenotettava mahdollisuus.¹⁴ Frände
määrittelee varteenotettavan mahdollisuuden vaarantamisen asteeksi, jossa
todennäköisyys seurauksen syntymisestä on korkeampi kuin ”mahdollisuutta
ei voi poissulkea”, mutta kuitenkin selvästi alle 50 %:n todennäköisyys on
riittävä. Nuotion mukaan melko alhainenkin todennäköisyys voi olla riittä-
vä. Nuutila määrittelee vaaran alarajaksi kohdan, josta satunnaisuuden ala
alkaa. Vaaran varteenotettavuutta arvioitaessa otetaan huomioon tekijällä
oleva tapahtumien hallinta, seurauksen syntymisen todennäköisyyden aste
ja mahdollisen vahinkoseuraamuksen vakavuus. Mitä vakavampi seuraus
on mahdollinen, sitä matalampaa todennäköisyyden astetta edellytetään.¹⁵

¹² Frände 2005, s. 251–252.

¹³ Nuutila 1997, s. 323–324 ja 330.

¹⁴ HE 44/2002 vp, s. 137.

¹⁵ Nuutila 1997, s. 330, Nuotio 1998, s. 373, Frände 2005, s. 88.

Vastaavan asteista konkreettista vaaraa voitaneen pitää riittävänä myös yritysasteisessa veropetoksessa.¹⁶ Korkein oikeus on kuitenkin yritysasteista veropetosta koskevassa ratkaisussaan KKO 2006:26 arvioinut tunnusmerkistön täyttymistä suoraan seurausrikoksen edellyttämän todennäköisyyshallisuuden nojalla. Kysymys oli osakekaupalla saatujen luovutusvoittojen ilmoittamatta jättämisestä tilanteessa, jossa arvopaperinvälittäjien tulee verotusmenettelystä annetun lain 15 §:n 4 momentin nojalla ilmoittaa verottajalle arvopaperikaupat. Kun luovutusvoittojen jäämistä verottamatta ei voitu pitää tekijän menettelyn varsin todennäköisenä seurauksena, syyte hylättiin. Äänestysratkaisussa yksi eri mieltä ollut jäsen katsoi, ettei yritysasteelle jääneeseen veropetokseen ollut sovellettava todennäköisyyshallisuutta. Kun veron määrääminen oli jäänyt riippumaan tekijän kannalta arvioiden satunnaisista syistä, tunnusmerkistö oli täyttynyt. Toinen eri mieltä ollut jäsen katsoi tarkoitustahallisuuden asiassa täyttyneen. Todennäköisyys rikoksen täyttymisestä oli ollut jokseenkin alhainen, mutta sitä koskevaa mahdollisuutta ei voitu sulkea pois. Siten vaaran syntymättä jääminen oli johtunut tekijän kannalta vain satunnaisista syistä.

Edellä tarkoitettu satunnaisten syiden käsite¹⁷ rajoittaa kelvottoman yrityksen soveltamisalaa. Yrityksen kelvottomuus tai satunnaisten syiden olemassaolo perustuu jälkikäteisarvioon. Kyse on rangaistavasta yrityksestä, vaikka teolla ei olisikaan jälkikäteen arvioituna aiheutettu huomioon otettavaa vaaraa rikoksen täyttymisestä, jos vaara on objektiivisen arvion mukaan vältetty vain satunnaisista syistä. Nuutilan mukaan kelvottomasta yrityksestä on kyse, jos on selvää, ettei rikos olisi voinut tulla täytetyksi tai se olisi ollut erittäin epätodennäköistä, jolloin vaaraa tarkoittava ehto jää täytty-mättä.¹⁸

Veropetos voi jäädä kelvottomana yrityksenä rankaisematta esimerkiksi silloin, kun valtiotyönantajan palveluksessa oleva salaa veroilmoituksessaan palkkatulojaan, koska työnantaja ilmoittaa ne poikkeuksetta vuoden lopulla vuosi-ilmoituksella verovirastolle.

Ennen esitetyttyihin veroilmoituksiin siirtymistä 1.1.2006 oli epäselvää, missä määrin verovelvollinen saattoi luottaa siihen, että veronsaajalla on jo

¹⁶ Lehtosen mukaan yritysasteisessa veropetoksessa tekijän suhtautumisen tulee olla sel-laista, että siitä aiheutuu konkreettinen vaara veron välttämisestä. Ks. Lehtonen 1986, s. 276.

¹⁷ Ks. HE 44/2002 vp, s. 137 satunnaisten syiden käsitteestä.

¹⁸ Nuutila 1997, s. 329–331.

tiedot hänen verotukseensa vaikuttavista seikoista. Verohallinto saa esimerkiksi verotusmenettelystä annetun lain 15–18 §:n perusteella runsaasti tietoja sivullisilta tiedonantovelvollisilta kuten työntantajilta kaikista maksetuista rahanarvoisista suorituksista, pankeilta myönnetyistä lainoista ja niiden käyttötarkoituksesta sekä arvopaperivälittäjiltä välitetyistä arvopaperikaupoista. Jos verovelvollinen jätti aikaisemmin veroilmoituksessaan mainitsematta sivullisen tiedonantovelvollisuuden piirissä olevan tulonsa, ei ollut kaikissa tapauksissa täysin selvää, syntyikö menettelystä konkreettinen vaara veron välttämisestä. Kun verovelvollisella oli silloisen verotusmenettelylain 10 §:n perusteella velvollisuus ilmoittaa omassa ilmoituksessaan kaikki verotettavat tulonsa, saattoiko verohallinnon oikeus saada sivullisilta tietoja ja sivullisen velvollisuus ilmoittaa ko. tiedot vaikuttaa tähän velvollisuuteen?

Lähtökohtana tulisi edellä mainitusta korkeimman oikeuden ratkaisusta huolimatta olla, että verovelvollisen omiin velvollisuuksiin sivullisen velvollisuudet eivät vaikuta. Verovelvollisella voitaneen kuitenkin katsoa olevan oikeus tietyissä tilanteissa luottaa siihen, että sivulliset tiedonantovelvolliset toimivat velvollisuuksiensa mukaisesti ellei hänellä ole perusteltua syytä muuta epäillä. Esimerkiksi julkisoikeudellisten yhteisöjen voidaan luottaa täyttävän työntantajina verotukseen liittyvät velvollisuutensa, joten konkreettista vaaraa veron välttämisestä ei syntyne, vaikka palkansaaaja jättäisi nämä tulonsa itse ilmoittamatta. Jos työntekijällä on yksityisen työntantajansa toiminnasta saamansa tiedon perusteella aihetta epäillä, ettei työntäjä täytä verotukseen liittyviä velvollisuuksiaan, tulojen ilmoittamatta jättämisestä henkilökohtaisessa veroilmoituksessa voi aiheutua lähes varmasti vaara veropetoksen seuraustunnusmerkin täyttymisestä.

Tilanne on epäselvempi tapauksissa, joissa sivullisina tiedonantovelvollisina ovat esimerkiksi pankit tai arvopaperinvälittäjät. Verovelvollisella ei lähtökohtaisesti voine olla tietoa siitä, miten vertailutietojen toimittaminen verottajalle näissä yhteisöissä on järjestetty ja kuinka aukoton se on.¹⁹ Tulojen ilmoittamatta jättämisestä tai esimerkiksi vähennyskveltettömien korkomenojen ilmoittamisesta veroilmoituksessa voi aiheutua konkreettinen vaara veron määräämättä jäämisestä. Verovelvollinen ei voi lähtökohtaisesti luottaa siihen, että verottaja hänen verotustaan valmistellessaan erikseen kehoitaisi tai pyytäisi sivullista tiedonantovelvollista antamaan verotusmenettely-

¹⁹ Vrt. KKO 2006:26, jossa pidettiin ilmeisenä, että verottajalla on verotusta toimittaessaan varsin kattavat tiedot kotimaisten arvopaperinvälittäjien välittämistä kaupoista.

lain 19–20 §:ssä tarkoitettuja tietoja tai tekisi saman lain 21 §:ssä tarkoitetun vertailutietotarkastuksen.

Uudessa henkilöverotuksessa käytettävä esitätetty veroilmoitus perustuu verottajan vertailutietoina saamiin tietoihin. Verotusmenettelylain 7 §:n (22.12.2005/1145) mukaan verovelvollisen tulee korjata veroilmoituksessaan havaitsemansa virheet ja täydentää siinä olevat puutteet, joten vastavaa vertailutietoihin liittyvää ongelmaa kuin aikaisemmin ei pitäisi pääsääntöisesti enää olla. Jos verovelvollinen ei palauta esitätettyä veroilmoitusta verottajalle, hänen katsotaan antaneen ilmoituksensa esitätetyssä muodossa, jolloin hän vastaa myös siinä olevista mahdollisista virheistä ja puutteista. Jos verovelvollinen ei ole saanut esitätettyä ilmoitusta ja hänellä on verotettavia tuloja, hän on velvollinen kehotuksesta antamaan veroilmoituksen. Tässä tilanteessa verottajan saamalla vertailutiedoilla lienee sama merkitys kuin vanhassa menettelyssäkin.

Uudessa menettelyssä veropetos täyttyy yritysasteisena silloin, kun verovelvollinen laiminlyö määräajassa palauttaa korjatun veroilmoituksensa tai laiminlyö veroilmoituksen antamisen määräajassa, ellei ole saanut esitätettyä ilmoitusta. Teko tulee arvioitavaksi täytettynä veropetoksena, jos laiminlyönnin seurauksena vero määrätään liian alhaisena tai se jää määräämättä kokonaan.

Rikoslain 5 luvun 2 §:ssä (13.6.2003/515) säädetään yrityksestä luopumisesta ja tehokkaasta katumisesta. Sen mukaan yrityksestä ei rangaista, jos tekijä on vapaaehtoisesti luopunut rikoksen täyttämisestä tai muuten estänyt tunnusmerkistössä tarkoitetun seurauksen syntymisen. Yrityksestä luopumisella ei kuitenkaan ole merkitystä ns. yritysrikoksissa, joissa yritys on tunnusmerkistössä rinnastettu täytettyyn tekoon. Tällöin yritysikin täyttää tunnusmerkistön, eikä vastuusta vapautuminen rikoksen täyttymispisteen jälkeen ole mahdollista.²⁰

Tehokasta katumista voidaan sen sijaan soveltaa päättyneiden yritysten tilanteissa, kun tekijä on tehnyt jo tunnusmerkistön täyttymiseksi kaiken tarvittavan, mutta seuraus ei ole vielä ilmennyt. Vastuusta vapautumisen edellytyksenä on kuitenkin, että tekijä toimii vapaaehtoisesti ja onnistuu pyrkimyksessään estää seurauksen syntyminen.²¹

Verovelvollinen voi välttyä rangaistusvastuulta vääränsisältöisen veroilmoituksen veroviranomaiselle toimittamisen jälkeen ainoastaan, jos hän oma-

²⁰ HE 44/2002 vp, s. 143.

²¹ HE 44/2002 vp, s. 141. Vrt. Tapani 2006, s. 521–523 ja 2006a, s. 524–527.

aloitteisesti ja vapaaehtoisesti korjaa virheen ennen kuin viranomainen on sen havainnut. Oma-aloitteisuus ja vapaaehtoisuus arvioidaan samoin kuin se tehdään muidenkin rikosten osalta.²² Helsingin hovioikeus on tapauksessa 27.5.1997 nro 1842 katsonut, että A oli yrittänyt pidättää veroa salatesaan veroilmoituksessaan verovuodelta 1993 yhtiön kassasta nostamansa varat, vaikka hän olikin keväällä 1994 toimittanut verovirastoon varoja koskevan tilityksen osingonjaosta ja vuosi-ilmoituksen osingoista. Allekirjoittamaton osingonjakoilmoitus ei kuitenkaan riittänyt, koska A oli etukäteen tiennyt tulevasta verotarkastuksesta ja sen vuoksi ilmoittanut oikeat, vaikkakin puutteelliset, tiedot veroviranomaisille ennen verotarkastuksen alkamista.

Tehokas katuminen ei ole mahdollista oma-aloitteisten verojen osalta silloinkaan, kun verovelvollinen korjaa virheen veroilmoituksessaan (nyk. valvontailmoitus) valvontailmoituksella (nyk. vuosi-ilmoitus) ennen kuin veronsaaja on havainnut virheen. Korkein oikeus on tuominnut ratkaisussaan KKO 1986 II 29 työnantajan edustajan veropetoksesta, kun ennakonpidätystä koskevassa kuukausi-ilmoituksessa eli varsinaisessa veroilmoituksessa oli ilmoitettu ja sen perusteella suoritettu tilitettävät verot liian alhaisina. Vuosi-ilmoituksella annetut oikeat tiedot eivät enää ilmentäneet tehokasta katumista.

Nykyisin ilmoitusvelvollisuutensa tuloverotuksessa laiminlyönyt voinee tehokkaasti sitä katua antamalla vapaaehtoisesti ko. ilmoituksen ennen verotuksen valmistumista.

Tehokkaana katumisena ei ole pidetty sitä, että vääränsisältöisten perukirjojen verovirastoon toimittamisen jälkeen laatii perukirjoista puuttuvasta omaisuudesta lahjakirjat ja lähettää ne verotoimistoon lahjaveron määräämistä varten. Korkein oikeus on ratkaisussaan KKO 2005:144 todennut, että tehokas katuminen olisi ko. tilanteessa edellyttänyt sitä, että verovirastolle olisi ilmoitettu perukirjoissa olevan verotukseen vaikuttavia vääriä tietoja, jotka uudella ilmoituksella olisi oikaistu. Korkein oikeus toteaa myös ratkaisussaan, ettei yrityksestä luopuminen ole mahdollista enää sen jälkeen, kun teko on tullut ns. yritysrikoksessa yritysasteisena täytetyksi.

Verolainsäädännöllä ja verotusmenettelyllä on ratkaiseva merkitys, kun arvioidaan sitä, onko yksittäisellä menettelyllä vältetty tai yritetty välttää

²² Oma-aloitteisuutta ja vapaaehtoisuutta ei ilmennä menettely, jossa väärät tiedot korjataan esimerkiksi siksi, että tekijä uhataan antaa ilmi veropetoksesta tai kuolinpesään haetaan pesänselvittäjää ja -jakajaa, jonka tekijä epäilee saavan selville perukirjasta puuttuvat varallisuuserät.

veroa vai onko se kokonaan säännöksen soveltamisalan ulkopuolella. Esi-merkiksi tilanteessa, jossa kolmannesta maasta tuodaan tavaraa Suomeen verollista liiketoimintaa varten ja ilmoitetaan tullille tavarán arvo liian pienenä, arvonlisävero tulee määrättyä liian alhaisena. Verovelvollisella on kuitenkin arvonlisäverolain 102 §:n mukaan oikeus vähentää verollista liiketoimintaansa varten maahan tuomastaan tavarasta suoritettava vero kotimaan arvonlisäverotuksessa sinä kuukautena, jona tavara on tullattu. Vähennysoikeuden tarkoituksena on, ettei liiketoimintaa varten maahan tuotua tavaraa sen varastossa ollessa rasita arvonlisävero. Arvonlisäverolain mukainen vähennysoikeus tarkoittaa sitä, ettei valtiolle kerry arvonlisäveroa tavarán maahantuonnista, vaan se kertyy tosiasiallisesti vasta tavaraa kotimaassa jälleenvyytäessä. Jos arvonlisäveron määräämisen perusteena oleva tavarán tullausarvo on maahantuonnin yhteydessä ilmoitettu tullille todellista alhaisemmaksi, myös tullausarvoon perustunut vero ja sen mukainen vähennysoikeus ovat vastaavasti jääneet alhaisemmiksi kuin tavaraa lain säännösten mukaan oikein tullattaessa olisi tapahtunut.

