

Arvonlisäverokarusellipetokset – Rikosoikeuden ja hallinnollisen
rikosprosessin rajapinnasta erityisesti Euroopan unionin
tuomioistuimen oikeuskäytännössä

Lapin yliopisto
Oikeustieteiden tiedekunta
Talousrikosoikeus
Isabella Jarva
Pro gradu -tutkielma
kevät 2024

Sisällys

Sisällys	2
TIIVISTELMÄ	5
Lähteet	6
1 Johdanto	21
1.1 Aihe ja kysymyksenasettelu	21
1.2 Tutkimuskohteen rajausta	23
1.3 Ajankohtaisuus	23
1.3.1 Kaupankäynnin murros ja digitalisaatio	23
1.3.3 Arvonlisäveron fiskaalinen merkitys julkiselle sektorille	26
1.3.4 Arvonlisäverovaje EU:ssa ja Suomessa	26
1.3.5 Euroopan syyttäjänvirasto ja operaatio Amiraali	28
2 Teoria ja tutkimusmetodi	29
2.1 Teoreettinen viitekehys	29
2.2 Lainoppi systematisoi ja tulkitsee	30
2.3 Tuomarin oikeudellinen tiedonintressi	31
2.4 Bielefeldin malli	33
2.4.1 Metodi	33
2.4.2 Kielelliset argumenttityypit	34
2.4.3 Systemiset argumenttityypit	34
2.4.4 Teleologiset argumenttityypit	35
2.4.5 Ylikategorinen argumenttityyppi	35
3 Talousrikosoikeus osana rikosoikeutta	35
3.1 Kasinotaloudesta lamaan – Rikoslain kokonaisuudistus ja talousrikosoikeus	35
3.2 Talousrikoksen määritelmä	36
3.3 Oikeudenala ja yleiset opit	38
4 Terminologia	44
4.1 EU-oikeudelliset käsitteet	44
4.2 Arvonlisävero-oikeudelliset käsitteet	45
4.2.1 Yleinen soveltamisala	45
4.2.2 Yleinen ja välillinen kulutusvero	46
4.2.3 Tavarain ja palvelun käsitteet	46
4.2.4 Verovelvollisuus	47
4.2.5 Käännetty arvonlisäverovelvollisuus	47
4.2.6 Arvonlisäverovelvollisten rekisteri	47
4.2.7 Yleinen verokanta ja alennetut verokannat	48

4.2.8 Myynti, maahantuonti ja yhteisöhankinta	49
5 Euroopan integraation kehityslinjat – ”ever closer union”	50
5.1 Euroopan hiili- ja teräsyhteisöstä Euroopan talousyhteisöksi.....	50
5.2 Rikosoikeudellisen yhteistyön ensiaskelet ja EY-petokset	52
5.3 Integraation käännekohta ja Maastrichtin sopimus (SEU)	53
5.4 Oikeudellinen yhteistyö rikosasioissa ja poliisiyhteistyö: Amsterdamin sopimus	54
5.5 Nizzan sopimus	54
5.6 Lissabonin sopimus: SEU, SEUT ja Euroopan perusoikeuskirja.....	54
5.7 EU-tuomioistuimen rooli oikeusperiaatteiden arkkitehtina	55
5.7.1 EU-oikeuden ensisijaisuuden periaate	56
5.7.2 EU-oikeuden välitön oikeusvaikutus ja suora sovellettavuus	57
5.8 Oikeudellinen yhteistyö rikosoikeuden alalla	57
5.8.1 Kansallisen identiteetin kunnioitus.....	57
5.8.2 Dialogi kansallisen oikeuden ja EU-oikeuden välillä.....	58
6 Arvonlisäveropetoskaruselli.....	59
6.1 Tapausseloste Midas.....	59
6.2 Tavaroiden yhteisömyynnin säännökset	60
6.3 Määritelmät unionin taloudellisiin etuihin kohdistuvasta petoksesta.....	61
6.3.1 Taloudellisten etujen suojaamista koskeva yleissopimus	61
6.3.2 Unionipetosdirektiivi	61
6.4 Yhtiöt karusellissa	62
6.4.1 Yhtiö A: kanavointiyritys ja nollaverokanta.....	62
6.4.2 Yhtiö B: missing trader eli vilpillinen yhteisöostaja.....	63
6.4.3 Yhtiö C: puskuriyhtiö tai välittäjä	64
6.4.4 Yhtiö D: puskuriyhtiö tai välikäsi.....	65
6.4.5 Oikeushenkilön rangaistusvastuu	65
6.5 Yhteisöostajat Suomessa.....	66
6.6 Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän ja unionin talousarvion suojelu	67
6.7 Tehokkaat ja ennaltaehkäisevät seuraamukset	74
7 Hallinto-oikeudelliset näkökohdat verotuksessa ja tietoisuustesti.....	77
7.1 Lainalaisuusperiaate, julkisen vallan käyttö ja veroprosessin kaksiasianosaissuhde	77
7.2 Vähennysoikeus	78
7.3 Hallinnollinen rikosprosessi ja sanktioluonteinen hallinnollinen seuraamus	79
7.4 Hallintoprosessin rikosprosessuaaliset laatuvaatimukset	81
8 Rikosprosessin ja hallintoprosessin rajapinnalla	84
8.1 Rikosoikeudellinen laillisuusperiaate rajapintojen yhdistäjänä	84
8.1.1 Taannehtivan lainsäädännön kielto ja lievemmän lain periaate.....	84

8.1.2 Praeter legem -kielto.....	84
8.1.3 Analogiakielto	85
8.1.4 Epätäsmällisyyskielto	85
8.1 Rikosprosessin ja hallintoprosessin funktiot.....	85
8.2 Esitutkinta.....	87
8.2.1 Poliisin ja syyttäjän tehtävänjako	87
8.2.2 Epäillyn oikeus olla myötävaikuttamatta rikokseen ja itsekriminointisuoja	89
8.3 Syyteharkinta on riippumatonta ja itsenäistä	90
8.3.1 ”Todennäköiset syyt” – syytepakko laillisuusperiaatteen ilmentymänä	90
8.3.2 Syytteen muuttaminen, laajentaminen ja tarkistaminen.....	91
8.3.3 Päätös syyttämättäjäättämisestä	92
8.4 Oikeudenkäynti ja rangaistuksen täytäntöönpano	93
8.4.1 Akkusatorinen rikosprosessi ja syyttäjän todistustaakka	93
8.4.2 Syytesidonnaisuus	94
8.4.3 Preklusiosta	95
8.4.4 Muutoksenhaku	95
8.5 Rikosvastuun toteutumisen haasteita.....	96
9 Johtopäätökset	98

TIIVISTELMÄ

Tutkielmassa tarkastellaan rikosoikeuden ja hallinnollisten seuraamusten rajapintaa arvonlisäverokarusellipetoksissa. Tällä hetkellä karusellipetoksiin sovelletaan rikosoikeuden rinnalla hallinnollisia seuraamuksia, jotka eivät kuitenkaan ole yhteneviä jäsenvaltioissa. EU-tuomioistuimen (EUT) oikeuskäytännön perusteella jäsenvaltioilla on vapaus valita karusellipetoksiin sovellettavat seuraamukset, jotka voivat olla hallinnollisia tai rikosoikeudellisia tai niiden molempien yhdistelmä. Toisaalta EUT on kehittänyt oikeuskäytännössään ns. tietoisuustestin, jonka mukaan kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten on evättävä arvonlisäveron vähennysoikeus, mikäli verovelvollinen tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää osallisuudesta arvonlisäverokarusellipetokseen. Rikosoikeudellisen laillisuusperiaatteen kannalta on ongelmallista, että testistä ei ole yksiselitteisesti laissa säädetty tai sopimuksissa määrätty. Tiedonintressinä on selvittää karusellipetosten sisällöllistä ulottuvuutta ja karuselliin kytkeytyvien yhtiöiden roolia EUT:n oikeuskäytännön perusteella. EUT:n argumentaatiota tarkastellaan Bielefeldin mallin mukaisesti siten, että argumenttityypit jaetaan kielellisiin, systeemisiin, teleologisiin ja ylikategoriseen sekä edelleen 11 hienojakoisempaan argumenttityyppiin. Lisäksi osoitetaan taloudelliselle rikollisuudelle ominaisia piirteitä, jotka haastavat rikosoikeuden yleisiä oppeja. Teema kytkeytyy Euroopan integraation historiaan, joka on alkujaan ollut taloudellista. Taloudellinen integraatio on lisännyt yhteistä taloudellista sääntelyä. Arvonlisäverokarusellipetokset vähentävät verotuloja vuosittain kymmeniä miljardeja euroja, mikä on omiaan heikentämään julkisten talouksien kykyä vastata alati kasvaviin yhteiskunnan rahoitustarpeisiin. EU:ssa onkin viime aikoina päätetty lukuisista määrätietoisista toimista, joiden tarkoituksena on tehdä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä petoksilta suojatumpi. Tarkoituksena on suojella yhteisiä taloudellisia etuja ja yhteistä arvonlisäverojärjestelmää. Vaikka rikosoikeus on perinteisesti sisältynyt kansallisen suvereniteetin ydinalueelle, nykyään rikosoikeus ja EU-rikosoikeus ovat vuorovaikutuksessa keskenään, eikä kansallista rikosoikeutta voida tarkastella ilman sidosta EU-oikeuteen ja päinvastoin. Rikosoikeuden eurooppalaistumiseen on myötävaikuttanut tarve puuttua EY-petoksiin ja tämä tarve ei ole kadonnut minnekään. Merkittävänä on pidettävä Euroopan syyttäjänviraston toimivaltaa tutkia ja asettaa syytteeseen vakavimmista rikoksista, jotka vahingoittavat EU:n taloudellisia etuja. Jotta unioni muodostaa yhteisen oikeuden alueen perustamissopimusten mukaisesti, tältä osin hallinnollisten seuraamusten yhdenmukaistaminen olisi tarpeen. Tutkielmassa esitetään, että rikosoikeudelliset vanhentumissäännökset tulisi yhdenmukaistaa ja on perusteita yhdenmukaistaa myös hallinnollisia seuraamuksia tältä osin. Oikeudenalojen rajapintojen osalta on tärkeää hahmottaa EU-oikeuden oikeudenalojen rajoja rikoksa — ja yhdistävä merkitys.

Lähteet

Kirjallisuus

Aarnio 1975

Aarnio, Aulis: Laki, teko ja tavoite. Lainopillisen ylioppilastiedekunnan kustannustoimikunta. Forssan Kirjapaino Oy. Forssa 1975.

Aarnio 1978

Aarnio, Aulis: Mitä lainoppi on? Kustannusosakeyhtiö Tammi, KK kirjapaino. Helsinki 1978.

Aarnio 2006

Aarnio, Aulis: Tulkinnan taito – ajatuksia oikeudesta, oikeustieteestä ja yhteiskunnasta. Alma Talent. Vantaa 2006.

Aarnio 2012

Aarnio, Aulis: On the Sources of Law. Teoksessa Introduction to Finnish Law and Legal Culture. Forum Iuris. Publications of the Faculty of Law University of Helsinki. Nuotio, Kimmo – Melander, Sakari – Huomo-Kettunen, Merita (eds.). Helsinki 2012.

Adams-Prassl – Bogojevic 2022

Adams-Prassl, Jeremias – Bogojevic, Sanja: Great Debates in EU Law. Hart Publishing. Bloomsbury Publishing. Lontoo 2022.

Anttila – Heinonen 1971

Anttila, Inkeri – Heinonen, Olavi: Rikos ja seuraamus. Rikosoikeuden perusteet. Kustannusosakeyhtiö Tammi. KK kirjapaino. Helsinki 1971.

Anttila – Heinonen 1977

Anttila, Inkeri – Heinonen, Olavi: Rikosoikeus ja kriminaalipolitiikka. Kustannusosakeyhtiö Tammi. KK kirjapaino. Helsinki 1977.

Alvesalo 1994

Alvesalo, Anne teoksessa Alvesalo, Anne – Laitinen, Ahti: Perspectives on Economic Crime. University of Turku. Publications of the Faculty of Law. Criminal Law and Judicial Procedure, Series A: 20. Painosalama Oy, Turku 1994.

Alvesalo – Tombs 2001

Alvesalo, Anne – Tombs, Steve: The Emergence of a “War” on Economic Crime: The Case of Finland. Business and Politics, Vol. 3, No. 3, 2001. Teoksessa Alvesalo, Anne: The Dynamics of Economic Crime Control. Poliisiammattikorkeakoulun tutkimuksia 14. Oyj Edita. Helsinki 2003.

Alvesalo 2006

Alvesalo, Anne: Talousrikostorjunnan haasteet. Teoksessa Alvesalo, Anne – Heiskanen, Sari – Laukkanen, Janne – Virta, Erja (toim.): Huojuva talous. Juhlajulkaisu Markku Hirvonen 60 vuotta. Poliisiammattikorkeakoulun tiedotteita 49, Espoo 2006. Edita Prima Oy, Helsinki. 2., painos.

Bradford 2020

Bradford, Anu: The Brussels Effect. How the European Union Rules the World. Oxford University Press. New York 2020.

Brusiin 1938

Brusiin, Otto: Tuomarin harkinta normin puuttuessa. Suomalaisen Lakimiesten yhdistyksen julkaisu N:o 14. Tyrvään Kirjapaino Oy. Vammala 1938.

Craig – de Búrca 2020

Craig, Paul – Gráinne de Búrca: EU Law. Text, Cases and Materials. 7th edition. Bell and Bain Ltd. Glasgow 2020.

Csúri – Spencer 2023

Csúri, András – Spencer, John R.: EU criminal law. Teoksessa European Union Law (toim. Catherine Barnard ja Steve Peers). 4. painos. Oxford University Press, Lontoo 2023.