Kun verovelvollinen kotimaan myynnin yhteydessä sisällyttää maahantuodun tavarán myyntihintaan myös tullille ilmoittamatta jätetyt kustannuserät ja tilittää niistäkin arvonlisäveron, vero tulee määrättyksi oikean suuruisena, eikä valtiolta ole jäänyt eikä voinutkaan jäädä saamatta kyseisten tavarárien osalta arvonlisäveroa, vaikka vero maahantuotaessa on määrätty liian alhaisena. Korkein oikeus on ratkaisussaan KKO 2004:56 purkanut lainvoimaisen veropetosta koskevan tuomion näillä perusteilla.

Kyseinen menettely ei täytä myöskään yritysasteisen veropetoksen tunnusmerkistöä, koska meneteltäessä korkeimman oikeuden ratkaisusta ilmevin tavoin konkreettista vaaraa veron välttämisestä ei synny. Kun verovelvollisen tarkoituksena on sisällyttää maahantuontivaiheessa salatut kustannuserät kotimaan myynnin myyntihintaan, hänen menettelystä saamansa etu on veronmaksun lykkääntymisestä syntyvä korkohyöty. Vakiintuneesti on katsottu, että veropetossäännös suojaa vain veron pääomaa, ei verovelvollisen veronsaajien kustannuksella hankkimaa korkohyötyä.

Korkeimman oikeuden ratkaisusta ei tule päätellä, että verovelvollinen ei voisi koskaan syyllistyä veropetokseen antaessaan tullille vääriä tietoja. Ratkaisu koskee vain tapauksia, joissa verovelvollisella on tarkoitus ainoastaan myöhentää veronmaksuaan, ei tilanteita, joissa tarkoituksena on välttää veroa. Tekijän tarkoitus maahantuontihetkellä on näyttökysymys.

6 TUNNUSMERKISTÖN SYSTEMATIikka JA TEKOTAVAT

Verorikossäännökset on systematisoitu siten, että verotusmenettelyyn ja nimenomaan veron oikeaan määräämiseen liittyvät teot on säädetty rangaistaviksi veropetossäännöksissä rikoslain 29 luvun 1–3 §:ssä, veron suorittamatta jättäminen verorikkomuksena rikoslain 29 luvun 4 §:ssä ja vähäisemmät verovelvollisen velvollisuuksiin liittyvät rikkomukset eri verolaeissa.²³ Yleensä näiden rikkomusten täyttyminen edellyttää vain kehotuksen jälkeen tapahtuneen ilmoitusvelvollisuuden laiminlyömisestä. Muita edellytyksiä rikkomuksen tunnusmerkistön täyttymiselle ei ole. Käytännössä tahallisuus täytyy aina, jos verottajan kehotettua täyttämään verolajiin liittyvän velvollisuuden, laiminlyö sen. Verolaeissa säädettyjen velvollisuuksien rikkomisen tulisi käsiteltäväksi lähinnä rangaistusmääräysmenettelyssä, mutta verottaja puuttuu ko. rikkomuksiin varsin harvoin.

Veropetos saa sisältönsä verolainsäädännöstä. Tämän takia tunnusmerkistön täyttävän menettelyn rikosoikeudelliseksi arvioimiseksi on tunnettava myös verolainsäädännön sisältö. Teon rangaistavuus määräytyy lisäksi tekoaikaa voimassa olleen verosäännöksen perusteella, ellei myöhemmin voimaan tulleesta säännöksestä muuta johdu.²⁴ Verolaeista ilmenee kunkin verolajin osalta erikseen, mikä on veron määräämiseen tai verottomuuden peruste, kuka on verovelvollinen, saako verosta tehdä ja millaisia vähennyksiä. Verolaeista ilmenee edelleen milloin, kuka ja miten veron määrää, tilitää, ilmoittaa ja maksaa.

Veropetoksen tekotapoja on neljä. Veron välttäminen voi olla seurausta viranomaiselle annetusta veron määräämiseen vaikuttavasta väärästä tiedosta, tällaisen tiedon salaamisesta verotusta varten annetussa ilmoituksessa, ilmoitusvelvollisuuden tai muun verotusta varten säädetyn velvollisuuden laiminlyönnistä tai muusta petollisuudesta.

Veropetoksen tunnusmerkistössä on pyritty kattamaan kaikki ne tekotavat, joita lainsäätäjällä on pitänyt rikosoikeudellisesti moitittavina. Jokaisella tekotavalla on oma soveltamisalansa eivätkä ne lähtökohtaisesti ole päällekkäisiä. Muulla petollisuudella on säädetty rangaistavaksi menettelyt, jotka

²³ Esimerkiksi ennakkoperintälain 55 § ja arvonnäisäverolain 218 §.

²⁴ Verosäännösten muutoksiin ei yleensä sovelleta lievemmän lain periaatetta, koska verosäännösten muutokset eivät pääsääntöisesti osoita muuttunutta suhtautumista menettelyyn moitittavuuteen.

eivät täytä muita tekotapoja. Sen soveltamisala on kuitenkin suppea. Tekota-voista väärän tiedon antaminen, tiedon salaaminen ja muu petollisuus ovat olleet voimassa koko 1990-luvun. Aikaisemmin soveltamisalaan kuuluman- ton passiivinen veropetos säädettiin ensimmäisen kerran rangaistavaksi 1.1.1991 voimaan tulleessa rajoitusehdon sisältäneessä muodossa ja 1.2.1998 ilman rajoituksia.

6.1 Väärä tieto

Oikeuskäytännössä yleisin tekomuoto ennen 1.2.1998 lainmuutosta oli väärän tiedon antaminen viranomaiselle verotusta varten veron määräämiseen vaikuttavasta seikasta. Väärän tiedon voi antaa kirjallisesti, koneellisesti tai suullisesti. Se on annettava kuitenkin sellaiselle viranomaiselle, jonka toimenpiteillä voi olla vaikutusta verovelvolliselle määrättävään veroon kuten verovalmistelijalle, verotarkastajalle, oikaisulautakunnalle tai hallinto-oikeudelle.

Oikeuskirjallisuudessa on aikaisemmin katsottu²⁵, että ns. vertailutietoina veroviranomaiselle välittyvät väärät tiedot eivät täytä veropetoksen tunnusmerkistön edellytyksiä verotusta varten annetuista tiedoista. Tällöin on tarkoitettu esimerkiksi pankkien, vakuutuslaitosten ja Kansaneläkelaitoksen kautta verotukseen välittyviä tietoja, jotka verovelvollinen on antanut ulkopuoliselle taholle muussa tarkoituksessa kuin verotukseensa vaikuttaakseen. Näin lienee edelleenkin, vaikka näiden tietojen merkitys korostuu uudessa esitetyttyihin veroilmoituksiin perustuvassa henkilöverotuksessa. Verovelvollisella on kuitenkin velvollisuus korjata esitetylle veroilmoitukselle välittyneet vertailutietoihin perustuvat väärät tai puutteelliset tiedot.

Uusi tilanne on syntynyt Euroopan yhteisön alueella tapahtuvaan ns. yhteisökauppaan liittyen. Yhteisön alueella tapahtuvaa arvonlisäverotonta kauppaa valvotaan ns. VIES-järjestelmän²⁶ avulla. Kunkin jäsenvaltion veroviranomaiset keräävät omaan sähköiseen tietokantaansa verovelvollisten ilmoittamat yhteisöalueella tehdyt ostot ja myynnit. Muiden jäsenvaltioiden veroviranomaisilla on oikeus saada tietoja tästä tietokannasta.²⁷

²⁵ Lehtonen 1986, s. 187.

²⁶ VIES – VAT Information Exchange System.

²⁷ Neuvoston asetus (ETY) nro 218/92, annettu 27.1.1992, hallinnollisesta yhteistyöstä välillisen verotuksen (ALV) alalla.

Jos suomalainen arvonlisäverovelvollinen ostaa esimerkiksi Saksasta tavaraa liiketoimintaansa, saksalaisen myyjän laskuun ei sisälly arvonlisävero, vaan arvonlisävero tilitetään tavarán määránpáámaassa eli Suomessa. Koska järjestelmä on herkkä väärinkäytöksille, sekä myyjän että ostajan on ilmoitettava omassa veroilmoituksessaan verottoman myyntinsä ja hankintojensa määrä sekä yksilöitävä asiakkaansa arvonlisäverotunnisteella eli ns. alv-tunnuksella. Jos tunnuksen haltija jättää hankintansa ilmoittamatta omassa jäsenvaltiossaan, vero voidaan panna maksuun ostajalle myyjän sijaintivaltioista saadun myyntitiedon perusteella. Jos ostaja antaa myyjälle yhteisökaupassa väärän alv-tunnuksen ja vero tulee maksuunpannuksi väärälle verovelvolliselle VIES-tietojen perusteella, ostajan tekoa voitaneen pitää veropetossäännöksessä tarkoitettuna väärän tiedon antamisena veroviranomaiselle.²⁸

Annetun väärän tiedon tulee olla objektiivisesti arvioiden väärä. Tyypillisesti tuloverotuksessa annetaan väärää tietoa tulojen ja vähennysten määrästä, ennakkoperinnässä maksetuista palkoista ja arvonlisäverotuksessa verollisesta myynnistä ja siitä tehtävistä vähennyksistä. Kolmansista maista tapahtuvan maahantuonnin yhteydessä väärät tiedot liittyvät usein tuotavan tavarán laatuun (tupakkaa ja alkoholia ilmoitetaan puutavarana) tai tuotavan tavarán arvoon (tullille esitetään hankintahinnan osalta vääränsisältöinen lasku). Annetut tiedot voivat olla väärä myös siksi, että ne eivät vastaa todellisia tapahtumia kuten VIES-tietojen yhteydessä esitetty esimerkki osoittaa.

Verovelvollinen vastaa verotusta varten antamiensa tietojen oikeellisuudesta ja siitä, että tiedot annetaan sellaisessa muodossa ja laajuudessa, että veroviranomainen voi niiden perusteella määrätä veron oikeanlaisena ja -suuruisena. Veroviranomainen vastaa siitä, että verovalmistelussa huomioidaan kaikki verovelvollisen antamat ja ulkopuolisilta saadut tiedot sekä omien laskelmiensa, tulkintojensa ja arvostustensa oikeellisuudesta.

Tuloverotus

Oikeuskäytännössä eräässä tapauksessa²⁹ neljän yhtiön veroilmoituksissa ilmoitettiin yhtiöiden verotettava tulo huomattavasti todellista alhaisempaa. Aikaisempina verovuosina ko. holding-yhtiöt oli verotettu tulo- ja varal-

²⁸ Näin myös Nuutila 2002, s. 1010.

²⁹ Helsingin HO 30.3.2001 nro 818.

lisuusverolain mukaan, koska niiden toimintaan kuului vain erään yhtiön osakkeiden omistaminen. Nyt kyseessä olevalta verovuodelta verovelvolliset olivat muuttaneet kirjanpidossaan muistiotositteilla taserakenteensa elinkeinoverolain mukaan verotettaviksi arvopaperikauppiaille ja ilmoittivat veroilmoituksillaan liikevaihtonsa kasvaneen huomattavasti edellisestä vuodesta. Veroilmoituksista ei kuitenkaan ilmennyt, että liikevaihdon kasvu johtui yhdestä kaupasta, jolla aikaisemmin omistetut osakkeet oli myyty.

Veroilmoitusten liitteenä olleessa taseessa oli vaihto-omaisuuden arvo ilmoitettu väärin, minkä seurauksena tuloslaskelmalle oli siirtynyt väärän suuruinen varaston muutos. Väärä vaihto-omaisuuden arvo ja varaston muutos johtuivat kirjanpidoissa tehdyistä perusteettomista hinnanlaskuvähennyksistä, joita ei ilmennyt veroilmoituksista ja joita ei pyynnöstäkään selvitetty muutoin kuin ilmoittamalla osakekaupoista saadut varat hävityn Englannin kaanaalisairilla rekisteröidyn yhtiön liiketoiminnan yhteydessä.

Veropetosten toteuttamistapa osoitti, että ne oli huolellisesti suunniteltu ja niiden tekeminen oli vaatinut laskentatoimen ammattitaitoa. Järjestely ilmeisesti perustui verovelvollisten luottamukseen siitä, etteivät ns. vahvan pankkisalaisuuden maat luovuta kansainvälisenä oikeusapuna pankkisalaisuuden alaisia tietoja Suomen viranomaisille. Verorikosten syyttämistä varten saatiin kuitenkin pankkisalaisuuden alaisia tietoja sekä Guernseyn että Sveitsin oikeusviranomaisilta. Vastaajat tuomittiin mm. törkeistä veropetoksista vankeusrangaistuksiin.

Verorikosten selvittämisen yhteydessä joudutaan yhä useammin miettimään sitä, onko ulkomaille siirrettyjen varojen tai siellä olevien asiakirjojen saamiseen esitutkintaa ja oikeudenkäyntiä varten mahdollisuuksia. Tietoja voidaan saada eri viranomaisten (verohallinto, tullihallinto, poliisi) omalla hallinnonalallaan tekemien sopimusten perusteella. Myös Euroopan yhteisö on kiinnittänyt huomiota tarpeeseen turvata yhteisön ja sen jäsenmaiden verotulojen kertyminen yhteistyöllä (virka-apu). Virka-apuna saatuja tietoja rasittavat usein erilaiset käyttörajoitukset. Keskinäistä oikeusapua rikosasioissa koskevan eurooppalaisen yleissopimuksen (ns. Strasbourgin sopimus) perusteella on mahdollista saada myös verorikosten tutkintaa ja oikeudenkäyntiä varten tietoja ja asiakirjoja, joiden hankkiminen kohdemaassa edellyttää pakkokeinojen käyttöä (oikeusapu). Sopimukseen liittyy mahdollisuus rajata tietojen luovuttaminen verorikoksiin liittyen kokonaan sopimuksen soveltamisalan ulkopuolelle. Verorikosten osalta tietojen käyttöä rasittavat usein myös erilaiset käyttörajoitukset. Esimerkiksi Sveitsin luovuttamia tietoja saa käyttää vain sellaisten verorikosten syyttämiseen, jotka ovat vero-

rikoksia myös Sveitsin lain mukaan. Nykyisin ovat kuitenkin ns. vahvan pankkisalaisuuden maatkin ryhtyneet luovuttamaan tietoja myös verorikosten selvittämistä varten.³⁰

Ennakkoperintä

Elinkeinoelämässä yleistynyt toimintojen ulkoistaminen on aiheuttanut ongelmia myös veropetossäännöksen soveltamisessa. Työvoimavaltaisissa pie-nehköissä yrityksissä on yleistynyt pyrkimys ohjata liiketoiminnan tulot ja menot eri yrityksiin tarkoituksin kohdentaa verotus sellaiseen tahoon, jolla ei ole tuloja tai varallisuutta vastata verovelosta.

Tyypillisimmillään järjestely toteutetaan siten, että yritys A myy työsuorituksia edellyttäviä palveluja ulkopuolisille ja ostaa tarvitsemansa työvoiman tosiasiassa hallitsemaltaan yritykseltä B. A laskuttaa ulkopuolisilta käyvän hinnan mukaisen palkkion työsuorituksista, mutta maksaa B:lle samoista työsuorituksista vain työntekijöiden nettopalkkaa vastaavan määrän. Yhtiö B maksaa työntekijöille nettopalkat ja tekee verovirastolle kuukausittain ilmoituksen maksetuista palkoista, mutta laiminlyö ennakonpidätysten ja työnantajan sosiaaliturvamaksun tilittämisen. Kun verovirasto panee maksuun tiettyllä viiveellä maksamattomat verot, toiminta siirretään yhtiöstä B yhtiöön C ja yhtiö B ajautuu konkurssiin. Yhtiössä B ei ole varallisuutta maksuunpantujen verojen maksamiseen ja sen vastuuhenkilöt ovat varattomia bulvaaneja.