Ervasti 2002

Ervasti, Kaijus: Lainkäytön funktiot. Lakimies 1/2002 s. 47–72.

Fredman 2021

Fredman, Markku: Rikosasianajajan käsikirja. Alma Talent. BALTO print, Liettua 2021.

Frunza 2019

Frunza, Marius-Cristian: Value Added Tax Fraud. Routledge. Lontoo ja New York 2019.

Hakamo – Jauhiainen – Alvesalo – Virta 2009

Hakamo, Terhi – Jauhiainen, Kirsi – Alvesalo, Anne – Virta, Erja: Talousrikokset rikosprosessissa. Poliisiammattikorkeakoulun tutkimuksia 33/2009. Tampereen Yliopistopaino Oy, Juvenes Print. Tampere 2009.

Huhtala – Kallio – Lindholm – Ojala – Sääskilahti – Takalo 2018

Huhtala, Hanna – Kallio, Mika – Lindholm, Matti – Ojala, Marko – Sääskilahti, Juha – Takalo, Tero: Arvonlisäverotus 2018. Otavan Kirjapaino Oy. Keuruu 2018.

Husa 2019

Husa, Jaakko: Oikeus ja globalisaatio. Lakimies 1/2019, s. 72–79.

Jansson 2014

Jansson, Julia: Helsingin syyttäjänviraston historia – kunniatehtävästä tulosvastuuseen. Edita Prima. Helsinki 2014.

Jokela 2024

Jokela, Antti: Oikeudenkäynnin asianosaiset ja valmistelu. Oikeudenkäynti II. Alma Talent. Otavan Kirjapaino Oy, Keuruu 2024. 4., uudistettu painos. Helsinki 2024.

Jonkka 1991

Jonkka, Jaakko: Syytekynnys. Tutkimus syytteen nostamiseen vaadittavan näytön arvioinnista. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja A-sarja N:o 187. Vammalan Kirjapaino Oy. Vammala 1991.

Jonkka 1992

Jonkka, Jaakko: Rikosprosessioikeuden yleisistä opeista. Helsingin yliopiston rikos- ja prosessioikeuden laitoksen julkaisuja A:6. Yliopistopaino. Helsinki 1992.

Joutsamo – Aalto – Kaila – Maunu 2000

Joutsamo, Kari – Aalto, Pekka – Kaila, Heidi – Maunu, Antti: Eurooppaoikeus. 3. uudistettu painos. Helsinki 2000.

Juanto 1998

Juanto, Leila: Valmisteverotus. Oikeustieteellinen tutkimus valmisteverotuksen asemasta Suomen verojärjestelmässä. Kauppakaari Oyj, Lakimiesliiton Kustannus. Gummerus Kirjapaino Oy. Jyväskylä 1998.

Juanto – Punavaara – Saukko 2018

Juanto, Leila – Punavaara, Anu – Saukko, Petri: Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. Alma Talent. 9. uudistettu painos. Helsinki 2018.

Jyränki 2000

Jyränki, Antero: Uusi perustuslakimme. Iura Nova. Turku 2000.

Jääskeläinen 1997

Jääskeläinen, Petri: Syyttäjä tuomarina. Lakimies 7/1997 s. 1032–1039.

Kaisto 2022

Kaisto, Janne: Muuttuvat oikeudenalat, muuttuvat yleiset opit. Lakimies 1/2022, s. 167–173.

Karjalainen 2023

Karjalainen, Tuula: EU-Uutiset. Verotus 3/2023, s. 370–376.

Kimpimäki 2022

Kimpimäki, Minna: Rikosuhripalvelut: erityinen oikeus vai palvelu muiden joukossa? Julkaistu 2022/9 Edilexissä 22.3.2022. www.edilex.fi/artikkelit/26347

Klami 1978

Klami, Hannu Tapani: Länsimaisen oikeusfilosofian historia. Turun yliopiston yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja A 7/1978. Turun yliopiston offsetpaino. 2. uudistettu painos. Turku 1978.

Koivukari 2020

Koivukari, Kristiina: The crumbling narrative of modern European criminal justice. University of Helsinki, Faculty of Law. Helsinki 2020. <https://core.ac.uk/download/pdf/328855751.pdf>

Koponen 2014

Koponen, Pekka: Talousrikokset ja syytteestä sopiminen. Julkaistu Edilexissä 7.1.2014. www.edilex.fi/artikkelit/11675

Kotiranta 2014

Kotiranta, Kai: Sisäpiirintiedon syntyminen. Kontekstuaalinen tulkinta. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja. A-sarja N:o 319. Helsinki 2014.

Kuoppamäki 2003

Kuoppamäki, Petri: Markkinavoiman sääntely EY:n ja Suomen kilpailuoikeudessa. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja. A-sarja N:o 239. Gummerus Kirjapaino Oy. Jyväskylä 2003.

Laapas 2022

Laapas, Mikko: Itsekriminointisuoja vero-oikeudessa – erityisesti tehokkaan verotusmenettelyn sekä perus- ja ihmisoikeuksien näkökulmasta. Helsingin Kamari Oy. Hansaprint Oy 2022.

Laapas 2023

Laapas, Mikko: Itsekriminointisuoja vero-oikeudessa – erityisesti tehokkaan verotusmenettelyn sekä perus- ja ihmisoikeuksien näkökulmasta. Verotus 1/2023, s. 93–100.

Lahti 2004

Lahti, Raimo: Talousrikosoikeuden yleisistä opeista. Teoksessa Lahti, Raimo – Koponen, Pekka: Uudistuva talousrikosoikeus. Gummerus Kirjapaino Oy. Saarijärvi 2004.

Lahti – Koponen 2007

Lahti, Raimo – Koponen, Pekka: Talousrikokset. Suomalainen Lakimiesyhdistys. Gummerus Kirjapaino Oy. Vaajakoski 2007.

Lahtinen 2006

Lahtinen, Ahti: Talousrikostutkimusta kautta vuosikymmenien – henkilökohtaisia muistiinpanoja. Teoksessa Alvesalo, Anne – Heiskanen, Sari – Laukkanen, Janne – Virta, Erja (toim.): Huojuva talous. Juhlajulkaisu Markku Hirvonen 60 vuotta. Poliisiammattikorkeakoulun tiedotteita 49, Espoo 2006. Edita Prima Oy, Helsinki. 2., painos.

Launiala 2010

Launiala, Mika: Esitutinnan funktiot ja eriytetty funktioajattelu. Oikeus 2010 (39); 2: 116–137.

Lehtola – Paksula 1997

Lehtola, Markku – Paksula, Kauko: Talousrikosten tilannetorjunta. Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen julkaisuja 142. Rikoksentorjunnan neuvottelukunnan julkaisu 6. Hakapaino Oy. Helsinki 1997.

MacCormick – Summers 1991

MacCormick, Neil D. – Summers, Robert S.: Interpreting Statutes. A Comparative Study (toim. D. Neil MacCormick ja Robert S. Summers. Alkuperäisteos julkaistu uudelleen: Routledge, Lontoo ja New York 2016.

Markus 2022

Markus, Jaakko: Oikeuksiin pääsy massavahinkotilanteissa. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen Julkaisuja. A-sarja N:o 347. Oy Nord Print Ab, Helsinki 2022.

Melander 2015

Melander, Sakari: EU-Rikosoikeus. 2. uudistettu painos. BALTO print, Liettua 2015. Alma Talent 2015.

Melander 2023

Melander, Sakari: Suomalaisen rikosoikeustieteen laaja-alaistuminen 1990-luvulla. Teoksessa Kotimaisen rikosoikeustieteen tila ja tulevaisuus. Toimittaneet Kimmo Nuotio ja Esko Yli-Hemminki. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja, E-sarja N:o 29. Oy Nord Print Ab. Helsinki 2023.

Mäenpää 2018

Mäenpää, Olli: Hallinto-oikeus. 2., uudistettu painos. BALTO print, Liettua 2018. Alma Talent. Helsinki 2018.

Mäenpää 2019

Mäenpää, Olli: Oikeudenkäynti hallintoasioissa. Hallintoprosessioikeuden perusteet. BALTO print, Liettua 2019. Alma Talent. Helsinki 2019.

Männistö 2023

Männistö, Eero: Ajankohtaista arvonlisäveropetosten tietoisuustestistä. Verotus 1/2023, s. 31–42.

Määttä 2023

Määttä, Kalle: Vähennysoikeuden jakaminen arvonlisäverotuksessa. Verotus 2/2023, s. 192–201.

Määttä – Paso 2019

Määttä, Tapio – Paso, Mirjami: Johdatus oikeudellisen ratkaisun teoriaan. Helsingin yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja. Unigrafia Oy. Helsinki 2019.

Nuutila 1995

Nuutila, Ari-Matti: Rikosoikeuden ABC-kirja. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja. Rikos- ja prosessioikeuden sarja A:21. Turun yliopiston offsetpaino. Turku 1995.

Nuutila 1996

Nuutila, Ari-Matti: Rikosoikeudellinen huolimattomuus. Helsinki 1996.

Nuutila 1997

Nuutila, Ari-Matti: Rikoslain yleinen osa. Lakimiesliiton Kustannus. Gummerus Kirjapaino Oy. Jyväskylä 1997.

Nuotio 2002

Nuotio, Kimmo teoksessa Viljanen, Veli-Pekka (toim.): Oikeudenalojen rajat ja rajattomuus. Turku 2002.

Ojanen 2016

Ojanen, Tuomas: EU-oikeuden perusteita, 3., uudistettu painos. Edita Publishing Oy 2016.

Paukku 2021

Paukku, Eelis: Rikosoikeudellinen laillisuusperiaate kriminaalipolitiikan tavoitteiden näkökulmasta. Edilex 2021/20. Julkaistu 30.3.2021.

Penn 1896

Penn, William: Essay Towards the Present and Future Peace of Europe by the Establishment of a European Parliament. The Advocate of Peace (1894-1920), Vol. 58, No. 11 (joulukuu 1896), s. 280-283. <https://www.jstor.org/stable/25750960>

Peczenik – Aarnio – Bergholtz 1990

Peczenik, Aleksander – Aarnio, Aulis – Bergholtz, Gunnar: Juridisk argumentation – en lärobok i allmän rättslära. Norstedts Förlag AB. Studentlitteratur AB, Lund 1990.

Pikkujämsä 2018

Pikkujämsä, Mikko: Kohdennetut maksuvälineet ja alustatalous arvonlisäverotuksen ongelmina. Defensor Legis N:o 4/2018, s. 628–646.

Poniatowski – Bonch-Osmolovskiy – Śmietanka 2020

Poniatowski, Grzegorz – Bonch-Osmolovskiy, Mikhail – Śmietanka, Adam: Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2020 Final Report. No 503 (2020). CASE, Center for Social and Economic Research. Varsova 2020.

Puumalainen 2018

Puumalainen, Mikko: EU:n etusijaperiaatteesta Suomen valtiosäännössä. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja. A-sarja N:o 340. Oy Nord Print Ab. Helsinki 2018.

Raitio 1998

Raitio, Juha: Eurooppaoikeuden tavoitteet ja johtavat periaatteet. Tampereen yliopiston julkisoikeuden laitos. Gummerus Kirjapaino Oy. Saarijärvi 1998.

Raitio 2011

Raitio, Juha: Euroopan integraatio ja Euroopan unionin rakenteet. Helsingin yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja. Unigrafia Oy Yliopistopaino. Helsinki 2011.

Raitio – Tuominen 2020

Raitio, Juha – Tuominen, Tomi: Euroopan unionin oikeus. 2. uudistettu painos. Alma Talent Oy ja yhteistyössä Lakimiesliiton Kustannus. Helsinki 2020.

Rinne – Kalliokoski 2006

Rinne, Matti – Kalliokoski, Tapio: Talousrikosten tutkinta poliisissa. Teoksessa Alvesalo, Anne – Heiskanen, Sari – Laukkanen, Janne – Virta, Erja (toim.): Huokuva talous. Juhlajulkaisu Markku Hirvonen 60 vuotta. Poliisiammattikorkeakoulun tiedotteita 49, Espoo 2006. Edita Prima Oy, Helsinki. 2., painos.

Rother 2003

Rother, Eila: Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus. Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisujen vaikutuksesta arvonlisäverotukseen. WSOY Lakitieto, Dark Oy. Vantaa 2003.

Saarenpää – Riekkinen 2023

Saarenpää, Ahti – Riekkinen, Juhana: Oikeusinformatiikan perusteet. Rovaniemi 2023. <https://urn.fi/URN:ISBN:978-952-337-347-1>

Sahavirta 2004

Sahavirta, Ritva: Verorikokset. Teoksessa Lahti, Raimo – Koponen, Pekka (toim.): Uudistuva talousrikosoikeus. Gummerus Kirjapaino Oy. Saarijärvi 2004.

Sainio – Kuusala 2015

Sainio, Nina – Kuusala, Juha: Arvonlisäveropetoksista ja niihin liittyvistä EUT:n tuomioista, osa 1. Verotus 5/2015, s. 496–506.

Sainio – Kuusala 2016

Sainio, Nina – Kuusala, Juha: Arvonlisäveropetoksista ja niihin liittyvistä EUT:n tuomioista, osa 2. Verotus 2/2016, s. 163–174.

Saukko 2005

Saukko, Petri: Arvonlisäveroryhmät. Edita Publishing Oy, Edita Prima Oy. Helsinki 2005.

Siltala 2001

Siltala, Raimo: Johdatus oikeusteoriaan. Helsingin yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja. Hakapaino Oy. Helsinki 2001.

Siltala 2003

Siltala, Raimo: Oikeustieteen tieteenteoria. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja, A-sarja N:o 234. Vammalan Kirjapaino Oy. Vammala 2003.