Näennäisesti järjestelyssä ei anneta vääriä tietoja viranomaiselle eikä laiminlyödä ilmoitusvelvollisuutta. Yhtiö B jättää ainoastaan työnantajasuoritukset tilittämättä verovirastolla, mikä voi täyttää verorikkomuksen tunnusmerkistön. Koska yhtiö B:n liiketoiminnan koko tulos on työntekijöiden nettopalkkojen suuruinen, on kuitenkin kyseenalaista, voisiko rikoslain 29 luvun 4 §:ssä asetettu maksukykyisyysedellytys täyttyä.

Edellä kuvattuun järjestelyyn on selkeästi ryhdytty ainoastaan tarkoituksin kohdistaa veronmaksuvelvollisuus maksukyvyttömäksi tehtyyn yhtiöön, joka yleensä on osakeyhtiömuotoinen. On tulkinnanvaraista voidaanko yhtiön B toimintaa edes kutsua liiketoiminnaksi, ainakaan sen tarkoitus ei ole voiton tavoittelu eikä se usein ole ulospäin suuntautuvaakaan. Ratkaistavaksi tulee, voidaanko tällaisessa tilanteessa katsoa, että muodollisesti yhtiöön B työsuhteessa olevat ovatkin yhtiön A työntekijöitä.

³⁰ Ks. Työryhmän mietintö Oikeusministeriö 1/2000, Lardot 1997, vrt. Huhtamäki 2000, s. 39.

Jos työntekijät katsotaan yhtiön A palveluksessa oleviksi, A on ennakkoperintälain 9 §:n mukaan suorituksen maksaja, jolle kuuluu ennakonpidätysvelvollisuus ja siihen liittyvät muut velvollisuudet kuten valvontailmoituksen antaminen ja veron maksaminen. Veropetoksen tunnusmerkistö täyttynee, kun yhtiö A joko antaa vääransisältöisen valvontailmoituksen verovirastolle työntekijöille maksettujen palkkojen määrästä tai 1.2.1998 jälkeen laiminlyö tämän velvollisuuden kokonaan.

Oikeuskäytännössä esillä olleessa tapauksessa³¹ todellista liiketoimintaa harjoittaneen työvoimaa ulkopuolisille vuokranneen yhtiön edustajat tuomittiin törkeästä veropetoksesta. Tapauksessa katsottiin, että he olivat salanneet yhtiön kuukausi- ja vuosi-ilmoituksissa työntekijöille maksetut palkat ja niihin liittyneet työnantajasuoritukset. Todelliseksi työnantajaksi ja verovelvolliseksi oli katsottava varsinaista liiketoimintaa harjoittanut yhtiö eikä alihankkijayhtiö.

Ennakkoperinnässä on ongelmattomampaa katsoa, että ennakkoperintälain 9 §:ssä tarkoitettu suorituksen maksaja on joku muu kuin se, joka haluaa työnantajana esiintyä kuin esimerkiksi elinkeinoverotuksessa samastaa osakeyhtiömuotoinen verovelvollinen luonnolliseen henkilöön. Käytännössä on ajoittain esiintynyt tapauksia varsinkin ns. veroparatiisiyhtiöihin, mutta myös kotimaisiin pieniin osakeyhtiöihin liittyen, joissa on jouduttu miettimään samastamisen mahdollisuuksia rikosoikeudessa. Oikeuskirjallisuudessa asiaa on pohdittu varsin vähän.³²

Arvonlisäverotus

Veropetoksen tunnusmerkistön täyttyminen on 1990-luvulla tullut usein arvioitavaksi ns. harmaan talouden yhteydessä. Yrittäjät toimivat harmaassa taloudessa joko kokonaan verovalvonnan ulkopuolella eli laiminlyövät kaikkien verotusta varten annettavien ilmoitusten tekemisen tai antavat vääransisältöisiä ilmoituksia esimerkiksi toiminnasta aiheutuneista kuluista, erityisesti maksetuista palkoista ja arvonlisäverollisesta myynnistä. Toimintaan on liittynyt usein laajaa ns. kuittikauppaa, jossa toimivan tai toimimattoman osakeyhtiön nimissä myydään harmaassa taloudessa toimiville vääransisältöisiä laskuja, joilla niiden ostajayritys kattaa kirjanpidossaan esimerkiksi

³¹ Turun HO 9.1.1995 nro 69.

³² Huttunen 1996 s. 5–76, Lahti 1991, s. 1187, Kuortti 1997, s. 164–177, Huhtamäki 1999, s. 142–152.

palkkakuluja, kun palkkoja on maksettu ennakonpidätystä toimittamatta tai vähentää laskujen osoittaman määrän perusteettomasti arvonlisäverotuksessaan.

Arvonlisäverotuksessa tehdyt ja veroilmoituksesta ilmenevät aiheettomat vähennykset arvioidaan väärän tiedon antamisena. Jos perusteettomia menotositteita liitetään verovelvollisen kirjanpitoon todellisten kulujen peittämiseksi, teolla ei ole vaikutusta tuloverotukseen. Siltä osin kun toimintaan liittyy ns. mustien palkkojen maksamista, teko arvioidaan 1.2.1998 jälkeen passiivisena veropetoksena ja ennen sitä muuna petollisena toimenä.

Nykyisin on lisääntynyt ns. lyhyen elinkaaren yritysten käyttö harmaassa taloudessa. Järjestelyssä yrityksen elinkaari päättyy lyhimmillään ennen ensimmäisen valvontailmoituksen antamisen määräpäivää. Arvonlisäverollista toimintaa harjoittava osakeyhtiö, jolla on työntekijöitä, laiminlyö kaikki verotukseen liittyvät velvollisuutensa ja joko lopettaa toimintansa kokonaan tai vaihtaa vastuuhenkilönsä bulvaaneihin lähes kuukausittain. Yhtiön toiminta siirretään kokonaisuudessaan uuteen yhtiöön, joka jälleen lopettaa toimintansa, kun veroilmoitukset tulisi antaa ja verot tilittää. Toiminnan selvittäminen ei ainoastaan edellytä lainvalvontaviranomaisilta runsasta panostusta, vaan toiminta saattaa saada sellaiset mittasuhteet, että se vaikuttaa ko. toimialan kilpailutilanteeseen.

Ns. tulliveropetokset

Tulli kantaa maahantuontiin perustuvat tullit, verot ja maksut silloin, kun tavara tuodaan Suomeen Euroopan yhteisön ulkopuolelta (ns. kolmannet maat). Tavaranhaltija tai siinä asemassa maahantuonnin tapahtuessa oleva, usein huolintaliike, antaa maahantuonnin yhteydessä tullille verojen ja tullien määräämisen perusteeksi ilmoituksen tavarán laadusta, arvosta, alkuperämaasta, määränpäästä ja tullimenettelystä, johon tavara pyydetään asetettavaksi. Jos tässä ilmoituksessa tullille annetaan tosiasioita vastaamaton tieto veron määräämiseen vaikuttavasta seikasta, joka aiheuttaa veron välttämisen, voi veropetoksen tunnusmerkistö täyttyä väärän tiedon antamisena.

Myös matkustajaliikenteessä on mahdollista syyllistyä ns. tulliveropetokseen. Kun yksityishenkilö laiminlyö ilmoittaa tullille esimerkiksi kolmannelta maasta tuomansa tavarat, jotka määränsä tai laatunsa takia olisi maahan tuotaessa verotettava, veropetoksen tunnusmerkistö voi täyttyä. Korkein oikeus on ratkaisussaan KKO 2003:92 tuominnut kaksi yksityishenkilöä

veropetoksesta, kun he olivat tuoneet Venäjältä valmisteverotuslain 19 §:ssä tullittomaksi ja verottomaksi säädettyjen määrien rajoissa alkoholituotteita ja tupakkaa pääosin muuhun tarkoitukseen kuin yksityiseen käyttöön. Valmisteverotuslaissa tarkoitettu tullittomuus koskee vain yksityiseen käyttöön tuotavia tuotteita, joten pääasiassa muuhun tarkoitukseen tuodut alkoholi ja tupakka olisi tullut ilmoittaa tullille verotettavaksi.

Viime vuosina tullihallinto on paljastanut enenevässä määrin tapauksia, joissa suuria määriä tupakkaa, väkiviinaa tai muita alkoholijuomia on löytenyt kätkeytyneinä lasteihin, jotka tullille on ilmoitettu esimerkiksi puutavarana.³³ Ongelmallisin tilanne on veropetoksen tunnusmerkistön soveltamisen kannalta silloin, kun kyse on tupakasta tai alkoholista, jota kuljetetaan yhteisön kautta kolmanteen maahan ns. ulkoisen passituksen menettelyssä.

Tullikoodeksin³⁴ mukaan ns. kauttakuljetuksessa oleville tupakalle ja alkoholille on tullivelan maksamisesta annettava vakuus, joka tullikoodeksin ja sen soveltamisasetuksen perusteella määrätään ns. petosriskeille alttiille tavaroille³⁵ täysimääräisenä.³⁶ Vakuusmaksu vastaa tavarasta kannettavia tulleja, valmisteveroja ja arvonlisäveroa, jotka näillä tuotteilla ovat varsin korkeat. Vakuuden tarkoituksena on sen varmistaminen, että ko. verot ja maksut tulevat suoritetuiksi, vaikka tavara jäisikin ilmoituksen vastaisesti yhteisön alueelle. Kun tavara poistuu yhteisöstä, vakuusmaksu palautetaan. Vakuusmaksu ei ole vero, joten väärien tietojen antaminen vakuuden määrittämisen välttämiseksi ei täytä veropetoksen tunnusmerkistöä. Teko saat-
taa täyttää tullilain 42 §:n 3 momentissa tarkoitettua tullirikkomuksen tunnusmerkistön.

³³ Alkoholiveron alentamisen jälkeen väkiviinan ja muiden alkoholijuomien ko. maahan-tuonti on lähes tyrehtynyt ja tulli paljastaa nykyisin lähinnä laittomasti maahan tuotuja tupakkalasteja.

³⁴ Neuvoston asetus (ETY) nro 2913/92, annettu 12.10.1992, yhteisön tullikoodeksista ja sen 94 artiklan 1 kohta.

³⁵ Petosriskeille alttiita tavaroita ovat komission asetuksen (EY) N:o 2787/2000, annettu 15.12.2000, tietyistä yhteisön tullikoodeksista annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 soveltamista koskevista säännöksistä annetun asetuksen (ETY) N:o 2454/93 muuttamisesta eli Tullikoodeksin soveltamisasetuksen muuttamisesta annetun asetuksen liitteessä 44 C luetellut tavarat, joita ovat mm. alkoholijuomat ja tupakka.

³⁶ Tullikoodeksin 94 artiklan 5, 6 ja 7 kohdat sekä Tullikoodeksin soveltamisasetuksen muuttamisesta annetun asetuksen 379, 380, 381 artiklat ja liite 47A.

Valmisteverotus/Tupakka

Tupakkaa yhteisön alueelle yhteisön ulkopuolelta tuotaessa veropetoksen tunnusmerkistö täyttyy, jos tupakkalasti ilmoitetaan tullille tavarana, josta tullia, arvonlisäveroa ja valmisteveroa ei kanneta lainkaan tai ne ovat määrältään alhaisempia kuin tupakkaan liittyvät maksut.³⁷ Teko arvioidaan täytetyksi teoksi, jos tavara pääsee markkinoille ja yritysasteelle jääneeksi, jos tavara otetaan maahantuotaessa tullin haltuun hallinnollisessa menettelyssä ja hävitetään myöhemmin.³⁸

Maahantuotua tupakkaa on useissa tapauksissa epäilty väärennetyksi eli sen valmistaja ei ole ollut ko. tupakkamerkin teollisoikeudenhaltija. Väärennetyn tupakan tuonti yhteisön alueelle on kielletty.³⁹ Rikoslain 46 luvun 4 §:ssä on säädetty rangaistavaksi salakuljetuksena sellaisen tavarán säännösten ja määräysten vastainen maahantuonti tai sen yritys, jonka tuonti on kielletty. Kun väärennetyn tupakan maahantuonti näyttäisi olevan kiellettyä, ei ole poissuljettua, että väärennetyn tupakan maahantuonti olisi arvioitavissa rikosoikeudellisesti veropetoksen lisäksi myös salakuljetuksena. Salakuljetus jäisi yritysasteelle, jos tulli ottaa tavarán haltuunsa ja täyttyy, jos tavara pääsee kulutukseen. Samoin olisi arvioitava ko. tilanteessa myös veropetok-

³⁷ Neuvoston direktiivin 92/12/ETY valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta (25.2.1992) 3 artiklan 1-kohdan mukaan direktiivi koskee valmistettua tupakkaa ja 6 artiklan 1 c-kohdan mukaan valmisteveron alaisia tuotteita on pidettävä kulutukseen luovutettuina, kun ne tuodaan maahan sääntöjenvastaisesti. Saman artiklan 2-kohdan mukaan valmistevero kannetaan siinä jäsenvaltiossa, jossa tuote luovutetaan kulutukseen. Tullikoodeksin 202 artiklan mukaan tullivelka syntyy, kun tuontitullien alainen tavara tuodaan sääntöjenvastaisesti yhteisön tullialueelle. Arvonlisäverolain 86 §:n mukaan veron suorittamisvelvollisuus syntyy, kun tavara tuodaan yhteisön alueelle.

³⁸ Tullivelka syntyy tullikoodeksin 202 artiklan mukaan, kun tavaraa tuodaan säännösten vastaisesti maahan, vaikka tulli ottaa tavarán haltuun ja hävittää sen myöhemmin. Hallinnollinen menettely rinnastuu tullikoodeksin 233 artiklan 1-kohdan d-alakohdan mukaiseen tavaroiden takavarikkoon ja menettämisseuraamukseen siten, että tullivelka lakkaa haltuunoton seurauksena. Ks. KHO 17.10.2003 nro 2527. Veropetoksen tunnusmerkistö täyttyy näin ollen yritysasteisena. Jos säännöstenvastaisesti maahantuotu tupakka pääsee kulutukseen, tehdään ns. pakkotullaus, ja veropetos toteutuu täytettynä tekona.

³⁹ Neuvoston asetus (EY) N:o 3295/94 väärennetyjen ja laittomasti valmistettujen tavaroiden vapaaseen liikkeeseen luovutuksen, viennin, jälleenviennin ja suspensiomenettelyyn asettamisen kieltämisestä koskevista toimenpiteistä 2 artikla. Ko. asetus on kumottu ja korvattu 1.7.2004 voimaan tulleella Neuvoston asetuksella (EY) No 1383/2003 tulliviranomaisten toimenpiteistä epäiltäessä tavaroiden loukkaavan tiettyjä teollis- ja tekijänoikeuksia sekä tiettyjä teollis- ja tekijänoikeuksia loukkaavien tavaroiden suhteen toteutettavista toimenpiteistä. Uuden asetuksen 16 artikla vastaa aikaisemmin voimassa olleen asetuksen 2 artiklaa.

sen tunnusmerkistön täyttymistä. Kun tullikoodeksin 212 artiklan mukaan tullivelka syntyy myös tuontikieltojen alaisen tavarahan osalta ja yhteisöjen tuomioistuimen⁴⁰ kannan mukaan laillisen vaihdannan kohteena markkinoilla oleva sääntöjenvastaisesti yhteisöön tuotu tavara on verotettava, tilanteessa täyttyy myös veropetoksen tunnusmerkistö, jos tullille on annettu väärä tieto maahantuonnin yhteydessä. Teollisoikeudenhaltija voisi lisäksi vaatia rangaistusta rikoslain 49 luvun 2 §:n mukaisesta teollisoikeusrikoksesta.