Sutherland 1949

Sutherland, Edwin: White Collar Crime. The Dryden Press. 1949 New York.

Syrjänen 2008

Syrjänen, Jussi: Oikeudellisen ratkaisun perusteista. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja. A-sarja N:o 285. Gummerus Kirjapaino Oy. Jyväskylä 2008.

Tala 2012

Tala, Jyrki: Lainsäädännön maailma muuttuu – sääntelyn kasvu jatkuu. Lakimies 1/2012 s. 133–139.

Tannila – Kukkonen – Päckilä 2013

Tannila, Eija – Kukkonen, Jaana – Päckilä, Juho: Arvonlisäveron laskutus ja raportointi. Helsingin Kamari Oy. Meedia Zone OÜ. Viro 2013.

Tapani – Tolvanen 2013

Tapani, Jussi – Tolvanen, Matti: Rikosoikeuden yleinen osa. Vastuuoppi. 2. uudistettu painos. Talentum Media Oy. BALTO Print. Helsinki 2013.

Tapani 2014

Tapani, Jussi: Veropetos. Teoksessa Frände, Dan – Matikkala, Jussi – Tapani, Jussi – Tolvanen, Matti – Viljanen, Pekka – Wahlberg, Markus: Keskeiset rikokset. Edita Publishing Oy. 3., uudistettu painos. Bookwell, Porvoo 2014.

Tapani – Tolvanen – Hyttinen 2019

Tapani, Jussi – Tolvanen, Matti – Hyttinen, Tatu: Rikosoikeuden yleinen osa. Vastuuoppi. 3. uudistettu painos. Alma Talent Oy. Yhteistyössä Lakimiesliiton Kustannus. BALTO Print. Liettua 2019.

Tolvanen 2004

Tolvanen, Matti: Esitutinnan uusi työnjako – poliisi johtaa, syyttäjä ohjaa. Oikeus 2004 (33); 1: 55–72.

Tolvanen 2023

Tolvanen, Matti: Uudistunut, uudistuva rikosoikeuden yleisten oppien systematiikka. Teoksessa Kotimaisen rikosoikeustieteen tila ja tulevaisuus. Toimittaneet Kimmo Nuotio ja Esko Yli-Hemminki. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja, E-sarja N:o 29. Oy Nord Print Ab. Helsinki 2023.

Tuori 1990

Tuori, Kaarlo: Oikeus, valta ja demokratia. Lakimiesliiton Kustannus. Mäntän Kirjapaino Oy. Mänttä 1990.

Törmänen 2007

Törmänen, Jere: Veropetos – arvonlisäverotuloa häviää verokaruselliin. Verotus 2/2007, s. 173–180.

Vapaavuori 1996

Vapaavuori, Ahti: Arvonlisäverotus ja yritysverotus. Lakimiesliiton Kustannus. Gummerus Kirjapaino Oy. Jyväskylä 1996.

Virolainen – Pölönen 2004

Virolainen, Jyrki – Pölönen, Pasi: Rikosprosessin osalliset. Rikosprosessioikeus II. Ws Bookwell Oy/WSOY. Porvoo 2004.

Virolainen – Vuorenpää 2017

Virolainen, Jyrki – Vuorenpää, Mikko: Johdatus prosessioikeuteen. Teoksessa Frände, Dan – Helenius, Dan – Hietanen-Kunwald Petra – Hupli, Tuomas – Koulu, Risto – Lappalainen, Juha – Lindfors, Heidi – Niemi, Johanna – Rautio, Jaakko – Saranpää, Timo – Turunen, Santtu – Virolainen, Jyrki – Vuorenpää, Mikko: Prosessioikeus. Alma Talent Oy. BALTO print. 5., uudistettu paino. Liettua 2017.

Vuorinen 2002

Vuorinen, Sami: Talousrikosten tutkinta. Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen julkaisuja 184. Hakapaino Oy. Helsinki 2002.

Von Wright 1975

Von Wright, Georg Henrik: Logiikka, filosofia ja kieli. Ajattelijoita ja ajatussuuntia nykyajan filosofiassa. 3. painos. Kustannusosakeyhtiö Otava. Keuruu 1975.

Wilhelmsson 1997

Wilhelmsson, Thomas: Vieteriukkoteoria EY-oikeudesta. Helsinki 1997.

Yli-Hemminki 2023

Yli-Hemminki, Esko: Syyllisyysperiaate osana preventiivistä kriminalipolitiikkaa nyt ja tulevaisuudessa. Teoksessa Kotimaisen rikosoikeustieteen tila ja tulevaisuus. Toimittaneet Kimmo Nuotio ja Esko Yli-Hemminki. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja, E-sarja N:o 29. Oy Nord Print Ab. Helsinki 2023.

Virallislähteet***Kotimaiset säädökset***

Arvonlisäverolaki (1501/1993)

Esitutkintalaki (805/2011)

Laki Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön (1266/1996)

Laki oikeudenkäynnistä rikosasioissa (589/2019)

Laki Syyttäjälaitoksesta (32/2019)

Rikoslaki (39/1889)

Suomen perustuslaki (731/1999)

Tasavallan presidentin asetus Euroopan yhteisöjen taloudellisten etujen suojaamista koskevan yleissopimuksen voimaansaattamisesta sekä yleissopimuksen eräiden määräysten hyväksymisestä annetun lain voimaantulosta (85/2002)

Tuomioistuinlaki (673/2016)

Hallituksen esitykset

HE 66/1988 vp

Hallituksen esitys Eduskunnalle rikoslainsäädännön kokonaisuudistuksen ensimmäisen vaiheen käsittäväksi rikoslain ja eräiden muiden lakien muutoksiksi

HE 88/1993 vp

Hallituksen esitys Eduskunnalle arvonlisäverolaiksi

HE 309/1993 vp

Hallituksen esitys Eduskunnalle perustuslakien perusoikeussäännösten muuttamisesta

HE 82/1995 vp

Hallituksen esitys Eduskunnalle rikosasioiden oikeudenkäyntimenettelyn uudistamista alioikeuksissa koskevaksi lainsäädännöksi

HE 6/1997 vp

Hallituksen esitys Eduskunnalle oikeudenkäyttöä, viranomaisia ja yleistä järjestystä vastaan kohdistuvia rikoksia sekä seksuaalirikoksia koskevien säännösten uudistamiseksi

HE 1/1998 vp

Hallituksen esitys Eduskunnalle uudeksi Suomen Hallitusmuodoksi

HE 45/1998

Hallituksen esitys Eduskunnalle Euroopan yhteisöjen taloudellisten etujen suojaamista koskevan yleissopimuksen eräiden määräysten hyväksymisestä sekä laiksi rikoslain 1 luvun 13 §:n sekä 29 luvun 5 ja 9 §:n muuttamisesta

HE 44/2002 vp

Hallituksen esitys Eduskunnalle rikosoikeuden yleisiä oppeja koskevan lainsäädännön uudistamiseksi

HE 222/2010 vp

Hallituksen esitys Eduskunnalle esitutkinta- ja pakkokeinolainsäädännön uudistamiseksi

HE 17/2018 vp

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi Syyttäjälaitoksesta sekä eräiksi siihen liittyviksi laeiksi

HE 231/2018 vp

Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi rikoslain ja valtiontalouden tarkastusvirastosta annetun lain 17 §:n muuttamisesta

Valiokunnan mietinnöt

LaVM 9/1997 – HE 82/1995 Hallituksen esitys rikosasiain oikeudenkäyntimenettelyn uudistamista alioikeuksissa koskevaksi lainsäädännöksi

Kotimainen oikeuskäytäntö

KKO 1992:73

KKO 2001:62

KKO 2003:74

KKO 2003:97

KKO 2010:59
 KKO 2019:72
 KKO 2020:51
 KKO 2022:12

Eurooppalaiset yleissopimukset

Kansalaisoikeuksia ja poliittisia oikeuksia koskeva kansainvälinen yleissopimus (SopS 7–8/1976)
 Yleissopimus ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojaamiseksi (SopS 18–19/1990)

Eurooppalaiset oikeuslähteet

Sopimus Euroopan unionista (2012/C 326/01)
 Sopimus Euroopan unionin toiminnasta (2012/C 326/01)
 Euroopan unionin perusoikeuskirja (2016/C 202/02)
 Lissabonin sopimus (SopS 66–67/2009)
 Sopimus Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan eroamisesta Euroopan unionista ja Euroopan atomienergiayhteisöstä (2019/C 384 I/01)
 Euroopan unionin tuomioistuimen perussääntö
 Euroopan unionin tuomioistuimen työjärjestys

Asetukset

Neuvoston asetus (ETY, Euratom) N:o 1553/89, annettu 29 päivänä toukokuuta 1989, arvonlisäverosta kertyvien omien varojen lopullisesta yhdenmukaisesta kantomenettelystä
 Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) 2022/991, annettu 8 päivänä kesäkuuta 2022, asetuksen (EU) 2016/794 muuttamisesta siltä osin kuin on kyse Europolin yhteistyöstä yksityisten osapuolten kanssa, Europolin suorittamasta henkilötietojen käsittelystä rikostutkintojen tukemiseksi sekä Europolin roolista tutkimuksessa ja innovoinnissa
 Neuvoston asetus (EU) 2017/1939, annettu 12 päivänä lokakuuta 2017, tiiviimmän yhteistyön toteuttamisesta Euroopan syyttäjänviraston (EPPO) perustamisessa

Direktiivit

Ensimmäinen neuvoston direktiivi, annettu 11 päivänä huhtikuuta 1967, jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta (67/227/ETY)
 Neuvoston direktiivi 2006/112/EY yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä
 Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EU) 1371/2017 unionin taloudellisiin etuihin kohdistuvien petosten torjunnasta rikosoikeudellisin keinoin

Neuvoston direktiivi 2010/88/EU, annettu 7 päivänä joulukuuta 2010, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta yleisen verokannan vähimmäistason noudattamista koskevan velvoitteen soveltamisajan osalta

Ehdotus direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta arvonlisäverosääntöjen mukauttamiseksi digiaikaan (COM(2022) 701 final, annettu 8.12.2022)

Päätökset

Neuvoston päätös, tehty 7 päivänä kesäkuuta 2007, Euroopan yhteisöjen omien varojen järjestelmästä (2007/436/EY, Euratom).

Neuvoston puitepätös 2008/841/YOS, tehty 24 päivänä lokakuuta 2008, järjestäytyneen rikollisuuden torjunnasta

Euroopan unionin tuomioistuimen ja yhteisön tuomioistuimen oikeuskäytäntöä

6/64 Flaminio Costa v. ENEL, EU:C:1964:66

26/62 van Gend en Loos, EU:C:1963:1

283/81 Srl CILFIT v. Ministero della sanità, EU:C:1982:335

268/83 D.A. Rompelman ja E. A. Rompelman-Van Deelen v. Minister van Financiën, EU:C:1985:74

C-68/88 Euroopan yhteisöjen komissio v. Helleenien tasavalta, EU:C:1989:339

Yhdistetyt asiat C-80/11 ja C-142/11 Mahagében ja Dávid, EU:C:2012:373

C-617/10 Åkerberg Fransson, EU:C:2013:105

C-105/14 Taricco ym., EU:C:2015:555

C-546/14 Degano Trasporti, EU:C:2016:206

C-42/17 M.A.S. ja M.B., EU:C:2017:936

C-574/15 Mauro Scialdone, EU:C:2018:295

C-189/18 Glencore Agriculture Hungary, EU:C:2019:861

C-610/19 Vikingo Fővállalkozó, EU:C:2020:673

Yhdistetyt asiat C-245/19 ja C-246/19 Luxemburgin valtio v. B sekä Luxemburgin valtio v. B, C, D, F.C ja muu osapuoli A, EU:C:2020:795

C-108/20 HR v. Finanzamt Wilmersdorf, EU:C:2021:266

C-281/20 Ferimet, EU:C:2021:910

C-512/21 Aquila Part Prod Com S.A., EU:C:2022:950

C-596/21 A v. Finanzamt M., EU:C:2022:921

C-694/20 Orde van Vlaamse Balies ym. v. Vlaamse Regering, EU:C:2022:963

C-289/22 A.T.S. 2003 Vagyonvédelmi és Szolgáltató Zrt., ”f.a.” v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, EU:C:2023:26

C-524/15 Menci, EU:C:2018:197

Julkisasiamiehen ratkaisuehdotukset

Julkisasiamies Yves Bot’n ratkaisuehdotus asiassa C-42/17 M.A.S. ja M.B., annettu 18 päivänä heinäkuuta 2017, EU:C:2017:564

Julkisasiamies M. Poiares Maduron ratkaisuehdotus yhdistetyissä asioissa C-354/03, C-355/03, C-484/03, annettu 16.2.2005 Optigen ym., EU:C:2005:89

Julkisasiamies Dámaso Ruiz-Jarabo Colomerin ratkaisuehdotus yhdistetyissä asioissa C-

439/04 ja C-440/04 Axel Kittel v. Belgian valtio ja Belgian valtio v. Recolta Recycling SPRL, EU:C:2006:174

Euroopan ihmisoikeustuomioistuin

No. 6884/11 Cestaro v. Italia, annettu 7.4.2015.

Muut lähteet

Schumanin julistus 1950

https://european-union.europa.eu/principles-countries-history/history-eu/1945-59/schuman-declaration-may-1950_fi

Valtakunnansyyttäjän yleinen ohje talousrikosasioiden käsittelyn tehostamisesta (VKS:2007:1, Dnro 2/31/07)

Valtakunnansyyttäjän yleinen ohje esitutkintayhteistyön tehostamisesta ja syyttäjäparien käytämisestä (VKS:2007:5, Dnro 22/31/07)

A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system. Final report. Lontoo 2011. https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/report_evaluation_vat.pdf

Changement climatique et crime organisé: une vision scientifique. Julkaistu 18.10.2011. <https://www.finance-gestion.com/vox-fi/changement-climatique-et-crime-organise-une-vision-scientifique/>

Rikollisuustilanne 2015

Rikollisuuskehitys tilastojen ja tutkimusten valossa. Katsauksia 14/2016. Helsingin yliopisto ja Kriminologian ja oikeuspolitiikan instituutti. <https://helda.helsinki.fi/server/api/core/bitstreams/b513347b-311e-4b2b-be5e-6d45eccae363/content>

Harmaan talouden selvitysyksikön selvitys 4/2015 Elinkeinotoiminnan verovelat osaraportti II Julkaistu 3.3.2015. <https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaisuMetatieto/Documents/EDK-2016-AK-49704.pdf>

Lehdistötiedote lokakuu 2017

European Commission proposes far-reaching reform of the EU VAT system. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_17_3443

Ristola – Mäki 2018

Ristola, Kirsi – Mäki, Jarkko: Sisäkauppapetokset. Verohallinto, Harmaan talouden selvitysyksikkö. Selvitys 1/2018. <https://www.vero.fi/globalassets/harmaa-talous-ja-talousrikollisuus/laajuus/kuvat-videot-ja-tiedostot/sis%C3%A4kauppapetokset.pdf>

Verohallinnon ja Teknisen Kaupan liiton tiedote 2018

<https://celsa-steelservice.fi/wp-content/uploads/2018/10/Harmaa-talous-lis%C3%A4%C3%A4ntyy-ter%C3%A4skaupassa.pdf>

Lehdistötiedote toukokuu 2019

Euroopan komissio. Alv-petokset: uudella välineellä rikolliset kuriin ja miljardeja euroja

takaisin. Julkaistu 15.5.2019. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/api/files/document/print/fi/ip_19_2468/IP_19_2468_FI.pdf

SVT 2019

Suomen virallinen tilasto (SVT): Verot ja veronluonteiset maksut.

ISSN=1798-1131. 2019. Helsinki: Tilastokeskus. http://www.stat.fi/til/vermak/2019/vermak_2019_2020-09-18_tie_001_fi.html

SVT 2020

Suomen virallinen tilasto (SVT): Verot ja veronluonteiset maksut.

ISSN=1798-1131. 2020. Helsinki: Tilastokeskus. http://www.stat.fi/til/vermak/2020/vermak_2020_2021-09-17_tie_001_fi.html

Gautronneau, Vincent: Le créateur de l'arnaque à la taxe carbone Grégory Zaoui bientôt libéré. Sur LeParisien.fr, 26.5.2020. <https://www.leparisien.fr/faits-divers/le-createur-de-l-arnaque-a-la-taxe-carbone-bientot-libere-26-05-2020-8324280.php>

Komission raportti 2021

Komission raportti vuodelta 2017. Julkaistu 2021.

European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2017, Publications Office of the European Union, 2021, <https://data.europa.eu/doi/10.2778/371136>

Verot ja veronluonteiset maksut 2021.

ISSN=1798-1131. Helsinki: Tilastokeskus. <https://stat.fi/julkaisu/cktsm105k6vzm0b00fjpw2ly2>

Verohallinto 2021

<https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/yhteistyo-ja-palvelut/verotarkastus-ja-harmaa-talous/tunnista-alv-riskit-liiketoiminnassasi/>

Akkusastoori 2021

Uusi Euroopan syyttäjänvirasto aikoo estää EU-rahojen päätyamisen rikollisten käsiin. Julkaistu 25.1.2021. <https://syyttajalaitos.fi/akkusastoorit/-/blogs/uusi-euroopan-syyttajanvirasto-aikoo-estaa-eu-rahojen-paatymisen-rikollisten-kasiin>

Poniatowski – Bonch-Osmolovskiy – Śmietanka 2021

Poniatowski, Grzegorz – Bonch-Osmolovskiy, Mikhail – Śmietanka, Adam: VAT gap in the EU. Report 2021. Publications Office. European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union. 2021. <https://data.europa.eu/doi/10.2778/447556>

Mielipidekirjoitus Helsingin Sanomissa 2022

Helsingin Sanomien lukijan mielipide: ”Tein asiakkaani puolesta rikosilmoituksen syyskuussa 2018, mutta tutkintaa ei ole vielä käynnissä.” Kirjoittaja: Fredman, Markku. Julkaistu 21.1.2022.

Euroopan syyttäjänvirasto 2022

EPPO Annual Report. Julkaistu 2021. https://www.epo.europa.eu/sites/default/files/2022-07/EPPO_Annual_Report_2021.pdf

EPPO marraskuu 2022

Operation Admiral: EPPO uncovers organised crime groups responsible for VAT fraud

estimated at €2.2 billion. Julkaistu 29.11.2022. <https://www.eppo.europa.eu/en/news/operation-admiral-eppo-uncovers-organised-crime-groups-responsible-vat-fraud-estimated-eu22>

OECD 2022

Consumption Tax Trends 2022. VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends. Julkaistu 30.11.2022. <https://doi.org/10.1787/6525a942-en>

Eurostat 2022

Early 2021 data on businesses more detailed & complete. Julkaistu 20.12.2022. <https://ec.europa.eu/eurostat/web/products-eurostat-news/w/ddn-20221220-4>

Tilastokeskus 2023

Tilastokeskus: Verot ja veronluonteiset maksut 2023. <https://stat.fi/julkaisu/cln333li65ocv0bvzfy7dh4ea>

Verohallinnon ohje arvonlisäverotuksesta EU-tavarakaupassa (VH/2984/00.01.00/2023, annettu 3.7.2023).

Euroopan Syyttäjänviraston vuosikertomus 2024

EPPO Annual Report 2023. Julkaistu 29.2.2024. https://www.eppo.europa.eu/sites/default/files/2024-02/EPPO_Annual_Report_2023.pdf

EPPO helmikuu 2024

EPPO investigation cluster Midas: €195 million VAT fraud spread across 17 countries. Julkaistu 29.2.2024. <https://www.eppo.europa.eu/en/news/eppo-investigation-cluster-midas-eu195-million-vat-fraud-spread-across-17-countries>

EPPO maaliskuu 2024

Annual Report 2023: EPPO warns that serious organised crime continues to feast on EU revenue. Julkaistu 1.3.2024. <https://www.eppo.europa.eu/en/media/news/annual-report-2023-eppo-warns-serious-organised-crime-continues-to-feast-eu-revenue>

Da Sois, Julien: TVA: la petite histoire de la taxe sur la valeur ajoutée, qui souffle ce mercredi ses 70 bougies. Julkaistu 10.4.2024. <https://www.lefigaro.fr/conjoncture/tva-la-petite-histoire-de-la-taxe-sur-la-valeur-ajoutee-qui-souffle-ce-mercredi-ses-70-bougies-20240410>

Lehdistötiedote huhtikuu 2024

Järjestäytynyt rikollisuus: neuvostolta vihreää valoa EU-laille varojen takaisinhankinnasta ja menetetyksi tuomitsemisesta. Euroopan unionin neuvosto. Julkaistu 12.4.2024. <https://www.consilium.europa.eu/fi/press/press-releases/2024/04/12/organised-crime-council-gives-green-light-for-eu-law-on-asset-recovery-and-confiscation/>

Linkkien toimivuus on tarkistettu 21.5.2024.

Lyhenteet

alv	arvonlisävero
AVL	arvonlisäverolaki (1501/1993)
av.	alaviite
BKT	bruttokansantuote
EIS	Euroopan ihmisoikeussopimus
EIT	Euroopan ihmisoikeustuomioistuin
ETL	esitutkintalaki (805/2011)
EMPACT	European Multidisciplinary Platform Against Criminal Threats -ohjelma
EU	Euroopan unioni
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
Euratom	Euroopan atomienergiayhteisö
EPPO	European Public Prosecutor's Office, Euroopan syyttäjänvirasto
EY	Euroopan yhteisö
EYT	Euroopan yhteisöjen tuomioistuin
HE	hallituksen esitys eduskunnalle
KHO	korkein hallinto-oikeus
KKO	korkein oikeus
ks.	katso
kurs.	kursivoitu
MTIC	missing trader intra community
NATO	The North Atlantic Treaty Organization
nyk.	nykyään
PL	Suomen perustuslaki (731/1999)
RL	rikoslaki (39/1889)
ROL	laki oikeudenkäynnistä rikosasioissa (589/2019)
SEU	Sopimus Euroopan unionista
SEUT	Sopimus Euroopan unionin toiminnasta
s.	sivu(t)
SjäL	Laki Syyttäjälaitoksesta (32/2019)
SopS	sopimussarja
TNA-väline	Transaction Network Analysis
VAT	Value Added Tax; arvonlisävero
v.	vastaan
vp	valtiopäivät

1 Johdanto

1.1 Aihe ja kysymyksenasettelu

Arvonlisäverotus on luonut perustan Euroopan unionin (EU) sisämarkkinoille ja taloudelliselle integraatiolle ensimmäisestä, vuoden 1967 arvonlisäverodirektiivistä alkaen. Sisämarkkinat muodostavat talousalueen, jossa lähes puoli miljardia ihmistä, tavarat, palvelut ja pääoma liikkuvat vapaasti jäsenvaltioiden välillä. Näin sekä aineellinen että aineeton hyvinvointi Euroopassa on kasvanut. On yksi mutta – arvonlisäverokarusellipetokset, jotka ovat *de facto* taloudellisesta integraatiosta ja sisämarkkinoista seurannut ilmiö.

Arvonlisäverokarusellipetoksessa rakennetaan unionin jäsenvaltioiden välinen verkosto tarkoituksena hyödyntää ja käyttää väärin niin kansallisia kuin kansainvälisiä kauppaja- ja tulonlaskentamenetelmiä.¹ *Monimutkainen rikollinen ekosysteemi*, kuten Euroopan syyttäjänvirasto (EPPO) on luonnehtinut *missing trader intra community* -petosta (MTIC) ja tapausta *Midas*². Tämänkaltaiset talousrikokset loukkaavat unionin ja jäsenvaltioiden taloudellisia etuja, mikä on omiaan murentamaan julkisen sektorin kykyä ja resilienssiä vastata yhteiskunnan kasvaviin rahoitustarpeisiin. Esimerkiksi vuonna 2015 unionin maiden arvonlisäverovaje on ollut 151.5 miljardia euroa³. Lopulta ja välillisesti karusellipetokset vahingoittavat siten koko yhteiskuntaa.

EPPO:n pääsyyttäjä *Laura Köveden* mukaan unionin taloudellisiin etuihin vaikuttavien petosten laajuus, erityisesti talousarvion tulopuolella on selitettävissä vain järjestäytyneiden rikollisryhmien voimakkaalla osallisuudella. Tutkinnoissa EPPO on tullut tietämään, että vakavat järjestäytyneet rikollisryhmät yhtäältä rahoittavat arvonlisäverokarusellipetoksilla saaduilla varoilla muuta rikollisuutta ja toisaalta tästä muusta rikollisesta toiminnasta saaduilla varoilla pyörittävät karuselleja.⁴

Yhtäältä aivan tavallinen yritys voi varomattomuuttaan tai huolimattomuuttaan ”tulla vedetyksi” osaksi karusellia tehdessään liiketoimia petollisen toimijan kanssa. Keskeinen tässä on Euroopan unionin tuomioistuimen (EUT) oikeuskäytäntöön pohjautuva *tietoisuustesti*. Kiteytetysti testin mukaan kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten on *evättävä arvonlisäveron vähennysoikeus*, mikäli voidaan osoittaa, että verovelvollinen, jolle vähennysoikeuden

¹ Karusellipetoksista ks. Saukko 2005, s. 38 av. 96, Sahavirta 2004, s. 141, Lehtola – Paksula 1997, s. 55–58. Törmänen 2007.

² Midaksessa myytiin älypuhelimia ja muita pienikokoisia elektronisia laitteita sekä kasvomaskeja ja lopulta karuselli kasvoi 195 miljoonan euron suuruiseksi. Ks. EPPO helmikuu 2024.

³ Komission raportti 2021, s. 19.

⁴ EPPO maaliskuu 2024.

perusteena olevat tavarat tai palvelut on toimitettu, *tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää* hankinnallaan osallistuvansa liiketoimeen, joka oli osa kriminalisoitua arvonlisäveropetosta.⁵

Tämän tutkielman tarkoituksena on selvittää, kuinka Euroopan unionin tuomioistuin on oikeuskäytännössään ratkaissut ja yhteensovittanut sen, että törkeisiin arvonlisäveropetoksiin sovelletaan rinnakkain sekä hallinnollisia seuraamuksia että rikosoikeutta. Kaikista vakavimpien rikosten tutkinnasta ja syytteenpanosta vastaavan Euroopan syyttäjänviraston perustaminen on rikosoikeudellisen toimivallanjaon kannalta merkittävä uudistus. Tämän toimivallan erityisyyttä peilataan ja verrataan kansalliseen prosessiin laajan prosessikäsityksen mukaisesti.

Tutkielmassa talousrikosoikeus, EU-rikosoikeus ja hallinto-oikeus kietoutuvat eurooppaoikeuteen. Oikeudenalojen rajapintojen osalta onkin tärkeää hahmottaa EU-oikeuden oikeudenalojen rajoja rikkova — ja yhdistävä merkitys. Teemassa liikutaan rikosoikeuden ja hallinnollisen rikosprosessin rajapinnalla, sillä arvonlisäveropetos on yleisessä tuomioistuimessa⁶ käsiteltävä rikosoikeudellinen prosessi, kun taas arvonlisäveron vähennysoikeuden epääminen on hallinnollinen sanktio ja hallintomenettelyä. Hallinnollisten sanktioiden käyttäminen ja tällaisiin päätöksiin kohdistuva muutoksenhaku (hallinnollinen rikosprosessi) muodostaa hallinto-oikeuden erityisalueen⁷ erityisine rikosprosessuaalisine laatuvaatimuksineen. Vero-oikeuden sanktiojärjestelmä onkin yhdistelmä rikosoikeudellisia ja hallinnollisia sanktioita⁸ eli rangaistusluonteisia seuraamuksia.