Valmisteverollisen tavarahan kuljettaminen yhteisöän alueella verotta tapahtuu valmisteverotuslain 16 §:ssä tarkoitetuissa tapauksissa ns. väliaikaisessa valmisteverottomuusjärjestelmässä. Jos verovelvollisuus perustuu saman lain 10 §:n 5 momentissa tarkoitettuun tilanteeseen, tavara ei ole valmisteverottomuusjärjestelmässä. Näin ollen valmisteverotuslain 22 §:ssä tarkoitettu ilmoitusvelvollisuus ei koske niitä verovelvollisia, joiden vastaanottamat tuotteet ovat jääneet kokonaan väliaikaisen valmisteverottomuusjärjestelmän ulkopuolelle. Verovelka syntyy ja veropetoksen tunnusmerkistö täyttyy näin ollen heti tavarahan saapuessa Suomeen, kun tupakkaa kuljetetaan jäsenvaltiosta toiseen ilman järjestelmän vaatimia saateasiakirjoja.

Jos verovelvollinen on valmisteverotuslain 22 §:ssä tarkoitettu tavoin ilmoitusvelvollinen ja laiminlyö tämän velvollisuutensa, hän syyllistyy passiiviseen veropetokseen, jonka tekoaika on veroilmoituksen antamiselle säädetty määräpäivä.

Valmisteverotus/Alkoholi

Alkoholijuomia saa alkoholilain 8 §:n (8.1.1999/1) mukaan tuoda maahan ilman maahantuontilupaa, mutta niitä kaupallisesti käyttävä tarvitsee toimintaansa varten erillisen luvan. Alkoholijuomien maahantuontiin liittyvät määrälliset rajoitukset koskevat matkustajaliikennettä. Alkoholijuomia yhteisöän ulkopuolelta tuotaessa niistä on suoritettava valmistevero, arvonlisävero ja tulli. Verot määrätään maahantuotaessa. Jos alkoholijuomia kuljetetaan sääntöjenvastaisesti yhteisöän toisesta jäsenvaltiosta Suomeen, niille määrätään

⁴⁰ Yhteisöjen tuomioistuin 29.6.2002 C-455/98 asiassa Kaupo Salumets ym. Tampereen käräjäoikeus pyysi ennakkoratkaisua siitä, sovelletaanko tullikoodeksin ja arvonlisäverodirektiivin säännöksiä myös maahan salakuljettamalla tuotuun väkiviinaan. EY-tuomioistuin katsoi, että väkiviinaa ei voida pitää tuotteena, joka ei kuuluisi vaihdannan piiriin, joten siitä on kannettava verot ja tullit. Huomioon oli otettu se, että myös säännöstenvastaisesti markkinoille päässeet tavarat kilpailevat tuotteiden kanssa, jotka ovat laillisen kaupankäynnin kohteena.

valmistevero niiden saapuessa Suomeen. Kun yhteisön alueella kuljetetaan alkoholijuomia sääntöjen mukaisesti väliaikaisessa valmisteverottomuusjärjestelmässä, toimitaan samoin kuin tupakan kohdalla. Näin ollen veropetoksen tunnusmerkistö täyttyy muussa kuin matkustajaliikenteessä kulkevien alkoholijuomien osalta, jos verovelvollinen antaa vääriä tietoja piiritullikamarille tavarán laadusta tai laiminlyö ilmoitusvelvollisuutensa.⁴¹

Väkiviinan rikosoikeudellinen kohtelu on Suomen liittyttyä Euroopan unioniin aiheuttanut lainsäätäjälle erityisiä ongelmia. Alkoholilain 82 §:n (26.7.1968/459) mukaan tuontikieltojen ja -rajoitusten alaisen alkoholijuoman ja väkiviinan maahantuonti tai sen yritys on rangaistava alkoholipitoisen aineen salakuljetuksena. Säännöksen soveltamisalaan on katsottu kuuluvan sekä yhteisön sisäkaupassa kuljetettava että yhteisön ulkopuolelta tuotava väkiviina. Saman säännöksen mukaan tulisi arvioida myös matkustajaliikenteessä noudatettavan alkoholijuomista ja väkiviinasta annetun asetuksen 8 §:ssä (26.4.1996/288) tarkoitettujen ns. 20 tunnin ja 3 vuorokauden sääntöjen rikkomisia tai määrällisten rajoitusten ylittämisiä.

Viime vuosina on jouduttu arvioimaan sitä, täyttääkö Suomen alkoholi-lainsäädäntö EY-oikeuden vaatimukset. Alkoholilain 8 §:n 2 momentin mukaan väkiviinaa saa tuoda maahan yhteisön muista jäsenvaltioista vain tuotevalvontakeskuksen luvalla samaan aikaan, kun Euroopan yhteisön perustamissopimuksen (Rooman sopimus) 28 artiklassa on kielto esteiden asettamiselle jäsenvaltioiden välisessä kaupassa. Rooman sopimuksen 30 artiklasta ilmenevät ne tavoitteet, joiden perusteella 28 artiklasta voidaan poiketa. Jäsenvaltio voi 30 artiklan perusteella asettaa ns. sisäkauppaa koskevia ehtoja, jotka ovat perusteltuja moraalín, yleisen järjestyksen tai turvallisuuden kannalta tai ihmisten terveyden ja elämän suojelemiseksi.⁴²

⁴¹ KKO 2004:86, jossa vastaajat olivat tuoneet vodkaa Belgiasta Suomeen väliaikaisen valmisteverottomuusjärjestelmän ulkopuolella ja esittäneet tullille tosiasioita vastaamattoman rahtikirjan tavarán laadusta, tuomittiin veropetoksesta, koska he olivat yrittäneet aiheuttaa alkoholijuomista Suomessa kannettavan valmisteveron määräämättä jättämisen. Tekoaika oli tavarán maahantuontiaika.

⁴² Korkein oikeus on vuonna 2004 pyytänyt yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua siitä, täyttääkö Suomen alkoholilainsäädäntö EY 28 ja 30 artiklojen vaatimukset, kun se vaatii lupaa väkiviinan maahantuonnille. Euroopan yhteisöjen tuomioistuin on 28.9.2006 antamassaan tuomiossa C-434/04 Ahokainen ym. katsonut, että EY 28 ja 30 artiklat eivät ole esteenä Suomen alkoholilaissa (1143/1594) säädetyn kaltaiselle järjestelmälle, jonka mukaan yli 80-prosenttisen etyylialkoholin maahantuonti edellyttää ennakkolupaa, ellei kansanterveyttä voida suojella ja yleistä järjestystä turvata alkoholin vahingollisilta vaikutuksilta muilla toimenpiteillä.

Rikosoikeudellisesti kysymys on siitä, katsotaanko väkiviinan alkoholilain vastaisen kuljettamisen Suomeen täyttävän veropetoksen tunnusmerkistön tai/ ja alkoholipitoisen aineen salakuljettamisen tunnusmerkistön. Käytännössä rangaistuskäytäntö ja menettämisseuraamukset ovat varsin erilaiset riippuen siitä, kumman rangaistussäännöksen perusteella tekoa arvioidaan.

Alkoholilain väkiviinaa koskevat säännökset ovat 1990-luvulla muuttuneet kaksi kertaa Suomen liityttyä vuonna 1995 Euroopan unioniin. Vuoteen 1997 asti väkiviinan alkoholipitoisuuden yläraja oli alkoholilain 3 §:n 2 momentissa (8.12.1994/1143) 60 %. Ylärajasta luovuttiin tuolloin EY-oikeuden asettamien vaatimusten takia ja alkoholijuoman määritelmä kytkettiin alkoholilain 3 §:n 2 momentin 1-kohdassa (11.4.1997/306) nauttimistarkoitukseen. Väkiviinaa ei pidetty nautittavaksi kelpaavana alkoholijuomana ja sen osalta maahantuontiin edellytettiin 8 §:n 2 momentin 1-kohdassa tuotevalvontakeskuksen myöntämä maahantuontilupa.

Alkoholilain 8 §:n 1 momenttia selvennettiin 15.1.1999 voimaan tulleella muutoksella (8.1.1999/1), koska komission mukaan aikaisemmasta säännöksestä ei ilmennyt selkeästi, että alkoholijuomien maahantuonti oli vapaata. Uuden säännöksen mukaan alkoholijuomia sai tuoda maahan ilman erillistä maahantuontilupaa omaa käyttöä varten sekä kaupalliseen tai muuhun elinkeinotarkoitukseen. Kaupalliseen ja elinkeinotoimintaan alkoholijuomia käyttävä tarvitsi kuitenkin toimintaansa varten laissa määrätyn luvan.⁴³

Korkein hallinto-oikeus katsoi päätöksessään vuonna 1999⁴⁴, että 96-tilavuusprosenttinen alkoholi on alkoholilain 3 §:n 2 momentissa tarkoitettua nautittavaksi kelpaavaa alkoholijuomaa. Ratkaisun mukaan henkilöllä oli tullittomuusasetuksen (ETY N:o 918/93) 46 artiklan 1-kohdan b-alakohdan mukaan oikeus tuoda väkiviina maahan matkustajan henkilökohtaisena matkatavarana tullitta. Kyse oli väkiviinan tuonnista ns. kolmannesta maasta. Koska tapauksessa oli kyse yksityishenkilön omaan käyttöönsä tuomasta vähäisestä määrästä ostopakkauksessa olevaa väkiviinaa, tullivalvonnassa tulkittiin päätöksen koskevan vain vastaavaa matkustajaliikenteessä tapahtuvaa maahantuontia.

Alkoholilain 3 §:ää muutettiin jälleen 1.2.2001 voimaan tulleella lailla (4.1.2001/1), jossa väkiviina määriteltiin etyylialkoholiksi ja etyylialkoholin vesiliuokseksi, joka sisältää enemmän kuin 80 % etyylialkoholia ja jota ei ole denaturoitu. Lain muutoksen jälkeen muissa jäsenvaltioissa valmistettua väki-

⁴³ HE 247/1998 vp, s. 1–4.

⁴⁴ KHO 1999:17.

viinaa saa tuoda maahan pääsääntöisesti jokainen, jolla on siihen tuotevalvontakeskuksen myöntämä lupa. Matkustajaliikenteen osalta on lisäksi erityismääräyksiä ns. lyhyiden matkojen osalta (20 tunnin ja 3 vuorokauden sääntö).

Säännöstä muutettaessa otettiin huomioon EY-oikeuden vaatimukset tavaran vapaasta liikkuvuudesta sisämarkkinoilla. Väkiwiinan enimmäistilavuusprosenttiraja asetettiin 80 %:ksi, koska lakia säädettäessä vahvin yhteisön markkinoilla ollut vakiintunut alkoholijuoma oli tehtyjen selvitysten mukaan vahvuudeltaan 80 tilavuusprosenttia. Lisäksi yhteisön säännöksissä on katsottu, ettei yli 80-prosenttinen etanoli ole alkoholijuoma.⁴⁵

Uuden säännöksen katsottiin olevan sopusoinnussa EY-oikeuden kanssa, koska sen tavoitteet ovat sellaiset, että ne EY 30 artiklan mukaan oikeuttavat poikkeamaan EY 28 artiklasta. Säännöksen on katsottu olevan tarkoitukseensa soveltuva ja välttämätön, koska sen tavoitteena on ehkäistä haittoja, joita väkiwiinan käytöstä yksityisessä kulutuksessa aiheutuu kansanterveydelle ja yleiselle järjestykselle. Se on myös oikeassa suhteessa sillä tavoiteltuun päämäärään, koska se kieltää väkiwiinan ainoastaan yksityisessä kulutuksessa. Tätä kantaa tukee myös yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-394/97 antama tuomio ja sen perustelut.⁴⁶

Korkein oikeus on yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisun jälkeen antamassaan päätöksessä 2007:11 katsonut, että väkiwiinan maahantuontia koskeva alkoholilain mukainen lupajärjestelmä on perusteltu ja asianmukainen ja on siten oikeassa suhteessa sillä tavoiteltuun päämäärään nähden eikä ole ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa. Lupajärjestelmän vastaisesti tapahtuvaa väkiwiinan Suomeen tuontia voidaan näin ollen edelleen arvioida alkoholipitoisen aineen salakuljetuksena.

⁴⁵ Tislattujen alkoholijuomien määritelmää, kuvausta ja esittelyä koskevista yleisistä säännöistä 29.5.1989 annetun neuvoston asetuksen (ETY) nro 1576/89, EYVL L 160, 12.6.1989 1 artiklan 2 kohdassa todetaan, ettei tullitariffin CN- koodiin 2207 kuuluvia juomia katsota alkoholijuomiksi. Koodi 2207 kattaa mm. denaturoimattoman etyylialkoholin (etanolin), jonka alkoholipitoisuus on vähintään 80 tilavuusprosenttia.

⁴⁶ Yhteisöjen tuomioistuin 15.6.1999 asiassa C-394/97 Sami Heinonen. Helsingin käräjäoikeus saattoi EY tuomioistuimen arvioitavaksi sen, ovatko Suomen kansalliset matkustajatuonnille kolmansista maista asettamat rajoitukset sopusoinnussa EY-oikeuden kanssa, ovatko alkoholilain esitöistä ilmenevät perusteet säännöksille sellaiset, että niiden perusteella on oikeus rajoittaa kolmansista maista tulevien matkustajien oikeutta tuoda maahan alkoholijuomia ja voidaanko alkoholinkäytöstä yleiselle järjestykselle aiheutuvien häiriöiden estämiseksi rajoittaa matkan keston perusteella kolmansista maista tulevien matkustajien oikeutta tuoda maahan alkoholijuomia. EY-tuomioistuin katsoi, etteivät EY-oikeus ja kansallinen lainsäädäntö olleet ko. kysymyksissä ristiriidassa keskenään.

Kun väkiviinaa tuodaan verolainsäädännön vastaisesti yhteisön ulkopuolelta Suomeen tai sitä kuljetetaan yhteisön sisäkaupassa säännöstenvastaisesti, tekoa voidaan kuitenkin arvioida tekoajasta riippumatta myös veropetoksen tunnusmerkistön mukaan.⁴⁷ Korkeimman oikeuden ratkaisun 2007:11 jälkeenkkin on huomattava, että väkiviinan maahantuonti ei ollut alkoholilain perusteella luvanvaraista 1.1.1997 ja 1.2.2001 välisenä aikana.⁴⁸

6.2 Tiedon salaaminen

Toisena tekotapana veropetoksen tunnusmerkistössä on verotusta varten annetussa ilmoituksessa tapahtuva veron määräämiseen vaikuttavan seikan salaaminen. Tarkoitettu ilmoitus voi olla mm. veroilmoitus, valituskirjelmä tai kirje verotarkastajalle. Salaamisen kohteena on seikka, jonka osalta verovelvollisella on verolainsäädännön perusteella ilmoittamisvelvollisuus.

Käytännössä veropetos toteutuu harvoin salaamalla. Tunnusmerkin toteutuminen edellyttäisi esimerkiksi tietyn tulolajin salaamista kokonaan⁴⁹, mikä lienee varsin harvinaista tilanteissa, joissa veroilmoitus annetaan. Toisinaan tekotavan täyttymistä joudutaan arvioimaan tilanteessa, jossa verovelvolliselle määrätään vero verotusmenettelystä annetun lain 29 §:n perusteella peiteltynä osinkona, kun hän on ottanut omistamastaan yhtiöstä varoja itselleen, mutta jättänyt ilmoittamatta tulot henkilökohtaisessa veroilmoituksessaan.⁵⁰ Käytännössä kyseisen kaltaisessa tilanteessa saatetaan joutua myös arvioimaan sitä, onko tekijä syyllistynyt veropetoksen lisäksi velallisen epärehellisyyteen yrityksen velkojia kohtaan.

⁴⁷ Tampereen KO 29.8.2003 R 01/1372. Vastaaja on tuomittu väkiviinan maahantuonnin yhteydessä tehdyistä ammattimaisesta alkoholipitoisen aineen salakuljetuksesta ja välittämisestä sekä törkeästä veropetoksesta. Lainvoimainen ko. vastaajan osalta.