EUT:n oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltioilla on vapaus valita arvonlisäverokarusellipetoksiin sovellettavat seuraamukset, jotka voivat olla hallinnollisia tai rikosoikeudellisia seuraamuksia tai niiden molempien yhdistelmä.⁹ EUT kuitenkin tähdentää, että rikosoikeudelliset seuraamukset voivat olla välttämättömiä tiettyjen törkeiden arvonlisäveropetosten tehokkaaksi ja ennaltaehkäiseväksi torjumiseksi.¹⁰ Toisaalta *ultima ratio* -periaatteen mukaan vasta viimesijaisesti tulisi käyttää rikosoikeutta.

Ajankohtaisen otteen rinnalla tutkielmassa lähestytään rikosoikeuden ydintä ja tullaan perustavanlaatuisten kysymysten äärelle. Tällöin keskiössä on ennen muuta rikosoikeudellinen

⁵ Tietoisuustestistä ks. Männistö 2023 sekä Sainio – Kuusala 2015 ja Sainio – Kuusala 2016. Oikeuskäytännöstä ks. esim. yhdistetyt asiat C-80/11 ja C-142/11 Mahagében ja Dávid sekä C-108/20 Finanzamt Wilmersdorf, määräyksen kohta 22.

⁶ Tuomioistuinlain (673/2016) 2 §:n 1 momentin mukaan yleisiä tuomioistuimia ovat käräjäoikeudet, hovioikeudet ja ylimpänä oikeusasteena korkein oikeus. Edelleen 2 momentin mukaan yleisiä hallintotuomioistuimia ovat hallinto-oikeudet ja ylimpänä oikeusasteena korkein hallinto-oikeus.

⁷ Mäenpää 2018, s. 47.

⁸ Laapas 2022, s. 157.

⁹ C-42/17 M.A.S. ja M.B., tuomion kohta 33; C-617/10 Åkerberg Fransson, tuomion kohta 34; C-105/14 Taricco ym., tuomion kohta 39.

¹⁰ M.A.S. ja M.B., tuomion kohdat 34 ja 35; Taricco ym., tuomion 39 kohta.

laillisuusperiaate ja hallinnon laillisuusperiaate. Rikosoikeudellisen laillisuusperiaatteen ja oikeusturvan edellytysten kannalta on näet pulmallista, että tietoisuustestistä ei ole nimenomaisesti säädetty unionin toimesta tai kansallisessa lainsäädännössä. Vastaavalla kysymyksenasettelulla arvonlisäverokarusellipetoksista ei ole suomeksi aiemmin kirjoitettu ja tutkielma pyrkii kirkastamaan tätä katvealuetta.

1.2 Tutkimuskohteen rajaus

Tutkimuksen kohteena ei ole RL 29 luvun 1–3 §:ien veropetossäännökset tai RL 29 luvun 4 §:n verorikkomus, sillä kyseisistä rikoksista on jo kirjoitettu ansiokkaita ja perusteellisia esityksiä. Kuten *Jussi Tapani* on todennut, veropetossäännöksellä suojataan veronsaajan fiskaalisia eli tulonhankkimista koskevia intressejä¹¹.

Arvonlisäverokarusellipetoksissa on aina läsnä rajat ylittävä ulottuvuus. Tämänkaltaisiin petoksiin kytkeytyy kehittyneitä rikollisjärjestöjä ja puhtaasti kansallisesta näkökulmasta käsin niitä on lähes mahdotonta paljastaa¹². Tarkastelukulmaa ei ole siten tässä perusteltua keskittää kansalliseen veropetossäännökseen. Edelleen varsinaisen tarkastelun ulkopuolelle jää ketjupetos, jossa yksi verollinen myynti riittää petoksen tekemiseen, mutta samat tavarat eivät kierrä useaa karusellikierrosta. Ketjupetoksessa tavara myydään vain kerran yhteisömyyntinä jäsenvaltioiden välillä, jolloin tavara ei kierrä karusellin tavoin takaisin alkuperäiselle myyjälle.¹³

1.3 Ajankohtaisuus

1.3.1 Kaupankäynnin murros ja digitalisaatio

Sisämarkkinoiden toteuttamisessa yhteinen arvonlisäverojärjestelmä on ollut avainasemassa. Kysymys on ollut myös EY:n omien varojen järjestelmän perustamisesta ja jäsenvaltioiden yhteisölle tulouttamien verokertymien oikeudenmukaisuuden edistämisestä¹⁴ sekä EU-jäsenyyden edellytyksestä. Ensimmäinen direktiivi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta (67/227/ETY) annettiin huhtikuussa 1967. Vaiheittaista etenemistä korostaneessa direktiivissä oli vain kuusi artiklaa, kun taas seitsemäs *Euroopan unionin yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annettu direktiivi* (2006/112/EY, arvonlisäverodirektiivi)¹⁵ sisältää 416 artiklaa. EUT on täsmentänyt, että tarkoitus ei ole muuttaa olennaisesti aikaisempaa arvonlisäverodirektiiviä¹⁶, vaan selventää rakennetta ja sanamuotoja tekemättä periaatteellisia

¹¹ Veropetoksesta ks. esim. Tapani 2014, s. 615–637 ja verorikkomuksesta s. 637–640.

¹² EPPO maaliskuu 2024.

¹³ Ketjupetoksesta ks. Törmänen 2007, s. 3.

¹⁴ Joutsamo – Aalto – Kaila – Maunu 2000, s. 662.

¹⁵ On syytä huomata Ahvenanmaan perustuslakiin kirjattu itsehallinnollinen erityisasema (PL 120 §). Arvonlisäverodirektiivin 6 artiklan 1 kohdan d alakohdan mukaan puheena olevaa direktiiviä ei sovelleta Ahvenanmaahan, sillä se lukeutuu yhteisön tullialueeseen. AVL 1 a §:n nojalla Ahvenanmaa kuuluu kyllä Suomen arvonlisäveroalueeseen, mutta sitä koskevia poikkeuksia sääntelee laki Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön (1266/1996).

¹⁶ Mahagében ja Dávid, yhdistettyjen asioiden tuomion kohta 3.

sisällöllisiä muutoksia.¹⁷ Vaikka sääntely on lisääntynyt huomattavasti, monet ydinperiaatteet ovat säilyneet ennallaan.

Aihe on monin tavoin varsin ajankohtainen. Alv-karusellipetoksen idea on pysynyt samana sisämarkkinoiden perustamisesta alkaen, mutta petosten esiintymistiheys on kasvanut ja samoin vakavuus. Taustalla vaikuttaa ainakin kolme näkökohtaa, jotka ovat muuttaneet voimakkaasti kaupankäyntiä ja selittävät siis myös karusellipetosten yleistymistä. *Ensinnäkin* suora ihmisten välinen kohtaaminen myyntiprosessin eri vaiheissa on vähentynyt ja poistunut lähes kokonaan. Vielä 2000-luvulle tultaessa ostaja ja myyjä kävivät kauppaa fyysisesti samassa paikassa. Jokainen kaupankäynnin vaihe edellytti ihmisen väliintuloa ja vuorovaikutusta. Tuolloin suurin osa myyjistä oli paikallisia toimijoita ja kansainvälistä kauppaa hoitivat monikansalliset yritykset. Tänä päivänä tuotteiden myyntisykli on lyhentynyt, mikä on kasvattanut potentiaalista myyntimäärää. *Toiseksi* teknologian myötä kaupankäynti ei rajoitu enää vain paikalliseen, vaan on maailmanlaajuista ja siten valikoima on laajempi. *Kolmas* merkittävä murros koskee alustataloutta, jossa tietyn yrityksen ylläpitämän sähköisen alustan avulla välitetään muiden talouden toimijoiden hyödykkeitä. Alustataloudesta onkin kummunnut arvonlisäverotusta koskevia kiperiä tulkintakysymyksiä¹⁸.

EU:n sisämarkkinoilla toimii yli 30 miljoonaa yritystä, joista 99 % on pieniä tai keskisuuria¹⁹. Jos jäsenvaltiot antavat kukin omia säädöksiään elinkeinonharjoittajien on täytettävä lukuisia velvollisuuksia eri jäsenmaissa, mikä tulee liiketoiminnalle kalliiksi ottaen huomioon myös sen, että yritystoiminnassa on noudatettava julkisoikeudellisen sääntelyn lisäksi velvoiteoikeudellista sääntelyä²⁰. Arvonlisäverojärjestelmän noudattaminen edellyttää riittäviä taloudellisia ja hallinnollisia resursseja. Monimutkainen verolainsäädäntö poikkeuksineen ja vaihtelevine

¹⁷ Arvonlisäverodirektiivin johdannon ensimmäinen ja kolmas perustelukappale. SEUT 288 artiklan mukaan direktiivi velvoittaa saavutettavaan tulokseen nähden jättäen kansallisten viranomaisten valittavaksi muodon ja keinot. Käytännössä unionin säädöksistä direktiivien ja asetusten välinen ero ei välttämättä ole suuri johtuen direktiivien yksityiskohtaisuudesta sekä siitä, että myös ne osoitetaan yleensä jäsenvaltioille. Näin esim. Raitio 1998, s. 39 ja Raitio 2004, s. 13–14.

¹⁸ Alustataloudesta ks. Päläs, Jenna: Oikeusasema jakamistalouden hyödykesopimussuhteissa – Tutkimus vallasta, subjektiuksista sekä oikeuden ja sosiaalisen etäännyttämisestä (2022). Alustatalous ja uudet liiketoimintamallit ovat luoneet painetta sääntelyn uudistamiseen. Perinteisesti yksityishenkilöitä ei ole pidetty verovelvollisina. Lisäksi pienyritykset on vapautettu arvonlisäverosta ja sen mukanaan tuomista hallinnollisista velvoitteista. Ks. tästä COM(2022) 701 final, s. 4–5. Oivallinen esimerkki arvonlisäverotuksen ja alustatalouden kiperistä tulkintaongelmista on Mikko Pikkujämsän artikkelissaan esille nostamat oikeudelliset näkökohdat. Alustaa ei siis voida kohdella verottomana rahoituspalveluna, koska alusta ei yksinomaan välitä maksua kuluttajalta varsinaiselle palveluntarjoajalle. ”Jos arvonlisäverotuksessa hyväksytään näkemys, jonka mukaan alustaa ei ole pidettävä hyödykkeen myyjänä, vaan vain välittäjänä kohdataan joukko lisäkysymyksiä. Varsinainen palveluntuottaja saattaa hyvinkin olla yksityishenkilö, jolloin joudutaan kysymään, ylittyykö tämän toiminnassa ylipäänsä arvonlisäverollisen liiketoiminnan kynnys vai jääkö arvonlisäveron piiriin lopulta vain alustan perimä välityspalkkio. Koska useat alustat toimivat kansainvälisesti, ongelmia voi liittyä myös myyntimaasäännösten soveltamiseen.” Ks. Pikkujämsä 2018, s. 628–629.

¹⁹ Eurostat 2022.

²⁰ Mäenpää 2018, s. 44.

veroasteineen sekä työläs palautusjärjestelmä ovat omiaan kasvattamaan hallinnollisia kustannuksia²¹. Toimintasuunnitelmassa *Action Plan on VAT* (2016) asetettiin askelmerkit tulevaan. Tavoitteena on ollut kehittää petoksilta suojatumpi ja selkeämpi arvonlisäverojärjestelmä päivittämällä se digi- ja alustatalousaikaan tukemalla samalla sisämarkkinoiden oikeudenmukaisuutta sekä työllisyyttä, kasvua, investointeja ja kilpailukykyä.

Digitaalinen *verkkoysteiskunta* on niin tietoteknisesti kuin viestinnällisesti tietojärjestelmiin ja -verkkoihin sitoutunut²². Valtion suvereniteetti taikka maantieteellisesti rajattu lainsäädäntö ja tuomiovalta eivät enää hallitse ylikansallisia ilmiöitä, kuten datan saumatonta liikkumista.²³ Esimerkiksi vuosisadan ryöstöksi nimetyllä alv-päästökauppahuijauksella²⁴ ja alv-karusellipe-toksilla saaduilla varoilla olisi rahoitettu myös terrorismia²⁵. On huomattava, että toisin kuin rikosten tekohetkillä nykyään päästökauppaan sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta. Euroopan turvallisuusympäristö on muuttunut ja turvallisuusuhkat ovat yhä moniulotteisempia. Rikolliset toimijat ovat kyvykkäitä mukauttamaan toimintatapojaan ja kehittämään toimintaansa myös kriisiaikoina hyödyntäen teknologiaa toimintansa kattavuuden ja ulottuvuuden moninkertaistamiseksi ja laajentamiseksi. Digitalisaatio ja uudet teknologiat, erityisesti yhteenliitettävyyys sekä fyysisen ja digitaalisen maailman rajojen hämärtyminen ovat esimerkkejä haasteista.²⁶

Toisaalta digitalisaatio tarjoaa uusia työkaluja ja mahdollisuuksia. Käyttöön on otettu esimerkiksi liiketoimien verkostanalyysiin tarkoitettu TNA-väline (Transaction Network Analysis), joka mahdollistaa nopean tiedonvaihdon jäsenvaltioiden välillä. Epäilyttävät verkostot voidaan havaita aiemmin.²⁷ Unionin yleistä etua ajava komissio (SEU 17(1) artikla) on esitellyt mittavassa aloitepaketissa *VAT in the Digital Age* keinovalikoimaa, kuten sähköiseen laskutukseen perustuvan reaaliaikaisen tiedon jakamisen veroviranomaisille, alustatalouden arvonlisävero-kohtelun sekä unionin yhteisen alv-velvollisten rekisteröintijärjestelmän.