⁴⁸ Vaasan HO 13.6.2001 nro 740. Vaasan hovioikeus katsoi vuonna 2001 ratkaistavanaan olleessa rikosasiassa, että koska vuonna 1998 voimassa olleen alkoholilain 8 §:n 1 momentin mukaan alkoholijuomia sai tuoda maahan ilman erillistä lupaa, ei niiden tuonti tuolloin ollut luvanvaraista alkoholilain 82 §:ssä tarkoitettuun tavoin. Väkiviinaa ilman tuotevalvontakeskuksen lupaa maahan tuova ei näin ollen syyllistynyt alkoholipitoisen aineen salakuljetukseen, vaan veropetokseen. Kyseessä oli väkiviinan tuonti yhteisöalueelle ns. kolmannesta maasta.

⁴⁹ Lehtonen 1986, s. 210.

⁵⁰ Turun HO 31.3.2003 nro 978. Vastaaja oli salannut kaikki tulonsa, myös siltä osin kun kyse oli vastaajan määräysvallassa olleesta yhtiöstä veropetoksen tunnusmerkistön täyttävällä teolla saadut varat.

6.3 Passiivinen veropetos

Nykyisin (1.2.1998 jälkeen) veropetoksen tunnusmerkistö täyttynee useimmiten veropetoksen kolmannen tekotavan mukaisena ilmoitusvelvollisuuden tai muun verotusta varten säädetyn velvollisuuden laiminlyöntinä. Säännöksen yleisimmät soveltamistilanteet liittyvät ns. harmaaseen talouteen, jolloin ennakoperinnässä ja arvonalisäverotuksessa laiminlyödään valvontailmoitusten antaminen ja palkkoja maksetaan ennakonpidätystä toimittamatta.

Passiivista veropetosta koskevan säännöksen muuttamiselle vuonna 1998 oli kolme perustetta: verovalvonnan ulkopuolella kokonaan toimivat haluttiin rangaistusvastuun piiriin, palkkojen maksaminen ennakonpidätystä toimittamatta haluttiin kriminalisoida laillisuusperiaatteen vaatimusten mukaisesti ja kaikki verovelvolliset haluttiin asettaa henkilöverotuksessa yhdenvertaiseen asemaan rangaistusvastuun osalta verotusehdotusmenettelyyn siirryttäessä.

Oikeuskäytännössä olivat yleistyneet tapaukset, joissa liiketoimintaa harjoitettiin täysin verovalvonnan ulkopuolella. Tapauksia tuli ilmi enenevässä määrin viranomaisyhteistyön tehostuessa. Kun verovelvolliset eivät tehneet toiminnastaan esimerkiksi arvonalisäverolaissa edellytettyä aloittamisilmoitusta ja laiminlöivät määräajoin tehtävien valvontailmoitusten antamisen, veroviranomaisten oli mahdotonta lähettää veroilmoituksen antamiseksi kehotusta. Lisäksi eräiden verovelvollisten tavoittaminen todisteellisesti kirjeitse oli osoittautunut lähes mahdottomaksi, koska he ilmoittivat osoitteeseen postilokeron tai satunnaisten tuttaviansa katuosoitteen. Kun verovalvonnan ulkopuolella harjoitettu liiketoiminta paljastui, rikosoikeudellisten keinojen käyttäminen osoittautui vaikeaksi, koska passiivisen veropetoksen tunnusmerkistö (RL 29:1.2) ei kehotuksen puuttumisen takia täyttynyt. Teko ei myöskään moitittavuudeltaan vastannut mahdollisesti täyttyvää verorikkomusta.

Ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöminen oli veropetoksena rangaistava 1.1.1991–1.2.1998 ainoastaan rikoslain 29 luvun 1 §:n 2 momentissa säädettyin tavoin kehotuksen jälkeen tehtynä. Ennen 1.1.1991 ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöminen ei ollut oikeuskäytännössä vakiintuneen kannan mukaan rangaistavaa.

Ennen 1.2.1998 lainmuutosta ns. mustien palkkojen maksamisen katsottiin täyttävän veropetoksen tunnusmerkistön muuna petollisena toimena. Tekotapatunnusmerkki on tältä osin täysin avoin eikä näin ollen täytä lailli-

suusperiaatteen rikosoikeudellisille säännöksille asettamia edellytyksiä. Tämän vuoksi katsottiin, että käytännössä usein ilmenevän tekotavan kriminalisointi piti muuttaa nykyaikaisia lainsäätämisperiaatteita vastaavaksi. Passiivisen veropetoksen tekotapatunnusmerkkiin otettiin näin ollen kuvaus kaikkien verotusta varten säädettyjen, veron määräämiseen vaikuttavien velvollisuuksien laiminlyömisestä.

Veroehdotusmenettelyssä⁵¹ verovelvollisen tuli oikaista verohallinnon tekemää veroehdotusta tarpeellisin osin. Jos verovelvollinen ei oikaisua suorittanut eikä tarvittavia tietoja saatu muutakaan kautta, vero jäi määräämättä. Ennen 1.2.1998 tehtynä teko ei ollut rangaistava. Veroehdotusmenettelyssä oleva luonnollinen henkilö olisi tällöin ollut paremmassa asemassa kuin sellainen henkilö, joka verotuksensa monimutkaisuuden takia ei voinut päästä veroehdotusmenettelyn piiriin, mutta salatessaan ilmoituksessaan joitakin tulojaan olisi tullut rangaistuksi veropetoksesta. Verovelvollisten yhdenvertaisuus edellytti rangaistusvastuun ulottamista myös veroehdotusmenettelyssä tehtyyn ilmoitusvelvollisuuden laiminlyömiseen. Kehotuksen lähettäminen jokaiselle menettelyn piirissä olevalle ei olisi ollut tarkoituksenmukaista eikä taloudellista.

Passiiviseen veropetokseen voi syyllistyä 1.2.1998 jälkeen se, joka laiminlyö verotusta varten annetun velvollisuuden. Veropetoksen tekijä voi olla työnantaja, palkansaaja, arvonlisäverovelvollinen, verovelvollinen tai sen edustaja sekä sivulliset tiedonantovelvolliset. Rangaistusvastuun ulottaminen sivullisiin tiedonantovelvollisiin on selvä tekijätunnusmerkin laajennus. Sivullisia tiedonantovelvollisia ovat esimerkiksi verotusmenettelylain 19 §:ssä ja arvonlisäverolain 170 §:ssä tarkoitetut tiedonantovelvolliset. Kyse voisi olla muiden edellytysten täytyessä pankin puolesta toimivasta, joka laiminlyö velvollisuutensa toimittaa veroviranomaisen pyytämät pankin asiakasta kokevat tiedot. Jos pankin puolesta toimiva laiminlyö toimittaa tullille tiedot, joita tarvitaan Euroopan yhteisöjen varoihin kohdistuneen veropetoksen tutkintaan ja edellytykset täyttyvät muutoin, pankkiin voi tulla sovellettavaksi myös 1.4.2003 jälkeen rikoslain 29 luvun 10 §:ssä tarkoitettu oikeushenkilön rangaistusvastuu.

Passiivisen veropetoksen tunnusmerkistön täyttyminen edellyttää muista säännöksen tekotavoista poiketen tarkoitustahallisuutta. Tekijän on tullut laiminlyödä velvollisuutensa tarkoituksin välttää veroa. Säännöksen sovel-

⁵¹ Verotusmenettely on muuttunut 1.1.2006 alkaen, kun pääosin henkilöverotuksessa verovelvollisille lähetetään esitäytetyt veroilmoitukset.

tamisan ulkopuolella ovat kaikki ne teot, jotka ovat tapahtuneet vain ehdollisen tahallisuuden täyttävien tavoin. Käytännössä tarkoitustahallisuusedellytys ei ole aiheuttanut ongelmia, koska verovalvonnan ulkopuolella toimiminen tapahtuu nimenomaan veronvälttämistarkoituksessa.

Laiminlyönnin tulee kohdistua velvollisuuteen, jolla on välitöntä vaikutusta veron määräämiselle. Tällaisia velvollisuuksia ovat esimerkiksi arvonnäisäverolain 161 §:ssä säädetyn aloittamisilmoituksen, saman lain 162 §:ssä ja ennakkoperintälain 32 §:ssä säädetyn valvontailmoituksen sekä ennakkoperintälain 33 §:ssä säädetyn vuosi-ilmoituksen antaminen, verotusmenettelystä annetun lain 7 §:ssä säädetyn esitetytyn veroilmoituksen korjattuna palauttaminen, ennakkoperintäasetuksen 24–25 §:ssä säädetyn palkkakirjanpidon pitäminen ja verotusmenettelystä annetun lain 19 §:ssä säädetyn sivullisen esittämisvelvollisuuden täyttäminen. Erityisesti on huomattava, että palkkakirjanpidon laiminlyöminen ei ole rangaistava kirjanpitorikoksena, koska sen pitämisvelvollisuudesta ei säädetä kirjanpitolain perusteella annettussa asetuksessa.

Käytännössä tulkintaongelmia on ollut 1.1.1991 ja 1.2.1998 välisenä aikana tapahtuneiden oma-aloitteisesti tilittäviin veroihin kohdistuvien tekojen arvioinnissa, joissa ilmoitusvelvollisuus on selkeästi ja tarkoituksellisesti laiminlyöty, mutta selvitystä verovelvolliselle toimitetusta kehoituksesta ei ole. Näissä tapauksissa oikeuskäytännössä on edelleen pyritty määrittelemään passiivisen veropetoksen ja muuten petollisesti tehdyn veropetoksen soveltamisaloja.

6.4 Muuten petollisesti tehty veropetos

Eri aikoina on katsottu, että veropetossäännöksessä on tarpeen olla myös avoin tekotapatunnusmerkki, koska etukäteen on vaikea ennakoida millaisia uusia veronvälttämistapoja verovelvolliset kehittävät. Avoimen tekotapatunnusmerkin tulkinta on kuitenkin haluttu pitää suppeana. Säännöksen esitöissä on esimerkkeinä verolajeista, joihin tekotapa soveltuu, esitetty elokuva-vero ajankohtana, jolloin vero maksettiin ostamalla leimattuja pääsylippuja, mitätöinnin jälkeen puhdistettujen leimamerkkien uudelleen käyttäminen ja tullipaikan kiertäen tapahtuvat tulliveropetokset.⁵² Oikeuskäytännössä muulla petollisuutena on vakiintuneesti ennen 1.2.1998 pidetty mustien palkkojen

⁵² HE 66/1988 vp, s. 62.

maksamista ja kevyen polttoöljyn käyttämistä dieselnä käyttäisissä ajoneuvoissa.

Muutettaessa 1.2.1998 veropetossäännöksen sanamuotoa muusta petollisesta toimesta muuksi petollisuudeksi ei tarkoitus ollut laajentaa rangaistavan menettelyn alaa. Tavoitteena oli ainoastaan vähentää mahdollisia tulkin- taongelmia tilanteessa, jossa sinänsä veropetokseksi miellettyä menettelyä toteutetaan muutoin kuin aktiivisella toiminnalla.⁵³

Muun petollisen toimen⁵⁴ soveltamisen on katsottu koskevan tapauksia, joissa veron määrääminen ei edellytä erityistä ilmoitusta.⁵⁵ Petollisuuden on lisäksi esitetty viittaavan konkreettisiin, tosiasiallisiin veronvälttämistoi- miin.⁵⁶ Oikeuskirjallisuudessa ja oikeuskäytännössä on aikaisemmin edus- tettu varsin yksimielisesti kantaa, että pelkkä ilmoitusvelvollisuuden laimin- lyönti ei yksinään voi täyttää veropetoksen tunnusmerkistää muuna vilppinä tai petollisuutena, vaan tunnusmerkistön täytyminen edellyttää myös joita- kin positiivisia toimia.⁵⁷ Varsinkin tulo- ja varallisuusverotuksessa riittävänä seurauksena ilmoitusvelvollisuuden laiminlyömisestä on pidetty veron mää-

⁵³ HE 16/1997 vp, s. 3.

⁵⁴ Ennen 1.1.1991 voimassa olleessa RL 38:11 tekotapa ilmaistiin käsitteellä muu vilppi.

⁵⁵ HE 66/1988 vp, s. 68.

⁵⁶ Lahti 1991, s. 1192.

⁵⁷ Lehtonen 1986, s. 216–220. Lehtonen esittää tulo- ja varallisuusveroon sekä liikevaihto- veroon liittyen oikeuskäytäntöä ja oikeuskirjallisuutta 1900-luvun alusta lähtien, jonka pe- rusteella veropetossäännöksen soveltamisalaan ei ole kuulunut pelkkä ilmoitusvelvollisuu- den laiminlyöminen. Lehtonen esittää esimerkkinä korkeimman oikeuden ratkaisusta KKO 1977 II 68 ilmenevän tilanteen, jossa väliaikaisen tullivapauden päättymisen jälkeen käy- tettiin henkilöautoa Suomessa ilmoittamatta sitä tullattavaksi (alaviite 4 s. 212). Tilanne vastannee menettelyä, joka ilmenee ratkaisusta KKO 1985 II 133, jossa on kyse tulovero- tuksesta, vaikka Lehtonen ei niitä rinnastakaan. Verovelvollinen on kummassakin tapauk- sessa antanut ilmoituksen veron määräämisen tai verovapauden perusteeksi verottajalle ja laiminlyönyt ilmoittaa myöhemmin muuttuneista olosuhteista tai käyttänyt itse aiheutta- maansa verottajan verotukseen vaikuttavaa erehdystä hyväkseen. Petollisuus vaatii ko- tilanteessa ilmoitusvelvollisuuden laiminlyömisestä lisäksi aikaisempaa vuorovaikutusta ve- rovelvollisen ja verottajan välillä. Edeltävä toiminta synnyttäneen verovelvolliselle velvollis- uuden ilmoittaa verolain määräämänä ajankohtana veron määräämiseen vaikuttavat muut- taneet tai oikeat olosuhteet verottajalle. Verovelvollinen ei tällöin oikaise edellisen vero- kauden tietoja, vaan antaa kohde verokaudelta oikeat tiedot. Ennakoivan tulevaisuudessa väääräksi muodostuvan tiedon antaminen tai uuden verovelvollisuuden synnyttävän toimin- nan jatkaminen ja sitä seuraava ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöminen yhdessä muodos- tanevat positiivista toimintaa sisältävän petollisen toimen. Vrt. Lehtonen 1986, s. 229–230, joka on tällä kannalla, kun edeltävä toiminta ja ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönti tapah- tuvat ennakkoperinnässä samana verovuonna.

räämistä arvioverotuksen ja veronkorotuksen määräämistä.⁵⁸ Tulkinta kattaa myös nykyisen arvonlisäveron.⁵⁹

1.1.1991 muuttuneen rikoslain 38 luvun 11 §:ssä säädetyn veropetossäännöksen muu vilppi tekotavan soveltamisalaksi katsottiin epärehelliset tai petolliset tosiasialliset toimet, joiden yhteydessä on voitu jättää täyttämättä asianmukainen ilmoitusvelvollisuus.⁶⁰ Muun vilpin tekotapaan liittyvä petollisuus on aikaisemman oikeuskäytännön ja kirjallisuuden perusteella edellyttänyt jotakin verovelvollisen positiivista tointa, joka näyttäisi ainakin osassa tapauksia ilmenevän verovelvollisen ja verottajan jonkin asteisena vuorovaikutuksena. Harmaan talouden torjunnassa 1990-luvulla esiin nousseet ongelmat veropetossäännöksen tulkinnassa ovat koskeneet tapauksia, joissa mitään vuorovaikutusta ei ole ollut, koska verovelvollinen on toiminut täysin verovalvonnan ulkopuolella. Tyypillisin esimerkki on ns. mustien palkkojen maksaminen, jossa työnantaja ja työntekijä sopivat etukäteen, että palkat maksetaan ennakonpidätyksiä toimittamatta eikä kumpikaan osapuoli tee lain vaatimia ilmoituksia verottajalle.

Työnantajalle on ennakoperinnässä uskottu työntekijän palkan perusteella määräytyvän tuloveron toimittaminen ja tilittäminen valtiolle. Ennen 1.2.1998 lain muutosta työnantaja voitiin tuomita muuna petollisena toimenä täytyneestä veropetoksesta, kun hän laiminlöi velvollisuutensa toimittaa työntekijän palkasta ennakonpidätyksen ja jätti myös valvontailmoituksen tekemättä. Petollisuutena pidettiin nimenomaan ennakonpidätyksen toimittamattomuutta, jonka perusteella myös tekoaika määräytyi. Työntekijä voitiin tuomita avunannosta työnantajan veropetokseen, jos menettelystä oli osapuolten kesken sovittu. Menettelyssä voitaneen arvioida työnantajan rikkoneen hänelle verotusmenettelyssä osoitetun luottamuksen, joka ei välttämättä ole edellyttänyt vuorovaikutusta verovelvollisen ja verottajan välillä. Tällaisia tilanteita olivat aikaisemmin ns. mustien palkkojen maksamisen lisäksi tilanteet,

⁵⁸ Lehtonen 1986, s. 218.

⁵⁹ KKO 1983 II 155, jossa liikevaihtoverotukseen liittyvän ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnin ei katsottu täyttävän veropetoksen seuraustunnusmerkkiä, koska verovelvolliselle oli määrätty vero arvioimalla suuremmaksi kuin liikevaihdosta sittemmin esitetty selvitys olisi edellyttänyt.

⁶⁰ Lehtonen 1986, s. 211–213. Lehtonen perustaa näkemyksensä aikaisemmassa oikeuskirjallisuudessa esitettyihin esimerkkeihin. Hän arvelee sittemmin 1.1.1991 voimaan tulleen RL 29:1 mukaisen muu petollinen toimi tekotavan supistavan säännöksen soveltamisalaa. Lehtonen viittaa mm. Rikoslakiprojektin ehdotukseen I, OikM:n Ivos:n julkaisu 5/1984 s. 106, jossa todetaan RL 38:11 mukaisen muun vilpin soveltamisalan supistuvan lähinnä tilanteisiin, joissa veron määrääminen ei ole edellyttänyt erityistä ilmoitusta.

joissa tavaraa maahan tuova kiersi tullipaikan tai käytti tullialueella ns. vihreää linjaa ja kevyen polttoöljyn käyttäminen dieselautossa. Verottajan on näissä verolajeissa ollut vaikeaa todeta lainvastainen menettely ja puuttua siihen. Nytemmin nämä tekotavat täyttävät passiivisen veropetoksen tunnusmerkistön ilmoitusvelvollisuuden laiminlyömisenä.

Arvonlisäveroon kohdistuneet väärinkäytökset, jotka tehtiin ennen 1.2.1998 lain muutosta, aiheuttivat suurimmat ongelmat verorikosoikeudessa. Nämä teot yleistyivät, kun Suomi liittyi EU:n jäseneksi ja viranomaisten harmaan talouden torjuntatoimenpiteet tehostuivat. Käytännössä on jouduttu tämän vuoksi usein arvioimaan sitä, täytyikö jonkun verorikoksen tunnusmerkistö, kun 1.1.1995–1.2.1998 ns. yhteisökaupassa Suomeen tuotiin ilman arvonlisäveroa liiketoiminnassa tapahtuvaa edelleen myyntiä varten esimerkiksi matkapuhelimia, mutta maahantuoja laiminlöi ilmoitus- ja tilitysvastuuvelvollisuutensa.

Yhteisökaupassa arvonlisävero maksetaan määränpäämaassa. Verovelvolliselle maahantuojalle syntyy Suomessa tapahtuneen myynnin perusteella velvollisuus suorittaa myynnin arvonlisäveroa ja tilittää se arvonlisäverolain 147 §:n mukaisesti kuukausittain verovirastolle. Ostajalla taas on arvonlisäverolain 102 §:n perusteella oikeus vähentää verollista liiketoimintaa varten toiselta verovelvolliselta ostamastaan tavarasta suoritettava vero. Jos myyjä laiminlyö ilmoitus- ja tilitysvastuuvelvollisuutensa ja ostaja vähentää omassa verotuksessaan ostolaskuun sisältyneen arvonlisäveron, veronsaajalla aiheutuu vahinkoa molempien menettelystä.

Rikosoikeudellisesti arvioitaviksi tulleet järjestelyt on usein toteutettu niin, että maahantuojan ostajalta Suomessa laskuttama myyntihinta ei kata koko arvonlisäveron määrää. Tällöin voidaan usein epäillä, että ostaja ja myyjä ovat sopineet menettelystä ja jakavat toiminnasta saatavan voiton arvonlisäveroa vastaavalta osalta keskenään. Maahantuoja saa siten palkkion toiminnastaan ja edelleen myyjä myös kilpailuetua voidessaan myydä tavaraa vähittäiskaupassa kilpailijoitaan halvemmalla.

Jos ostajaan kohdistetaan verotarkastus, maahantuojan verotukseen liittyvien velvollisuuksien laiminlyönnit paljastuvat. Maahantuoja on kuitenkin tavallisesti varaton eikä maksuun pantavilla veroilla ole vaikutusta sen liiketoimintaan, koska samaa toimintaa voi jatkaa uudessa yrityksessä. Maahantuojan toiminta saattoi 1.1.1991–1.2.1998 täyttää verorikkomuksen tunnusmerkistön, mutta käytännössä sekin oli harvinaista, koska maahantuoja ei useinkaan täyttänyt tunnusmerkistön edellyttämää maksukykyisyysestellystä.

Tilanteessa, jossa saadun selvityksen mukaan maahantuoja ja ostaja ovat sopineet menettelystä veronvälttämistarkoituksessa, voisi veropetoksen tunnusmerkistö täyttyä, kun ostaja on antanut valvontailmoituksissaan vääää tietoa arvonlisäverolain 102 §:n mukaisesta vähennysoikeudestaan. Tällöin vähennysoikeuden epääminen edellyttää näyttöä siitä, että ostaja on ollut tietoinen vähennysoikeuden perusteena olleen laskun laatijan vilpillisestä menettelystä ja laskuun tehtyjen merkintöjen virheellisyydestä.⁶¹ Maahantuoja/laskun laatija taas on joko tekijäkumppani tai ainakin avunantaja päätekijän veropetokseen.

Jos rikosoikeudellisen arvioinnin kohteena on vain maahantuoja, tilanne on ongelmallinen. Verovalvonnan ulkopuolella toimimiseen riittää pelkkä ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöminen. Jotta teko voitaisiin arvioida muun petollisuuden tekotapatunnusmerkin mukaan, siihen tulisi sisältyä ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnin lisäksi toimia, jotka ovat välittömästi syy-yhteydessä veron määräämättä jättämiseen. Tekoa ei voi myöskään arvioida veropetokseksi sillä perusteella, että toiminnan tarkoitus on ollut jättää arvonlisäverot maksamatta, koska veropetossäännös ei suojaa veronsaajien verosaatavien kertymistä. Arvonlisäveron maksamatta jättäminen on rangaistavaa ainoastaan verorikkomuksen tunnusmerkistön täyttävällä teolla. Ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöminen kriminalisoiminen passiivisena veropetoksena on ollut luonteva ratkaisu tähän muutoin varsin hankalaan verorikosoikeudelliseen kysymykseen.

Oikeuskäytännössä on viime vuosina pyritty arvioimaan varsinkin talousrikosten yhteydessä monimutkaisia ja useista osateoista muodostuvia tekokokonaisuuksia yhtenä, tietyn oikeushyvän loukkaamiseen tähtäävänä tekona. Tällaiset tekotavat ovat tyypillisiä varsinkin velallisen epärehellisuuden tunnusmerkistön täyttävälle teolle. Veropetoksen osalta kokonaisarvosteluun perustuva syyksi lukeminen saattaa olla ongelmallisempaa. Varsinkin muun petollisuuden yhteydessä saatetaan joutua arvioimaan sitä, onko kyse rikoslaissa rangaistavaksi säädetystä verorikoksesta vai verovelvollisen ja veroviranomaisen väliseen tulkintaerimielisyyteen perustuvasta veronkiertämisestä.

Vakiintuneesti veronkiertämisenä on pidetty menettelyä, jolla verovelvollinen tavoittelee etua, jota veronormilla ei hänelle ole tarkoitettu antaa. Verovelvollinen antaa sinänsä oikeat tiedot veroilmoituksellaan, mutta järjestelyjen ulkoinen, oikeudellinen muoto ei kuitenkaan vastaa niiden to-

⁶¹ KHO 1999:71, KHO 1999:72.

dellista sisältöä. Verotuksessa tällaisissa tilanteissa sovelletaan ns. kompetenssinormeja, esimerkiksi verotusmenettelylain 28 §:ää, jolloin menettelyä ei verotuksessa käsitellä siviilioikeudellisten normien mukaan, vaan niiden tosiasiallisen sisällön perusteella. Veropetoksen tunnusmerkistön täyttää menettely, jossa verovelvollinen pyrkii abstraktin verovelan synnyttäneiden tosiseikkojen jo toteuduttua vapautumaan verosta lainvastaisin keinoin, esimerkiksi vääriä tietoja antamalla, kun taas veronkiertämisessä verovelvollinen esittää verottajalle vero-oikeudellisen tulkintaratkaisun, joka ei ole lainmukainen.⁶² Käytännössä tällaisia veronkiertojärjestelyjä, joissa tavoiteltu verohyöty on usein huomattava, saattaa olla vaikea erottaa veropetokseksi katsottavasta näennäisoikeustoimien muodostamasta teosta.

Näennäisoikeustoimissa niihin osallisten tahto ei vastaa oikeustoimen muotoa.⁶³ Koska näennäis- ja valeoikeustoimet eivät ole päteviä oikeustoimia, niiden pätemättömyyteen voi kuka tahansa vedota eikä verotuksessa niiden sivuuttamiseen tarvita erillistä kompetenssinormia. Käytännössä verotuksessa kuitenkin näissäkin tapauksissa sovelletaan esimerkiksi verotusmenettelylain 28 §:ää koska oikeustoimen näennäinen luonne on usein vaikeaa näyttää.⁶⁴ Tämä vaikeuttaa veronkierron ja verorikoksen toisistaan erottamista.

Yleensä näennäisoikeustoimien yhteydessäkään veropetos ei täyty muuna petollisena toimena, vaan väärrien tietojen antamisena.

Muu petollisuus tekotapatunnusmerkin soveltamisalaa voitaneen nykyisin pitää varsin suppeana. Luontevasti siihen kuuluisivat lähinnä sellaisiin verolajeihin kohdistuvat teot, joissa ei anneta erillistä veroilmoitusta. Niitä ei liene montakaan. Näissä verolajeissakin tulisi ensin harkita sitä täyttääkö tarkasteltava menettely passiivisen veropetoksen tunnusmerkistön, jossa rangaistavaksi säädetään varsin laajasti veron välttämistarkoituksessa tapahtuneet verotusta varten säädettyjen velvollisuuksien laiminlyönnit, joilla on merkitystä veron määräämiselle.

⁶² Ks. Tikka 1972, s. 17 ja 303–304 ja Tikka 1981, s. 61–62.

⁶³ Ks. Aurejärvi 1980, s. 205–229.

⁶⁴ Lehtonen 2000, s. 51–53 ja 88–94.

7 SEURAUSTUNNUSMERKKI

Veropetos on seurausrikos. Tunnusmerkistön täytyminen edellyttää, että säännöksessä kuvatun menettelyn seurauksena on veron välttäminen. Veron välttäminen ilmenee veron määräämisestä liian alhaisena, jäämisestä kokonaan määräämättä tai veron aiheuttomana palauttamisena tai näiden yrittämisenä. Tunnusmerkistön täytyminen ei edellytä, että vältetty vero olisi teon paljastuttua maksuunpantu – riittävää on, että on menetelty tunnusmerkistön mukaisesti ja seuraustunnusmerkki täyttyy.

Seuraustunnusmerkin täyttymiseen riittää, että veronormia on rikottu. Täyttymistä ei estä se, että jälkiverotusoikeus on muutoseikan vuoksi menetetty, vero on vanhentunut tai se on määrätty arvioverotuksin.

Veropetoksen tunnusmerkistö täyttyy esimerkiksi oma-aloitteisesti tilitettävien arvonlisäveron ja työnantajamaksujen osalta ilmoitusvelvollisuuden määräaikaan. Sen jälkeen suoritettu arviomaksuunpano ei vaikuta teon täyttymiseen.

Tuloverotuksessa arvioverotus saatetaan tehdä jo säännönmukaisen verotuksen yhteydessä. Tällöin verovelvollinen on syyllistynyt täytettyyn tekoon siltä osin, kun oikean veron määrä ylittää arvioverotuksen ja yritysasteiseen veropetokseen siltä osin, kun arvio on kattanut oikean veron määrän tai on sitä suurempi.⁶⁵ Tällöin teko on aiheuttanut konkreettisen vaaran seuraustunnusmerkin täyttymisestä, joka on estynyt vain verottajan toimenpiteiden johdosta ennen säännönmukaisen verotuksen päättymistä. Kun verovelvollinen ei ole myötävaikuttanut arvioverotuksen määrään, hän ei voine saada hyväkseen myöskään rikosoikeudellista etua siitä, että veroviranomainen on sattumalta arvioinut veron määrän oikein tai liian suureksi. Säännönmukaisen verotuksen päättymisen jälkeen tehdyllä arvio- tai jälkiverotuksella ei ole vaikutusta seuraustunnusmerkin täyttymiseen.

Arvioverotuksesta saattaa aiheutua ongelmia arvioitaessa vältetyn veron määrää. Pääsääntöisesti oikean veron määrän ja arvioidun veron määrän erotus ilmaisee veronsaajalle aiheutuneen vahingon.

Teon ja seuraustunnusmerkin välisestä syy-seurausvaatimuksesta johtuu, että veroa voi välttää vain sellaisessa tilanteessa, jossa esimerkiksi verotettavat tulot nousevat verotettavaan määrään, harjoitetaan verollista toimintaa

⁶⁵ Estettä ei liene sille, että vastaaja tuomitaan ko. tilanteessa yhdestä veropetoksesta, joka käsittää arvioveron määrään asti yritysasteiseen veropetokseen ja sen ylittävältä osuudeltaan täytetyn teon.

tai maahantuotavasta tavarasta on maksettava tullia. Jos esimerkiksi verovelvollisen tappio on vahvistettu liian suureksi annettujen väärin tietojen perusteella ja tätä tappiota vähennetään seuraavien verovuosien tuloista, veropetoksen tunnusmerkistö täyttyy kaikkina niinä verovuosina joina perusteettomia vähennyksiä tuloista tehdään.⁶⁶

Veropetoksen seuraustunnusmerkin täyttymiseen voi vaikuttaa myös EY-oikeus. Korkein oikeus on ratkaisussaan KKO 2004:58 katsonut, että vastaajaa ei voida tuomita veropetoksesta siltä osin, kun hänen menettelynsä perusteella ei alun perinkään ajoneuvoa maahan tuotaessa olisi voitu määrätä veroa veron syrjivän luonteen perusteella. Päätös perustui EY-tuomioistuimen ratkaisuun asiassa Siilin, C-101/00, jossa oli todettu Suomen autoverosäännösten olevan päätöksestä ilmenevin osin syrjiviä.

Talousrikosten oikeuskäsittelyjen kesto on usein varsin pitkä. Siihen voi olla syynä vältetyn veron määrän selvittäminen. Korkein oikeus on verorikoksia koskevilla ratkaisuisaan KKO 2004:58 ja KKO 2005:73 katsonut, että rikoksen tekemisestä kulunut huomattavan pitkä aika voidaan ottaa huomioon rangaistusta määrättäessä. Lähtökohtana on, ettei syytetä voida hylätä pelkästään sillä perusteella, ettei asiaa ole saatu käsiteltyä tuomioistuimessa oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin edellyttämässä kohtuullisessa ajassa. Syytteen hylkääminen voi kuitenkin joissakin poikkeuksellisissa tapauksissa olla vastaajan ainoa tehokas oikeussuojakeino. Tällöin on kyse esimerkiksi tilanteesta, jossa syytetyn mahdollisuudet puolustautua ovat kokonaan raunioituneet oikeudenkäynnin keston takia.