²¹ A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system 2011, s. 19.

²² Saarenpää – Riekkinen 2023, s. 41.

²³ Husa 2019, s. 72–73. Suomen rikosoikeudellisen toimivallan rajoista erityisesti kansainvälisen rikosoikeuden ja rikosoikeudellisen toimivallan määrittämisestä, ks. Kimpimäki, Minna: Sotarikollisia ja merirosvoja – Suomen rikosoikeudellisen toimivallan rajat. Lakimies 5/2011 s. 888–911.

²⁴ Päästökauppahuijauksessa vastaajat ostivat EU:ssa yhteisön alueella CO₂-päästökiintiöitä verovapaasti nollaverokannalla ja tämän jälkeen myivät päästöoikeuksia arvonlisäverollisina toisessa jäsenvaltiossa (tässä tapauksessa Ranskassa), mutta eivät tilittäneet arvonlisäveroa (alv) valtiolle. Ks. esim. *Changement climatique et crime organisé: une vision scientifique*. Julkaistu 18.10.2011. <https://www.finance-gestion.com/vox-fi/changement-climatique-et-crime-organise-une-vision-scientifique/>.

²⁵ Ks. Frunza 2019, erityisesti luku 8 The economy of terror. VAT fraud and terrorism financing, s. 113–128.

²⁶ Ks. Europolin toimivaltuuksia lisäävä asetus (EU) 2022/991).

²⁷ Lehdistötiedote toukokuu 2019.

1.3.3 Arvonlisäveron fiskaalinen merkitys julkiselle sektorille

Verojen ja siihen rinnastettavien maksujen tarkoituksena on kerätä varoja julkiselle sektorille²⁸ ja verot ovat valtion kansallisen budjetin pääasiallinen tulonlähde²⁹. Sen lisäksi, että alv on merkittävä tulonlähde kaikissa EU:n jäsenvaltioissa, se on myös unionin talousarvion rahoituslähde, koska 0,3 prosenttia kansallisella tasolla kannetusta arvonlisäverosta siirretään unionille omina varoina. Tämä kattaa 12 % EU:n koko talousarviosta³⁰, mikä tekee arvonlisäverosta yhden keskeisimmistä omien tulojen lähteistä. Arvonlisäveron tuotto unionissa oli vuonna 2015 yli biljoona euroa, mikä on 7 % EU:n bruttokansantuotteesta (BKT).³¹ Verona alv on siitä erityinen, että sen tuotto jaetaan yhteisön ja jäsenvaltioiden kesken³², mutta unionin verotusoikeuteen on yleensä suhtauduttu jäsenvaltioissa varauksella tai kriittisesti.

Suomessa arvonlisäveron osuus BKT:sta on säilynyt ennallaan vuosina 2018–2020.³³ Tarkasteltaessa viime vuosien verokertymää huomataan arvonlisäveron tuoton kasvaneen tasaisesti vuosittain, mitä inflaatio toki osaltaan selittää. Sen sijaan muiden kulutusverojen kertymät ovat pääsääntöisesti kaventuneet. Kokoavasti voidaan todeta, että veron tuotto näyttäytyy vakaana ja vuosittain määrä on pysynyt yli 20 miljardissa eurossa. Esimerkiksi vuonna 2022 Suomessa alvin tuotto oli 25,0 miljardia kasvaen edellisvuodesta 6,1 %.³⁴ Edelleen vuonna 2021 alvin tuotto oli 23,6 miljardia ja kasvua edellisvuoteen oli 7,0 prosenttia.³⁵ Puolestaan vuonna 2020 tuotto oli 22,0 miljardia kasvaen edellisvuodesta 0,2 prosenttia.³⁶ Myös vuonna 2019 alvin tuotto oli 22,0 miljardia kasvaen edellisvuodesta 2,9 prosenttia.³⁷ Maailma ympärillä on murroksessa, mutta arvonlisäverokertymä on vuosi vuodelta kasvanut.

1.3.4 Arvonlisäverovaje EU:ssa ja Suomessa

Euroopan syyttäjänviraston viimeisin vuosikertomus osoittaa, että vuoden 2023 lopussa käynnissä oli 1927 tutkintaa, joiden kokonaisvahingot unionin budjetille olivat 19.2 miljardia euroa

²⁸ Tapani 2014, s. 617.

²⁹ Frunza 2019, s. 1.

³⁰ Taustasta ks. esim. COM(2022) 701 final. Arvonlisävero on yksi EU:n yleiseen talousarvioon lukeutuvista omista varoista. Arvonlisäveron määrä on 30 % yhdenmukaisen verokannan soveltamisesta kaikkien jäsenvaltioiden osalta kaikkien arvonlisäverollisista luovutuksista ja suorituksista kannettavien ALV-tulojen kokonaismäärään jaettuna asiaankuuluvan kalenterivuoden osalta lasketulla painotetulla keskimääräisellä ALV-kannalla kuten säädetään arvonlisäverosta kertyvien omien varojen lopullisesta yhdenmukaisesta kantomenettelystä annetussa neuvoston asetuksessa. Tätä tarkoitusta varten huomioon otettava ALV-määräytymisperuste ei saa minkään jäsenvaltion osalta ylittää 50 % BKT:sta (Euroopan unionin omien varojen järjestelmästä ja päätöksen 2014/335/EU, Euratom kumoamisesta 14.12.2020 annetun neuvoston päätöksen 2020/2053 artiklan 2 ja 1 kohdan b alakohta).

³¹ Lehdistötiedote lokakuu 2017.

³² Juanto 1998, s. 127–128.

³³ OECD 2022, s. 14.

³⁴ Tilastokeskus 2023.

³⁵ Verot ja veronluonteiset maksut 2021.

³⁶ SVT 2020.

³⁷ SVT 2019.

ja tästä 59 % (11.5 miljardia euroa, mikä vastaa 339:ää tutkintaa) liittyi vakaviin rajat ylittäviin arvonlisäveropetoksiin.³⁸

EPPO aloitti toimintansa vuonna 2021. Vielä vuonna 2022 tutkintoja on ollut 515, joista arvonlisäveropetoksia on ollut 17,6 %. Vahingot arvioitiin tuolloin 2,5 miljardin euron suuruiseksi.³⁹ Vuosien 2022–2023 taitteessa aktiivisia tutkintoja on ollut 1117. Vahingot on arvioitu 14,1 miljardin euron suuruiseksi ja jutuista 47 % liittyy arvonlisäveropetoksiin. Vahinkomäärien suuruutta on omiaan nostamaan se, että jo käsiteltäväksi ottamisen kynnyks ja petoksen euromäärä on asetettu korkeaksi: rajat ylittävien arvonlisäveropetosten osalta petoksen on oltava yli 10 miljoonaa euroa. Tultaessa vuoteen 2023 tietoisuus EPPOsta kasvoi kansalaisten keskuudessa ja EPPO vastaanotti 2494 rikosilmoitusta yksityishenkilöiltä. Luku on 29 % korkeampi, kuin vuonna 2022.⁴⁰ EPPO pyrkii lamauttamaan rikollisryhmien taloudellista kapasiteettia ja sitä kautta vaikuttamaan rikollisten toimintakykyyn ja mahdollisuuksiin toiminnan kasvattamiseen ja laajentamiseen.⁴¹

Arvonlisäverokertymän ”kolikon toinen puoli” on *arvonlisäverovaje*, joka kuvaa odotettavissa olevien ja saamatta jääneiden arvonlisäverotulojen välistä erotusta. Vuonna 2015 EU-maiden alv-vaje on ollut 151.5 miljardia euroa⁴². Vuonna 2019 alv-vaje on ollut 134 miljardia euroa.⁴³ Puolestaan vuonna 2020 arvonlisäverovaje on ollut 93 miljardia euroa verovajeen kavennuttua 31 miljardilla eurolla. Suotuisaa kehitystä selittää osaltaan se, että monet koronapandemian tukitoimet sidottiin verojen maksamiseen⁴⁴ ja toukokuussa 2019 otettiin käyttöön edistyksellinen liiketoimien verkkoanalyysin TNA-väline. Kokoavasti voidaan todeta, että ongelma on yhteinen: yli puolessa jäsenmaita alv-vaje on enemmän kuin 9.2 %. Erityisen merkittävä ongelma on Romaniassa (33.8 %), Kreikassa (30.1 %) ja Liettuassa (25.9 %). Italiassa arvonlisäverovaje on ollut 35.4 miljardia euroa, Iso-Britanniassa 23.5 miljardia ja Saksassa 22 miljardia.⁴⁵

Suomessa alv-vaje on pienentynyt vähitellen. Vuonna 2014 verovaje on ollut 6.1 %, 5.5 % vuonna 2015, 4.8 % vuonna 2016, 5.1 % vuonna 2017 ja vuonna 2018 enää 3.6 %.⁴⁶ Suotuisan kehityksen ansiosta Suomi edustaa Ruotsin (0.7 %) ja Kroatian (3.5 %) ohella maita, joissa alv-

³⁸ Euroopan Syyttäjänviraston vuosikertomus 2023, s. 12.

³⁹ Euroopan syyttäjänvirasto 2022, s. 8, 10.

⁴⁰ Euroopan Syyttäjänviraston vuosikertomus 2023, s. 4.

⁴¹ EPPO maaliskuu 2024.

⁴² Komission raportti 2021, s. 19.

⁴³ Poniatowski – Bonch-Osmolovskiy – Śmietanka 2021, s. 10 ja 24.

⁴⁴ VAT Gap in the EU, Executive Summary 2022, s. 5.

⁴⁵ Raportti on laadittu komissiolle osana projektia *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States* (TAXUD/2019/AO-14). Suurennuslasin alla on ollut 28 EU-maata Iso-Britannia mukaan lukien. Poniatowski – Bonch-Osmolovskiy – Śmietanka 2020, s. 12.

⁴⁶ Poniatowski – Bonch-Osmolovskiy – Śmietanka 2020, s. 57.

vaje on prosenttimäärällisesti EU-maiden alhaisimpia. Kuitenkin verrattaessa Suomea länsinaapurin Ruotsiin havaitaan, että Suomessa alv-vaje on yhä selvästi sitä korkeampi. On merkillepantavaa, että Ruotsissa saamatta jääneet arvonlisäverotulot olivat vielä jokunen vuosi sitten lähes sillä tasolla, joka Suomessa on nyt. Nimittäin vuonna 2014 Ruotsin alv-vaje oli 3.2 %, vuonna 2015 2.9 %, vuonna 2016 1.5 % ja vuonna 2017 vain 1.9 %.⁴⁷

*Kirsi Ristolan ja Jarkko Mäen sisäkauppapetoksia koskeneen selvityksen (2018) mukaan vilpillisten yhteisöostajien ja niihin kytkeytyvien yritysten toiminnasta johtuva vuosittainen alv-vaje Suomessa oli noin 12–35 miljoonaa euroa ajanjaksolla 2011–2014. Yhteisöostajien aiheuttama verovaje on ollut tästä noin 12–15 miljoonaa euroa vuodessa. Tarkastelujaksona Suomessa toimi vuosittain noin sata EU-sisäkaupan yhteisöostajaa, joilla oli arvonlisäverotuksen tahallisiin laiminlyönteihin viittaavia piirteitä.*⁴⁸

Alv-vaje on monen tekijän summa ja oma vaikutuksensa on taloustilanteella, institutionaalisella ympäristöllä, talouden rakenteella sekä verohallintojen toimenpiteillä.⁴⁹ Siten verovajeen ja arvonlisäveropetosten välille ei voida suoraviivaisesti piirtää yhtäläisyysmerkkiä. Verokertymään vaikuttaa myös maksukyvyttömyys, konkurssit, hallinnolliset virheet ja lain puitteissa tapahtuva verosuunnittelu.⁵⁰ Konkursseihin ja etenkin raukeaviin konkursseihin on arveltu liittyvän suunnitelmallista taloudellista rikollisuutta ja piilorikollisuutta. Kukaan ei yleensä tutki raukeavia konkursseja, jolloin mahdolliset talousrikokset jäävät paljastumatta.⁵¹ Käytännössä talousrikosten tutkinta alkaa usein verottajan tekemällä erikoistilintarkastuksella.⁵² Harmaan talouden selvitysyksikön mukaan vilpilliset yhteisöostajat on havaittu pääasiassa nimenomaan verotarkastuksissa.⁵³

1.3.5 Euroopan syyttäjänvirasto ja operaatio Amiraali

EPPO⁵⁴ perustamiseen kulminoituu kasvava huoli ja tarve puuttua rikoksiin, jotka vaikuttavat tai uhkaavat vaikuttaa kielteisesti unionin tai jäsenvaltion varoihin. Käytännössä EPPO keskittyy alv-karusellipetoksiin, korruption ja avustuspäpetoksiin. Vaikka EPPO on aloittanut toimintansa vasta hiljan, on se jo kirjoittanut oikeuskäytäntöhistoriaa paljastamalla toistaiseksi suurimman arvonlisäverokarusellipetoksen operaatio Amiraalin (Admiral) myötä. Petosvyyhdin

⁴⁷ Ks. Ruotsi s. 58 ja vrt. Suomi s. 57, Poniatowski – Bonch-Osmolovskiy – Šmietanka 2020.

⁴⁸ Ristola – Mäki 2018, s. 10. Profiloinnista ks. s. 10–12. Selvityksessä ei arvioitu sisäkauppapetosten aiheuttamia välillisiä vaikutuksia.

⁴⁹ Poniatowski – Bonch-Osmolovskiy – Šmietanka 2020, s. 14.

⁵⁰ Poniatowski – Bonch-Osmolovskiy – Šmietanka 2020, s. 14 av. 2.

⁵¹ Ks. Lehtola – Paksula 1997, s. 76; näin myös Nuutila 1997, s. 422.

⁵² Nuutila 1997, s. 422.

⁵³ Ristola – Mäki 2018, s. 10 av. 11.

⁵⁴ Euroopan syyttäjänvirasto on perustettu asetuksella (EU) 2017/1939 ja perustamista enteili unionipetosdirektiivi 2017/1371.

purkautuminen ulottuu vuoteen 2021, jolloin Portugalin veroviranomainen ryhtyi tutkimaan petoksesta epäiltynä erästä elektroniikkaa myyvää yritystä. Laskutus ja veroilmoitukset näyttivät asianmukaisilta, mutta Portugali jatkoi tutkintaa. Ajankohta oli mitä otollisin: EPPO aloitti toimintansa kesäkuussa 2021. Tutkintaa jatkettiin EPPO:n puitteissa, jolloin lukuisiin Euroopan maihin ja kolmansiin maihin ulottunut karuselli alkoi hahmottua. Amiraaliin kytkeytyvistä karusellipetoksista on arvioitu aiheutuneen 2,2 miljardin euron vahingot. Vahinkojen arviointi perustuu oikeushenkilöiden jatkuvasti kasvaneeseen määrään.⁵⁵ Kuten puheena oleva tapaus on osoittanut, aluksi karusellipetokseen osallistuu verrattain suppea joukko elinkeinonharjoittajia, mutta karuselliin tulee vähitellen lisää osallisia ja näin karuselli laajenee. Vastaavasti petosvyyhti voi lähteä purkautumaan epäiltäessä yksittäisen elinkeinonharjoittajan toimintaa. Kansallisten viranomaisten ruohonjuuritason tutkinta ja ilmoitukset yksityishenkilöiltä⁵⁶ ovat siten avainasemassa.

2 Teoria ja tutkimusmetodi

2.1 Teoreettinen viitekehys

Oikeusjärjestys rakentuu voimassa olevasta oikeudesta, tapaoikeudesta, vakiintuneista oikeudellisista käytännöistä, oikeudellisista käsitteistä sekä oikeusnormiston käsittely- ja ryhmittelytavasta. Suomen alueella ja oikeudenkäyttöpiirissä on voimassa kaksi autonomista oikeusjärjestystä – kansallinen ja unionin, jotka eivät muodosta yhtä, yhtenäistä ja hierarkkisesti rakentuvaa oikeusjärjestystä. Tämä kuvastaa modernia länsieurooppalaista todellisuutta.⁵⁷ Modernille oikeudelle on ominaista tietynasteinen pysyvyys yhteiskunnallisia oikeussuhteita ylläpitävänä elementtinä. Moderni oikeus ei kuitenkaan ole taaksepäin suuntautuva tai puhtaasti historiallinen ilmiö, mutta se ei myöskään katso vain tulevaisuuteen.⁵⁸

Suomen liittyminen Euroopan neuvostoon ja Euroopan ihmisoikeussopimuksen (1989, voimaan 1990) saattaminen osaksi kansallista oikeusjärjestystä merkitsi oikeuskulttuurin murrosta⁵⁹. Vuonna 1995 toteutunut EU-jäsenyys oli tälle jatkumoa. Suomi valmistautui

⁵⁵ Karusellipetos kytkeytyi Euroopassa Alankomaihin, Belgiaan, Espanjaan, Italiaan, Kreikkaan, Kyprokseen, Liettuaan, Luxemburgiin, Portugaliin, Ranskaan, Saksaan, Slovakiaan, Unkariin ja Romaniaan. Vuoteen 2022 mennessä petollinen järjestely oli levinnyt vielä Irlantiin, Ruotsiin ja Puolaan sekä kolmansiin maihin, kuten Albaniaan, Kiinaan, Mauritiuselle, Serbiaan, Singaporeen, Sveitsiin, Turkkiin, Arabiemiirikuntiin, Iso-Britanniaan ja Yhdysvaltoihin. Alustavasta raportista 18 kuukauden kuluttua EPPO osoitti karusellipetokseen syyllistyneet järjestäytyneet rikollisryhmät. Selvityksen mukaan petoksiin osallistuneita oikeushenkilöitä oli vuoden 2021 kesäkuussa 11, lokakuussa 43 ja marraskuussa 83. Vuoden 2022 maaliskuussa oikeushenkilöitä oli jo 178 ja touku-kuussa 2022 lähes 300. Edelleen kaksi kuukautta myöhemmin oikeushenkilöitä oli 4772 ja lopulta marraskuussa 2022 jo 8845. Ks. European Public Prosecutor's Office 2022.

⁵⁶ Ks. Euroopan syyttäjänvirasto 2022, s. 12.

⁵⁷ Puumalainen 2018, s. 378.

⁵⁸ Siltala 2003, s. 483.

⁵⁹ Oikeuskulttuurin muutoksesta ks. Rother 2003, s. 21; Melander 2023, s. 36. Suomalaiseen oikeustieteeseen ja erityisesti rikosoikeustieteeseen eurooppalaistuminen ja valtiosääntöistytminen toi merkittäviä vaikutteita.

jäsenyyteen luopumalla liikevaihtoverotuksesta ja siirtymällä arvonlisäverotukseen 1.6.1994, mikä myös selittää arvonlisävero-oikeudellisten väitöskirjojen painottumista 2000-luvulle. Ajankohta oli luonteva myös perusoikeusuudistukselle ja vaikutus on ollut suuri rikosoikeustieteelle. Moderni rikosprosessi toteutui Suomessa 1990-luvun prosessiuudistusten myötä⁶⁰.

Arvonlisävero-oikeutta koskevia väitöskirjoja on julkaistu viisi. Väitöskirjassa Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla (2001) yleisessä osassa *Mikko Pikkujämsä* tutkii perus- ja ihmisoikeuksista sekä arvonlisäverodirektiivistä ja sen soveltamiskäytännöstä hahmottuvia oikeusperiaatteita. Teoksen erityisessä osassa tarkastellaan kiinteistöalan arvonlisävero-oikeutta. *Eila Rotherin* väitöskirja Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus (2003) analysoi Euroopan yhteisöjen (nyk. EU) tuomioistuimen tuomioiden vaikutuksia arvonlisäverotukseen. Tutkimuksen kohteena on erityisesti verovelvollisuuden ja vähennysoikeuden keskinäiset vuorovaikutussuhteet. *Petri Saukko* tarkastelee väitöskirjassaan Arvonlisäveroryhmät (2005) verovelvollisuusasemia. Vähennysoikeuden näkökulmasta verotuksen neutraalisuutta käsittelevä kokonaisuus on antoisa.⁶¹ *Sari Hakapään* väitöskirja Sähköinen verohallinto: automatisoitu arvonlisäverotusmenettely (2008) on niin ikään ajankohtainen. *Nina Sainio* on kirjoittanut väitöskirjan Yritysjärjestelyt arvonlisäverotuksessa (2011). Sainio on sittemmin tutkinut myös arvonlisäveropetoksia. Tutkielman teemaa silmällä pitäen keskeisiä ovat myös *Mikko Laapaksen* väitöskirja Itsekriminointisuoja vero-oikeudessa (2022) sekä *Kristiina Koivukarin* väitöskirja The crumbling narrative of modern European criminal justice (2020).

2.2 Lainoppi systematisoi ja tulkitsee

Oikeustiedettä luonnehtii metodologinen pluralismi — moniäänisyys. Metodi osoittaa tietämisen *menetelmän*. Tämä tutkielma on *oikeusdogmaattinen* eli *lainopillinen*. Lainoppi⁶² *systematisoi* ja *tulkitssee* voimassa olevan oikeuden säädöksiä sekä perustelee esitetyn tulkintakannanoton vallitsevasta oikeuslähdeopista ja tulkintateoriasta johdettujen perusteiden kautta. Oikeudellinen tulkinta antaa näin merkityssisällön oikeuslähteiden kielellisille ilmaisuille. Edelleen yksittäinen säädös tulee asettaa laajempaan oikeussääntöjen muodostamaan

Melander 2023, s. 46, laajemmin s. 36–42. Esimerkiksi rikosuhripalveluiden kehittämiseen Suomessa ovat keskeisesti myötävaikuttaneet eurooppalaiset ja kansainväliset sopimusvelvoitteet. Ks. Kimpimäki 2022.

⁶⁰ Fredman 2021, s. 6.

⁶¹ Arvonlisäverojarjestelmä perustuu verovelvollisten erillisen verokohtelun periaatteelle. AVL kuitenkin mahdollistaa ja osin edellyttää kohtelevaan erillisiä elinkeinonharjoittajia yhtenä elinkeinonharjoittajana. Petri Saukon tutkimuksen kohteena on erillisyyisperiaatteesta johtuva poikkeussääntely (*ius singulare*) erityisesti verotuksen neutraalisuuden näkökulmasta.

⁶² Lainopin juuret ulottuvat 1100-luvun Italiaan Bolognan yliopistoon. Jo tuolloin glossaattorit laativat ”glossia” eli oppineita reunahuomautuksia, tekstikommentteja ja selityksiä roomalaisen oikeuden koonnoksen *Corpus Iuris Civilisen* laveisiin tekstimarginaaleihin. Siltala 2003, s. 152. Historiasta Siltala 2001, s. 20–22, 144–145 ja Klami 1978, s. 35–38. Lainopin ydinajatus on säilynyt samana näihin päiviin saakka.

tulkintakontekstiin.⁶³ *Otto Brusiin* on luonnehtinut oikeuden luonnetta seuraavin sanakääntein: oikeus ei ole staattista paikallaan pysymistä, vaan alati jatkuvaa yhteiskunnallista organisoitumistyötä. Oikeudelliselle ajattelulle on ominaista teleologinen eli tarkoitusten toteuttamiseen tähtäävä luonne⁶⁴, mikä on tunnusomaista nimenomaan EU-oikeudelle.

EYT on tuomiossa CILFIT (1982) vaatinut, että jokainen yhteisön oikeuden säännös tai määräys on sijoitettava asiayhteyteensä ja sitä on tulkittava siten, että huomioon otetaan yhteisön oikeus kokonaisuudessaan, sen tavoitteet ja kehitysaste tulkittavana olevan säännöksen tai määräyksen soveltamisajankohtana.⁶⁵ Tähän oikeussääntöjen systematisoinnilla pyritään – oikeudellisen tulkintakontekstin hahmottamiseen⁶⁶. EU-oikeudellisten periaatteiden kontekstisidonnaisuus mahdollistaa tulkintojen joustavuuden niin taloudellisesti, sosiaalisesti kuin poliittisestikin muuttuvassa maailmassa. Tarkoituksena on järjestää *edelleen* lain säännöksissä ilmaisunsa saanutta järjestelmää⁶⁷ unohtamatta lainopin yhteiskunnallisia sidonnaisuuksia.⁶⁸ Systematisointi ei siis anna empiiristä, vaan käsitteellistä tietoa oikeusjärjestyksestä⁶⁹. Lainoppi synnyttää koherenssia, mitä myös muodollinen oikeudenmukaisuus edellyttää⁷⁰.

2.3 Tuomarin oikeudellinen tiedonintressi

Tuomarin oikeudellinen tiedonintressi on luonteva tutkimuksellinen kiintopiste vallitsevalle lainopille.⁷¹ Tässä tutkielmassa lainoppia lähestytään *Alf Rossia* mukaillen: lainopin tulee laatia ennusteita tuomioistuinten tulevista ratkaisuksista *tuomarinideologian* eli tuomareiden kollektiivisesti hyväksymän oikeuslähde- ja laintulkintaopin avulla. Tuomarin on löydettävä tasapaino lainsäädännön aikaansaaman vakauden ja toisaalta sen soveltamisessa tarvittavan joustavuuden välillä. Vakaus takaa yhteiskunnan oikeudellisten päätösten jatkuvuuden ja ennakoitavuuden. Joustavuus puolestaan sovittaa lainsäädännön yhteiskunnan vaatimuksiin.⁷²

Vaikka lainsäädäntö olisi aukollista, sisäisesti ristiriitaista tai tulkinnanvaraista, Suomessa sekä yleisillä että hallinnollisilla tuomioistuimilla on *ratkaisuvollisuus* eli velvollisuus antaa päätöksessään ratkaisu esitettyihin vaatimuksiin. Ratkaisuvollisuudessa on kaksi ulottuvuutta: velvollisuus tutkia esitetty vaatimus ja velvollisuus antaa siihen sisällöllinen ratkaisu. Laki voi

⁶³ Ks. esim. Siltala 2001, s. 22–23, Aarnio 1975, s. 36.

⁶⁴ Brusiin 1938, s. 3, 5.

⁶⁵ 283/81 Srl CILFIT v. Ministero della sanità. tuomio 6.10.1982.

⁶⁶ Ks. esim. Siltala 2001, s. 22–23, Aarnio 1975, s. 36.

⁶⁷ Oikeussäännösten systematisointi on jatkumoa lainsäätäjän systematisoinnille, joskin lainopissa systemaattisuuden aste on korostuneempaa. Ks. Aarnio 1978, s. 76.

⁶⁸ Siltala 2011, s. 25.

⁶⁹ Aarnio 1975, s. 380.

⁷⁰ Tuori 2007, s. 124.

⁷¹ Siltala 2001, s. 8, 18.