⁶⁶ Ko. menettelyssä verovelvollisen tulos on ensimmäisenä vuonna jo ollut tappiollinen, mutta tappiota syvennetään esimerkiksi ilmoittamalla toiminnan tulot liian alhaisina. Tappion vähentämisvuosina veropetoksen tunnusmerkistö täyttyy vain niiden tappioiden vähentämisen osalta, jotka on vahvistettu perusteettomasti. Voitanee lähteä siitä, että verovelvollisella on näissä tapauksissa oikeus ensin vähentää oikein vahvistetut tappiot ja vasta sen jälkeen vääriä tietoja antamalla aikaansaadut tappiot. Mahdollista olisi myös, että ensimmäisenä vuonna verovelvollisella on ollut verotettavaa tuloa, mutta verovelvolliselle vahvistetaan kuitenkin tappiota hänen antamiensa väärin tietojen perusteella. Tällöin ensimmäisenä verovuonna verovelvollinen syyllistyisi täytettyyn veropetokseen siltä osin, kun veroa on jäänyt tulojen perusteella määräämättä ja perusteettoman tappion vahvistaminen vaikuttaisi vasta myöhempiin verovuosiin. Teot luultavasti yksiköittäisiin yhdeksi teoksi seuraavina vuosina tapahtuvien tappion vähentämisenä täyttyvien veropetosten kanssa. Perusteettoman tappion vahvistuttaminen on yksittäisenä tekona luonteeltaan lähinnä rankaise-maton tulevaisuudessa toteutettavan veropetoksen valmistelu. Virheellisen tappion vahvistamisella ei vahvistamisverovuonna vältetä veroa tai vielä edes aiheuteta konkreettista vaaraa veron välttämisestä. Seuraavana verovuonna veropetos täyttyy, kun ko. verovuoden veroilmoituksessa vaaditaan perusteettomasti vahvistettujen tappioiden vähentämistä. Ko. verovuonna vältetään veroa vääriä tietoja antamalla.

Korkein oikeus on ratkaisussaan KKO 2004:58 katsonut, ettei oikeudenkäynnin kestoa tule ottaa huomioon edes rangaistusta lieventävänä seikkana, kun kesto on ollut alle kuusi vuotta ja se on johtunut myös osaksi syytetyn omasta tahdosta. Käsittelyn viivästymisen syynä oli vältetyn veron määrän selvittäminen. Käsittelyn kestäminen viranomaisista johtuvasta syystä 10 vuotta on ratkaisussa KKO 2005:73 oikeuttanut syytetyt saamaan hyvitystä rangaistusta määrättäessä. Ratkaisussa todetaan nimenomaisesti, että verotuksesta tehtyjen valitusten ratkaisujen odottaminen ei ole hyväksyttävä peruste rikosasian käsittelyn viivästymiselle. Korkein oikeus korostaa näin hallinnollisen ja rikosoikeudellisen menettelyn erottamista toisistaan. Verorikosasiassa tuomioistuimen on ratkaistava itsenäisesti, mikä on veropetoksen tunnusmerkistön seuraustunnusmerkin täyttävän veron määrä, jos hallinnollista verotusratkaisua ei ole käytettävissä.

8 TEKIJÄTUNNUSMERKKI

Verorikoksen tekijäpiiriä ei ole rajattu. Verorikokset eivät myöskään ole erikoisrikoksia. Tekijä voi olla verovelvollinen tai jokainen verovelvollisen puolesta tosiasiallisesti toiminut. Tekijän asema edellyttää mahdollisuutta vaikuttaa veroviranomaiselle annettaviin tietoihin sekä tosiasiallista vaikuttamista niihin. Vaikuttaminen voi ilmetä veroilmoitusten allekirjoittamisena, vääransisältöisten tositteiden toimittamisena kirjanpitoon, puutteellisen kirjanpitoaineiston toimittamisena verotarkastajalle tai osallistumisena toisen suunnittelemaan ja toteuttamaan verolliseen liiketoimintaan tietoisena siitä, että toiminta perustuu veronvälttämiseen ilmoitusvelvollisuus laiminlyömällä. Perunkirjoituksessa uskottuina miehinä toimineet voivat myös syyllistyä veropetokseen tekijöinä, jos perukirjaan heidän tietensä merkitään vääriä tietoja.⁶⁷

Muiden tekoon osallisten toiminta arvioidaan yleisten osallisuusoppien mukaan.

⁶⁷ KKO 2005:144.

9 TAHALLISUUS

Tahallisuus edellyttää veropetoksen yhteydessä tekijältä tietoisuutta teon oikeudenvastaisuudesta, rikoksen tunnusmerkistötekijöistä ja seurauksen syntymismahdollisuuden mieltämistä. Tahallisuuden täyttyminen edellyttää, että teolle ei ole oikeuttamisperusteita, tekijä on ollut tietoinen siitä, että hänellä on tietty velvollisuus täytettävänään verotusta varten sekä tämän velvollisuuden merkityksestä veron määräämiselle. Tekijän ei tarvitse tietää rikkomansa verosäännöksen tarkkaa sisältöä eikä teolla vältetyn veron määrää tai edes verolajia, vaan riittää, että hän mieltää menettelynsä seurauksena olevan veron välttämisen.

Rikoslain yleisten oppien uudistuksessa, joka tuli voimaan 1.1.2004, rikoslakiin otettiin nimenomainen tahallisuusmääritelmä. Uudessa rikoslain 3 luvun 6 §:ssä on määritelty tahallisuus siltä osin kuin on kysymys tunnusmerkistön edellyttämästä seurauksesta. Määritelmä koskee tarkoitustahallisuutta, varmuustahallisuutta sekä ehdollista tahallisuutta. Verorikosten kanalta on merkitystä erityisesti tahallisuuden alimman asteen ehdollisen tahallisuuden määrittelyllä, joka perustuu säännöksessä todennäköisyystahallisuuteen. Korotettu tahallisuusvaatimus on ainoastaan passiivisessa veropetoksessa, jossa tekijän tulee laiminlyödä verotusta varten säädetty velvollisuus nimenomaan veron välttämistarkoituksessa.

Valitussa lainsäädäntöratkaisussa tahallisuuden alimman asteen määritelmä rajoitettiin koskemaan vain seuraustahallisuutta, koska todennäköisyystahallisuuden soveltaminen todettiin ongelmalliseksi nimenomaan talousrikoksissa. Olosuhdetahallisuus jäi siten oikeuskäytännössä arvioitavaksi ja arvioinnissa on otettava huomioon myös tunnusmerkistöerehdystä koskeva säännös.⁶⁸ Verorikoksissa tahallisuusarviointi kohdistuu ensisijaisesti tunnusmerkistön edellyttämiin olosuhteisiin tai muihin vastaaviin tunnusmerkistötekijöihin, jotka eivät ole suoranaisia teon seurauksia.

Veropetoksen tunnusmerkistössä seuraustunnusmerkkinä edellytetään, että menettelyllä (onnistuessaan) aiheutetaan veron määräämättä jättäminen, määrääminen liian alhaiseksi tai aiheeton palauttaminen. Tahallisuusarvioinnin ongelmat eivät kuitenkaan pääsääntöisesti kohdistu tähän tunnusmerkkiin. Tulkinnanvaraisempaa on, kattaako tekijän tietoisuus sen, että tieto on väärä taikka sen, että menettely katsotaan petolliseksi. Näiltä osin on kysymys voimakkaasti oikeudellista arviointia edellyttävistä tunnusmer-

⁶⁸ LaVM 28/2002 vp s. 9–10.

kistötekijöistä, joissa ei edellytetä, että tekijä olisi mieltänyt kysymyksessä olevan seikaston samalla tavoin kuin sittemmin tuomioistuin omassa arvioinnissaan. Riittävää on, että tekijällä on tietoisuus tämän arvioinnin tekemisen perusteena olevista tosiseikoista.

Verovelvollinen tulkitsee myös omalla vastuullaan vero-oikeudellisia säännöksiä. Verovelvollisella on lisäksi selonottovelvollisuus siitä, miten juuri kyseessä olevassa tilanteessa säännöksiä tulkitaan.⁶⁹ Tähän arviointiin soveltuu tahtotahallisuus paremmin kuin todennäköisyystahallisuus. Kysymys ei tällöin ole yksinomaan siitä, miten todennäköisenä tekijä on tiedon antaessaan subjektiivisesti pitänyt sitä, että veroviranomaiset ja tuomioistuin rikosasiassa tulkitsevat hänen antamansa tiedon vääräksi. Myös menettely, jossa tekijä suhtautuu hyväksyvästi tai ilmeisen välinpitämättömästi tähän mahdollisuuteen, täyttää tunnusmerkistön. Tältä osin voidaan rikoslain yleisen osan uudistuksen jälkeenkin edelleen noudattaa tähän saakka vallinnutta oikeuskäytäntöä.⁷⁰

10 KVALIFIOITU JA PRIVILEGIOITU TEKOMUOTO

Rikoslain 29 luvun 2 §:ssä (24.8.1990/769) on säädetty törkeänä veropetoksena rangaistavaksi menettely, jolla tavoitellaan huomattavaa taloudellista hyötyä tai rikos tehdään erityisen suunnitelmallisesti. Teon tulee olla myös kokonaisuutena arvostellen törkeä.

Oikeuskäytännössä on huomattavana taloudellisena hyötynä pidetty pääomaltaan noin 17 000 euron (100 000 mk) suuruista vältetyn veron määrää.⁷¹ Kyseessä ei kuitenkaan ole ehdoton alaraja eikä korkein oikeus ole ottanut kantaa huomattavan taloudellisen hyödyn määrittelyyn verorikoksen osalta.⁷² Suunnitelmallisuutta ovat osoittaneet esimerkiksi teot, joiden toteuttamistavasta ilmenee menettelyyn käytetyn ammattitaitoa ja varoja, kirjatun kirjanpitoon tosiasioita vastaamattomia tositteita tai ryhdytyn laajamittaisiin vale- ja näennäisoikeustoimiin.

⁶⁹ Nuutila 2002, s. 1018.

⁷⁰ LaVM 28/2002 vp s. 10 lausutun mukaan olosuhdetahallisuus jää oikeuskäytännössä arvioitavaksi. Ks. oikeuskäytännön osalta Koponen 2002, s. 271–290.

⁷¹ Ks. myös Nuutila 2002, s. 1021–1022.

⁷² Oikeuskäytännössä ratkaisuihin Vaasan hovioikeus 19.11.2001 nro 1398 ja Vaasan hovioikeus 30.3.1999 nro 295 on törkeänä veropetoksena syyksiluettu teot, joissa tavoiteltu hyöty oli 91 029 mk ja 82 355 mk.

Jos teko jo itsessään osoittaa kvalifointiperusteen tyypillisesti täyttyvän, kokonaisarvostelussa voidaan päätyä kvalifioitua tekemuotoa lievempään arvioimiseen yleensä vain, jos käsillä on erityisiä lieventäviä vastaseikkoja, jotka voivat vaikuttaa teon arviointiin. Esimerkiksi jos teolla on tavoiteltu huomattavasti yli 17 000 euron määräistä hyötyä, se tulisi arvioida rikoslain 29 luvun 1 §:n mukaiseksi teoksi vain, jos tekoon tai teko-olosuhteisiin liittyy tunnusmerkistön täyttymiseen vaikuttavia poikkeuksellisia lieventäviä perusteita.

Rikoslain 29 luvun 3 §:ssä säädetyn lievän veropetoksen soveltamisalassa ovat käytännössä ns. tulliveropetokset, jotka ratkaistaan rangaistusmääräysmenettelyssä. Ratkaisevana arviointiperusteena on pääsääntöisesti käytetty vältetyn veron vähäistä määrää. Kokonaisarvioinnissa voidaan kuitenkin ottaa huomioon myös muita seikkoja, kuten korkeimman oikeuden ratkaisussa KKO 2001:80 ns. dieselveropetosta koskevassa ratkaisussa on tehty.

Lievää veropetosta koskevaan säännökseen liittyy myös mahdollisuus luopua toimenpiteistä, jos veron korotus harkitaan riittäväksi seuraamukseksi.

11 VERORIKKOMUS

Verorikkomussäännös suojaa oma-aloitteisesti tilitettävien verojen kertymistä oikea-aikaisesti veronsaajalle.⁷³ Säännöksessä on tyhjentävä luettelo verola-jeista, joita se koskee.

Verorikkomuksen tekijätunnusmerkki on avoin, joten siihen voi syyllistyä myös ns. tosiasiallinen tekijä. Edellytyksenä on kuitenkin, että tekijällä on ollut itsenäinen taloudellinen päätösvalta yhtiössä ja mahdollisuus määrätä sen varojen käytöstä verojen ja maksujen suorittamiseen.⁷⁴

Verorikkomukseen voi syyllistyä verovelvollinen, joka toimittaa verovirastolle esimerkiksi arvonlisäveroa koskevan valvontailmoituksen, mutta laiminlyö maksaa ilmoitetut verot kokonaan tai osaksi tai maksaa ne huomattavan myöhässä. Verorikkomuksen tunnusmerkistö voi täyttyä myös silloin, kun sekä ilmoitusvelvollisuus että tilitysvelvollisuus laiminlyödään eikä

⁷³ HE 66/1988 vp, s. 71.

⁷⁴ KKO 4.9.2001 nro 1653 ja KKO 27.3.2003 nro 648.

kyseessä ole veropetos. Verorikkomukseen syyllistynyt ei lähtökohtaisesti anna vääriä tietoja tai pyri salaamaan verovelvollisuuttaan. Useat teot, jotka aikaisemmin katsottiin verorikkomuksiksi, saattavat tulla 1.2.1998 jälkeen arvioitaviksi passiivisen veropetoksen tekotapatunnusmerkin mukaisina ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönteinä.

Verorikkomuksen soveltamisalaa on rajattu kuitenkin siten, että vain sellainen veronmaksun laiminlyönti, johon syyllistyy maksukykyinen verovelvollinen hyötymistarkoituksessa, on rangaistavaa. Hyötymistarkoitusedellytys asettaa teon rangaistavuudelle korotetun tahallisuusvaatimuksen. Oikeuskäytännössä hyötymistarkoitusta on katsottu osoittavan varojen käyttö verojen maksamisen sijasta verovelvollisen tai sen puolesta toimivan omaksi hyödyksi. Varoja saatetaan käyttää yksityisotoina tai osakaslainoina verovelvollisen edustajan hyväksi tai niillä maksetaan muiden velkojien saamisista liiketoiminnan jatkamisen turvaamiseksi. Erilaisilla järjestelyillä varoja tai omaisuutta saatetaan siirtää samaa toimintaa jatkamaan perustettuun velattomaan yritykseen tai niitä käytetään sellaisten velkojen maksuun, joiden maksamisesta verovelvollinen tai sen edustaja on antanut takauksen tai luovuttanut vakuuksia.⁷⁵

Verorikkomuksen tunnusmerkistö ei täyty, jos laiminlyönti on tapahtunut maksukyvyttömyystilanteessa. Maksukyvyttömyydellä ei tarkoiteta vain tilannetta, jossa verovelvollinen on varaton ja on ajautunut konkurssiin tai on todettu ulosotossa varattomaksi.⁷⁶ Maksukyvyttömyytenä pidetään myös sellaista tilapäistä maksuvalmiuden häiriötä, jonka vallitessa verovelvollinen ei myymättä yritystoiminnan jatkuvuuden kannalta välttämätöntä omaisuutta tai laiminlyömättä palkanmaksuvelvoitettaan voi suoriutua veron maksusta.⁷⁷ Verovelvollisen ei näin ollen tarvitse myydä käyttöomaisuuttaan veronmaksuvelvoitteensa täyttääkseen, mutta rahoitus-, vaihto- ja sijoitusomaisuus olisi realisoitava. Oikeuskäytännössä on erityisesti kiinnitetty maksukykyisyysarviointia tehtäessä huomiota laiminlyöntien kestoaikaan ja siihen, onko muita velvoitteita suoritettu samanaikaisesti, kun verot on jätetty maksamatta.⁷⁸

Rikoslain 29 luvun 4 §:ssä tarkoitettua verovelvollisen maksukyvyttömyyttä arvioidaan kuitenkin toisin kuin rikoslain 39 luvun 1 §:ssä tarkoitettua

⁷⁵ Esim. KKO 1995:137, KKO 1996:35, KKO 2004:46.

⁷⁶ LaVM 6/1988 vp, s. 10.

⁷⁷ HE 66/1988 vp, s. 1.

⁷⁸ KKO 1994:67, KKO 1995:137, KKO 1996:35.

velallisen maksukyvyttömyyttä. Verorikkomussäännöksessä tarkoitettu maksukyvyttömyyskäsite on saanut sisältönsä eduskuntakäsittelyn aikana erillään velallisen epärehellisyttä koskevan, samaan aikaan käsittelyssä olleen tunnusmerkistön määrittelystä. Maksukyvyttömyyskäsitteen merkitysisältö on verorikkomuksen osalta vakiintunut oikeuskäytännössä korkeimman oikeuden ratkaisujen mukaiseksi, eroten rikoslain 39 luvun 1 §:ssä tarkoitetusta maksukyvyttömyydestä.⁷⁹ Tätä tulkintaa tukee myös se, että säännöksillä on erilaiset suojeluobjektit. Verorikkomuksella suojataan veronsaajien oikeutta saada suoritus oma-aloitteisista veroista syntyneistä saatavistaan, kun velallisen epärehellisyys suojaa yleisen velkojatahon taloudellisia etuja.⁸⁰ Verorikkomuksen ja velallisen epärehellisyys tunnusmerkistöjen samanaikaiselle täyttymiselle ei näin ollen ole estettä.⁸¹

Oikeuskäytännössä katsottiin verovelvollisen maksukyvyttömyyden ulottuneen ennen 1.1.1991 voimaan tullutta verorikkomussäännöstä työnantajan sosiaaliturvamaksujen laiminlyöntitapauksissa kolmesta kuuteen kuukauteen ennen konkurssia.⁸² Verorikkomussäännöksen voimaan tulon jälkeen oikeuskäytäntö ei ole ollut kaikin osin yhtenäinen. Korkein oikeus on nyttemmin katsonut, että verorikkomuksen tunnusmerkistö täyttyy maksukyvyttömyysajankohtaa edeltäneen viimeisen maksuerän viimeisenä maksupäivänä.⁸³

Verorikkomussäännökseen liittyy myös rajoitussäännös, jonka perusteella verorikkomuksena ei pidetä vähäistä laiminlyöntiä, joka on viivytyksettä korjattu. Verorikkomuksen osalta on lisäksi mahdollista luopua toimenpiteistä, jos veron korotus harkitaan riittäväksi seuraamukseksi.

⁷⁹ Esim. KKO 1998:110, jonka mukaan velallinen oli muutoin kuin tilapäisesti kykenemättömän maksamaan velkojaan niiden erääntyessä.

⁸⁰ KKO 27.3.2003 nro 648.

⁸¹ Ks. myös Tapani 2000, s. 691–718 ja KKO 2004:46, jota Hakamies 2005 on kritisoinut laillisuusperiaatteen näkökannalta.

⁸² LaVM 6/1988 vp s. 10.

⁸³ KKO 27.3.2003 no 648.

12 TEKOJEN YKSIKÖIMINEN JA KONKURENSSIKYSYMYKSIÄ

Veropetosten osalta ei liene täysin vakiintunutta yksiköimiseen liittyvää oikeuskäytäntöä. Aikaisemmin saatettiin katsoa, että teot tuli yksiköidä ainakin tuloverotukseen kohdistuvissa veropetoksissa verovuosittain. Nykyisin voidaan tuloverotuksenkin osalta katsoa, että veropetos muodostaa yhden teon, jonka osateot voivat ajoittua useille verovuosille. Oma-aloitteisiin veroihin kohdistuvat veropetokset yksiköidään jo vakiintuneesti yhdeksi rikokseksi, joka voi nykyisin käsittää useita verolajeja. Verorikkomus on yksiköity yhdeksi teoksi jopa tilanteessa, jossa kaksi osakeyhtiömuotoista verovelvollista, joista toinen jatkoi edellisen toimintaa, ovat laiminlyöneet velvollisuutensa.⁸⁴

Yksiköinnissä keskeisinä arviointiperusteina on pidetty osatekojen perustumista samaan motivaatioperustaan, tekojen ajallista yhteyttä toisiinsa ja sitä, että kyse on selkeästi yhtenäisestä toiminnasta.⁸⁵ Osatekojen välillä on oikeuskäytännössä kuitenkin katsottu voivan olla useiden kuukausienkin pituisia rikkeettömiä ajanjaksoja. Syyteoikeuden vanhentuminen alkaa yhdeksi rikokseksi yksiköidyssä teossa sen viimeisestä osateosta.

Verorikkomukset yksiköidään yhdeksi tai useammaksi rikokseksi samoin kuin veropetokset.

Rikoksen yksiköintiin vaikuttaa myös rangaistussäännöksen muuttuminen ankarammaksi. Veropetossäännöksen uudistus 1.2.1998 laajensi säännöksen soveltamisalaa tekoihin, jotka aikaisemmin saatettiin arvioida verorikkomuksina. Lievemman lain periaatteen soveltaminen aiheuttaa tällöin sen, että ennen lainmuutosta tapahtunut menettely on yksiköitävä erikseen verorikkomukseksi ja sen jälkeiselle ajankohdalle ajoittuva menettelyn osa veropetokseksi.

Aikaisemmin vero-oikeudessa noudatettiin käytännössä periaatetta, jonka mukaan rikoksella saatuja varoja ei tule verottaa. Rikosoikeudessa verorikoksilla saadun taloudellisen hyödyn käyttöä ei juurikaan jouduttu arvioimaan, koska verottaja ja lainvalvontaviranomaiset pitivät jo pääsääntöisesti menettelyä rankaisemattomana jälkitekona, joka ei erikseen täyttänyt minäkään rikoksen tunnusmerkistöä. Sitten asiaa on jouduttu pohtimaan ne

⁸⁴ Helsingin hovioikeus 10.4.2003 nro 1069. Toisin KKO 1995:137.

⁸⁵ KKO 1994:67, KKO 1995:137, KKO 1996:35. Nuutila 1997, s. 380–382 ja Nuutila 2001, s. 170.

bis in idem -kiellon yhteydessä rikosoikeudessa ja Rooman sopimuksen 28 artiklan asettamien velvoitteiden kannalta vero-oikeudessa.⁸⁶

Rikosoikeudessa oikeuskäytäntö on hyväksynyt sen, että rikoksen tunnusmerkistön täyttävällä teolla, mutta siviilioikeudellisesti pätevällä saannolla saatuun omaisuuteen kohdistuneet teot voidaan arvioida veropetoksen tunnusmerkistön täyttäviksi rikoksiksi ilman, että rikottaisiin ne bis in idem -kieltoa. Uudemmassa oikeuskirjallisuudessa on katsottu, että ulosotto-, konkurssi- ja verotusmenettely ovat hallinnollisia menettelyjä, joihin ei pääsääntöisesti sovelleta Euroopan neuvoston ihmisoikeussopimuksen 6 artiklaa, itsekriminointisuoja eikä ne bis in idem -kieltoa.⁸⁷

Korkeimman oikeuden ratkaisukäytäntö tukee tätä näkemystä. Korkein oikeus on ratkaisussaan KKO 2004:134 tuominnut verovelvollisen veropetoksesta myös siltä osin, kun hän oli jättänyt henkilökohtaisessa veroilmoituksessaan ilmoittamatta tulolunaan oikeushenkilöstä verorikoksella saamansa varat. Vastaava ratkaisu on Vaasan hovioikeuden tuomio 23.3.2004 nro 476, jossa vastaaja tuomittiin velallisen epärehellisyydestä ja veropetoksesta, kun hän jätti henkilökohtaisessa veroilmoituksessaan ilmoittamatta velallisen rikoksella saamansa varat.

Verovelvollinen voi näin ollen syyllistyä veropetokseen jättäessään henkilökohtaisessa veroilmoituksessaan ilmoittamatta varat, jotka hän on saanut muulla rikoksella kuin varsinaisella anastusrikoksella. Tapauskohtaisesti itsekriminointisuoja voi kuitenkin soveltua myös näihin tilanteisiin.⁸⁸

LÄHTEET

Aurejärvi, Erkki: Valeoikeustoimen tunnusmerkistöstä. *Lakimies (LM)* 1980, s. 205 ss.

Eduskunnan vastaus – HE 66/1988 vp (EVHE 66/1988).

Frände, Dan: *Yleinen rikosoikeus*. Helsinki 2005.

Hakamies, Kaarlo: Maksukyvytön vai ei? Legaliteettiperiaate ja KKO 2004:46. *Oikeustiede – Jurisprudentia* XXXVIII:2005, s. 151 ss.

⁸⁶ Asiaa on käsitelty tässä kirjoituksessa tulliveropetosten yhteydessä. Ks. Yhteisöjen tuomioistuin 29.6.2002 C-455/98 asiassa Kaupo Salumets ym.

⁸⁷ Nuutila 2001, s. 172–177, Koponen 2006, s. 144–148.

⁸⁸ Koponen 2006, s. 148. Ks. myös Viljanen 2005, joka kommentoi KKO 2004:122 ratkaisua ja toteaa, ettei ole mitään hyväksyttävää syytä sille, että polttoaineen anastanutta tekijää ei tuomittaisi myös veropetoksesta, kun laillisesti hankitun polttoöljyn käyttäjäkin vastavassa tilanteessa syyllistyy veropetokseen.

- Hallituksen esitys eduskunnalle rikoslainsäädännön kokonaisuudistuksen ensimmäisen vaiheen käsittäväksi rikoslain ja eräiden muiden lakien muutoksiksi (HE 66/1988 vp).
- Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi rikoslain 29 luvun 1 §:n muuttamisesta (HE 16/1997 vp).
- Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi alkoholilain muuttamisesta (HE 247/1998 vp).
- Hallituksen esitys Eduskunnalle rikosoikeuden yleisiä oppeja koskevan lainsäädännön uudistamiseksi (HE 44/2002 vp).
- Huhtamäki, Ari: Offshore-yhteisön samastuksesta määräysvallan käyttäjään. *Defensor Legis (DL) 1/1999*, s.142 ss.
- Huhtamäki, Ari: *Rahan jäljittäminen*. Helsinki 2000.
- Huttunen, Allan: Vastuun samaistuksesta konsernissa, osakeyhtiössä ja erityisesti vakuutusosakeyhtiöiden konsernissa. Teoksessa *Vastuun samaistuksesta ja muita kirjoituksia*. Turku 1996, s. 5 ss.
- Koponen, Pekka: Tahallisuudesta talousrikoksissa. *Oikeustiede–Jurisprudentia XXXV:2002*, s. 235 ss.
- Koponen, Pekka: Itsekriminointisuoja. Teoksessa *Rikosoikeudellisia kirjoituksia VIII. Raimo Lahdelle 12.1.2006 omistettu*. Helsinki 2006, s. 127 ss.
- Kuorti, Hannu: Bulvaanisuhteesta. *Verotus* 2/1997, s. 164 ss.
- Lahti, Raimo: Rikoslain kokonaisuudistuksen ensimmäinen vaihe: varallisuus- ja talousrikkossäännökset, II. *LM* 1991, s. 873 ss.
- Lakivaliokunnan mietintö (LaVM 6/1988 vp).
- Lakivaliokunnan mietintö hallituksen esityksen (HE 44/2002) johdosta rikosoikeuden yleisiä oppeja koskevan lainsäädännön uudistamiseksi (LaVM 28/2002 vp).
- Lardot, Robin: Oikeusavun pyytäminen vieraalta valtiolta. KRP:n julkaisussa *Rikostutkimus* 1/1997.
- Lehtonen, Asko: Passiivinen veropetos ja kirjanpito toimisto. *Tilisanomat* 4/2001 s. 21 ss.
- Lehtonen, Asko: *Veron torjunta ja verosuunnittelu oikeudellisessa systematiikassa*. Pohjois-Suomen tuomarikoulun julkaisuja 4/2000. Rovaniemi 2000 s. 37 ss.
- Lehtonen, Asko: *Veropetoksesta*. Helsinki 1986.
- Lehtonen, Asko: Veropetossäännöksen muutokset. *LM* 8/1998, s. 1309 ss.
- Lähteenoja, Pentti: Metsänhoitomaksu – veroko? *LM* 2004, s. 679 ss.
- Neuvoston asetus (ETY) nro 1576/89, EYVL L 160, annettu 29.5.1989 tislattujen alkoholi-juomien määritelmää, kuvausta ja esittelyä koskevista yleisistä säännöistä.
- Neuvoston asetus (ETY) nro 218/92, annettu 27.1.1992, hallinnollisesta yhteistyöstä välillisen verotuksen (ALV) alalla.
- Neuvoston asetus (ETY) nro 2913/92, annettu 12.10.1992, yhteisön tullikoodeksista.
- Neuvoston asetus (EY) nro 3295/94 väärennetyjen ja laittomasti valmistettujen tavaroiden vapaaseen liikkeeseen luovutuksen, viennin, jälleenviennin ja suspensiomenettelyyn asettamisen kieltämistä koskevista toimenpiteistä.
- Neuvoston asetus (EY) No 1383/2003 tulliviranomaisten toimenpiteistä epäiltäessä tavaroiden loukkaavan tiettyjä teollis- ja tekijänoikeuksia sekä tiettyjä teollis- ja tekijänoikeuksia loukkaavien tavaroiden suhteen toteutettavista toimenpiteistä.
- Neuvoston direktiivi (92/12/ETY) annettu 25.2.1992 valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta.

- Nuotio, Kimmo: *Teko, vaara, seuraus*. Helsinki 1998.
- Nuutila, Ari-Matti: *Rikoslain yleinen osa*. Helsinki 1997.
- Nuutila, Ari-Matti: Saako rikoksella saadut varat salata ulosotossa ja verotuksessa? Teoksessa *Juhlajulkaisu Turun yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta 40 vuotta*. Turku 2001, s. 167 ss.
- Nuutila, Ari-Matti: RL 29: Rikokset julkista taloutta vastaan. Teoksessa *Rikosoikeus*, toim. Heinonen et al. Juva 2002, s. 1009 ss.
- Tapani, Jussi: Mitä rikoslaki kieltää maksukyvyttömyyden uhatessa? *LM* 5/2000, s. 691 ss.
- Tapani, Jussi: Luku 7.3 Veropetos. Teoksessa Frände et al: *Keskeiset rikokset*. Helsinki 2006.
- Tapani, Jussi: Tekijävastuu ja yritysoppi veropetoksessa. Teoksessa *KKO:n ratkaisut kommentein II 2005*, toim. Pekka Timonen. Helsinki 2006, s. 524 ss. (2006a)
- Tikka, Kari S.: *Veron minimoinnista*. Vammala 1972.
- Tikka, Kari S.: Veron torjunta, verosuunnittelu, veron kiertäminen, veropako ja verovilppi. Teoksessa *Taloudellinen rikollisuus*. Vammala 1981, s. 58 ss.
- Työryhmän mietintö. Oikeusministeriö 1/2000, Kansainvälisten rikosoikeusapuasioiden koordinointi.
- Viljanen, Pekka: Oikeustapauskommenttaari KKO 2004:122. Teoksessa *KKO:n ratkaisut kommentein II 2004*, toim. Pekka Timonen. Helsinki 2005, s. 381 ss.