⁷² Peczenik – Aarnio – Bergholtz 1990, s. 12.

olla aukollinen, oikeus ei. Säännöt voivat jättää oikeusjärjestykseen aukkoja taikka puutteita, jotka voidaan paikata laajoilla ja väljillä periaatteilla. Oikeusperiaatteet täydentävät sääntöjä ja ovat kuin sateenvarjo sääntöjen yllä.⁷³

Tuomioistuimen lainkäyttö painottuu oikeussäännösten soveltamiseen, eikä niinkään säännösten perustelemiseen.⁷⁴ Tarkastelukulmaa havainnollistaa *Aulis Aarnion* shakkipelivertaus sekä oikeusjärjestyksen sisäinen ja ulkoinen tarkastelu. Tuomari oikeussäännösten soveltajana on rinnastettavissa pelaajaan ja hänen näkökulmansa oikeuteen on *sisäinen*.⁷⁵ Ulkopuolinen tarkkailija voi saada selville pelissä noudatettavia säännönmukaisuuksia, mikä edellyttää tietoa myös säännöistä, joihin pelaajat ovat sitoutuneet ja ovat oikeudellisten sääntöjen sitomia (pelaajan sisäinen näkökulma).⁷⁶ Toisaalta *G. H. von Wright* on esittänyt, että shakin säännöt merkitsevät, mitä siirtoja voidaan tehdä pelin sääntöjen puitteissa. Pelissä esiintyvät tilanteet jäävät kuitenkin pelaajien mielikuvituksen ja taktisen harkinnan varaan. Samoin loogisen päättelyn tosiasialliset lähtökohdat jäävät tieteenharjoittajien havaintokyvyn ja kekseliäisyyden varaan.⁷⁷

Suomalainen oikeustiede on nojannut paljolti *Aarnion* ja *Aleksander Peczenikin* analyttiseen ja argumentaatioteoreettiseen oikeuslähteoppiin, jossa oikeuslähteet jaetaan *vahvasti* velvoittaviin, *heikosti* velvoittaviin ja *sallittuihin*.⁷⁸ Sitten Aarnio sisällytti vahvasti velvoittaviin oikeuslähteisiin myös EU-oikeuden sitovat osat⁷⁹. Tutkielman kysymyksenasettelu ja EU-oikeudelliset näkökohdat kuitenkin edellyttävät teoreettista tulokulmaa, jossa Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö tulee kokonaisvaltaisemmin huomioiduksi. Karusellipetokset näet kietoutuvat niin tiiviisti EU-oikeuteen ja sisämarkkinoiden perustamisesta alkanut taloudellinen integraatio on merkinnyt arvonlisäverolainsäädännön harmonisointia hienovaraisia nyansseja lukuun ottamatta. Arvonlisäverotuksessa edellytetään yksimielisyyttä SEU 113 artiklan nojalla, jolloin sääntelyä vastustavat näkemykset eivät välttämättä tule kuuluviin ja paine taipua enemmistön tahtoon on suuri. Tietoisuustestin osalta on tärkeää huomata, että se perustuu unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön. EU:n primaarilainsäädännöstä ei ole julkista lainvalmisteluaineistoa, jolloin tulkinnan tukena ei olisi heikosti velvoittavia oikeuslähteitä. Edelleen

⁷³ Aarnio 2006, s. 112.

⁷⁴ Tuori 2007, s. 24–25.

⁷⁵ Aarnio 1975, s. 88.

⁷⁶ Aarnio 1975, s. 15–21.

⁷⁷ G. H. von Wright 1975, s. 35.

⁷⁸ Kirjoitettu laki ja maan tapa ovat vahvasti velvoittavia oikeuslähteitä. Heikosti velvoittavia oikeuslähteitä ovat lakien valmisteluaineistot ja tuomioistuinten ennakkoratkaisut. Sallittuja oikeuslähteitä ovat oikeuskirjallisuudessa esitetyt näkemykset laintulkinnasta. Aarnio 2012, s. 53–54. Määttä ja Paso ovat kritisoineet, että koko oikeusjärjestelmän kattava oppi on liian yleinen ja se ei tunnista riittävän hyvin oikeusjärjestyksen ja etenkin julkisoikeudellisen lainsäädännön taipumusta verkosto- ja kudusrakenteeseen. Määttä – Paso 2019, s. 17–18. Toisaalta esim. Tuori 2007, s. 122, 131–132 on pohtinut sitä, että oikeuskulttuuri muuttuu yhä nopeammin. Niin oikeusjärjestyksille kuin oikeuslähteille on luonteenomaista pluralistisuus.

⁷⁹ Ks. esim. Aarnio 2006, s. 287–338.

eurooppalaista lainopillista metodia ei ole toistaiseksi olemassa⁸⁰, mutta seuraavaksi esiteltävää Bielefeldin mallia voitaneen pitää lähellä sitä.

2.4 Bielefeldin malli

2.4.1 Metodi

Tutkielman metodi kulminoituu *Bielefeldin tutkijaryhmän*⁸¹ tulkintaan ja analyysiin (The Comparative Statutory Interpretation Group, Bielefelder Kreis). Bielefeldin malli pohjautuu yhdeksän maata kattaneeseen oikeusvertailevaan tutkimukseen. Suomen lisäksi vertailumaat ovat olleet Ruotsi, Saksa, Iso-Britannia, Ranska, Italia, Argentiina, Puola ja Yhdysvallat.⁸² Metodi soveltuu saumattomasti EU-oikeuden tulkintaan, koska tutkimuksessa sulautuu toisiinsa sekä *common law* että *civil law* -maiden oikeuskulttuuriset piirteet.⁸³ Tutkimus osoittaa merkittäviä yhtäläisyyksiä ja toisaalta eroavaisuuksia ylimpien tuomioistuinten argumenteissa, perusteluissa, argumenttien välisten ristiriitojen ratkaisutavoissa sekä näiden mielipiteiden rakenteessa ja tyyliässä kokonaisuudessaan⁸⁴.

Bielefeldin mallissa ylimpien tuomioistuinten ratkaisuista on johdettu oikeudellisen ratkaisun argumenttityypit – *kieellinen, systeeminen, teleologinen ja ylikategorinen*.⁸⁵ Kukin puheena olevista argumenttityypeistä on kokoava yläkäsite, joiden alaisuuteen MacCormick ja Summers esittelevät edelleen *11 argumenttityyppiä*, jotka muodostavat yhteisen ytimen ylimpien tuomioistuinten argumentoinnille tai vähintään perusargumentit. Argumentit ilmenevät kolmessa eri tarkoituksessa: yleisimmin niihin vedotaan perusteluissa saavutettujen ratkaisujen argumentoimiseksi. Toisaalta niiden avulla voidaan nostaa esille tulkintaongelmia taikka kritisoida tai heikentää muita väitteitä.⁸⁶

⁸⁰ Puumalainen 2018, s. 27.

⁸¹ Bielefeldin tutkijaryhmän ovat muodostaneet *Aulis Aarnio* (Helsingin yliopisto, Suomi), *Robert Alexy* (Kielin yliopisto, Saksa), *Zenon Bankowski* (Edinburghin yliopisto, Iso-Britannia), *Gunnar Bergholz* (Lundin yliopisto, Ruotsi), *Ralf Dreier* (Göttingen yliopisto, Saksa), *Cristophe Grzegorzcyk* (Pariisin yliopisto, Ranska); *Massimo La Torre* (Bolognan yliopisto, Italia); *D. Neil McCormick* (Edinburghin yliopisto, Iso-Britannia); *Enrico Pattaro* (Bolognan yliopisto, Italia), *Aleksander Peczenik* (Lundin yliopisto, Ruotsi); *Robert Summers* (Cornellin yliopisto, USA); *Michele Taruffo* (Pavian yliopisto, Italia); Michel Troper (Pariisin yliopisto, Ranska); *Jerzy Wróblewski* (Łódźin yliopisto, Puola); *Enrique Zuleta-Puceiro* (Buenos Aires, Argentiina). Lisäksi tutkimuksen ulkopuolisena neuvonantajana on ollut *Geoffrey Marshall* (Queen's College). Lisäksi tutkimukseen osallistui alussa myös *Jan Hellner* (Tukholman yliopisto, Ruotsi) ja *Jean Louis Gardies* (Nantesin yliopisto, Ranska).

⁸² MacCormick – Summers 1991, s. xi.

⁸³ Raitio 2004, s. 21 ja Raitio – Tuominen 2020, s. 189–190.

⁸⁴ Summers – Taruffo 2016, s. 461.

⁸⁵ MacCormick – Summers 1991, s. 9. Tutkijaryhmä kokoontui ensimmäisen kerran Helsingissä vuonna 1983 ja tutkimus kypsyi tulevien seitsemän vuoden aikana. Tutkimuksen ydin kumpuaa kysymyksistä, joihin vastattiin aluksi itsenäisesti maittain ja tämän vaiheen jälkeen samoihin kysymyksiin vastattiin yhteisesti vertailevat näkökohdat huomioiden.

⁸⁶ MacCormick – S. Summers 1991, s. 464.

2.4.2 Kielelliset argumenttityypit

Kielellisiin argumentteihin lukeutuu kaksi ensimmäistä argumenttityyppiä. *Ensinnäkin* tavanomainen merkitys: säännös on ymmärrettävä tavanomaisessa kontekstissaan siten, miten tavallinen puhuja antaisi sen ilmeiseksi merkitykseksi, mikäli toisenlaiselle tulkinnalle ei ole riittäviä perusteita. Mikäli tavanomainen merkitys sallii useamman kuin yhden tulkinnan tulisi ilmeisemmän olla etusijalla. *Toiseksi* toisinaan argumentoinnissa on avainasemassa teknisluontoiset kielelliset argumentit, jolloin keskiössä on jonkin erikoisalan oma käsitteistö siinä annettuine merkityksineen.⁸⁷

Kuten CILFIT-tuomiossa (1982) on todettu, oikeudellisilla käsitteillä ei välttämättä ole samaa sisältöä kansallisissa oikeuksissa ja yhteisön oikeudessa. Vaikka eri kieliversiot vastaisivatkin täysin toisiaan, yhteisön oikeudessa käytetään sille ominaista terminologiaa. Yhteisön oikeuden säädökset laaditaan usealla kielellä ja kaikki kieliversiot ovat todistusvoimaisia; yhteisön oikeuden säännöksen tai määräyksen tulkinta edellyttää näin ollen kieliversioiden vertailua.⁸⁸ Oikeudellisille käsitteille on tapana antaa juridistekninen määritelmä, joka yleensä poikkeaa jonkin verran yleiskielen merkityksestä.⁸⁹

2.4.3 Systemiset argumenttityypit

Suurimman ryhmän muodostavat systemiset argumenttityypit (3–8). *Kolmanneksi* mikäli säännös kuuluu laajempaan järjestelmään, olipa kyseessä yksittäinen laki tai joukko toisiinsa kytkeytyviä säädöksiä, säännöstä on tulkittava kokonaisvaltaisesti osana tätä systematiikkaa. Painoarvoa tulee antaa etenkin samanarvoisille säädöksille tai lakiin läheisesti liittyville määräyksille.

Neljäs argumenttityyppi on erityisen keskeinen – nimittäin viittaukset ennakkotapauksiin, joilla jo on tulkittu käsillä olevaa säännöstä. Arvonlisäverokarusellipetoksiin liittyvien oikeudellisten kysymysten monimutkaisuudesta ja merkittävyystäänkin on omiaan kertoamaan se, että 15 tuomarin suuri jaosto⁹⁰ on käsitellyt useita *ennakkoratkaisupyyntöjä*. Ennakkoratkaisu sitoo sitä pyytänyttä tuomioistuinta ja mikä huomionarvoisinta, myös muita jäsenvaltioita. Ratkaisuu ei voi hakea muutosta.

⁸⁷ McCormick – S. Summers 1991, s. 512–513.

⁸⁸ 283/81 Srl CILFIT v. Ministero della sanità.

⁸⁹ Nuutila 1995, s. 33.

⁹⁰ Unionin tuomioistuin kokoontuu suurena jaostona, jos oikeudenkäynnissä asianosaisena oleva jäsenvaltio tai unionin toimielin pyytää sitä (unionin tuomioistuimen perussäännön 16 artikla) tai jos käsillä on erityisen monimutkainen tai tärkeä asia. Suuren jaoston ratkaisukokoonpanoon kuuluu EUT:n presidentti ja varapresidentti, kolme viiden tuomarin jaoston puheenjohtajaa, esittelevä tuomari sekä niin monta muuta tuomaria, että tuomareita on yhteensä 15 (unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 27 artiklan 1 kohta).

Ennakkoratkaisumenettelyn tarkoituksena on edesauttaa unionin oikeuden yhtenäistä ja tehokasta soveltamista. Unionin tuomioistuin on organisoitu kahteen tasoon, mutta ennakkoratkaisupyynnöt käsitellään suoraan unionin tuomioistuimessa. EUT:lla on toimivalta antaa ennakkoratkaisu: a) perussopimusten tulkinnasta tai b) unionin toimielimen, elimen tai laitoksen säädöksen pätevyydestä ja tulkinnasta (SEUT 267 artikla, ks. myös SEU 19 artiklan 3 kohta)⁹¹. Mikäli ennakkoratkaisumenettelylle kehitettäisiin ”suodatin”, palvelisi se EUT:n omaa etua ja vähentäisi käsiteltävien tapausten määrää. Tämä mahdollistaisi sen, että EUT keskittyisi rajatapauksien tulkintaan. Toisaalta se olisi omiaan luomaan hierarkkisen suhteen tuomioistuimen ja kansallisten tuomioistuinten välille.⁹²

Systeemisiä argumenttityyppejä ovat *viidenneksi* myös analogioihin perustuvat väitteet. *Kuudenneksi* loogiskäsitteellistä tyyppiä edustavat argumentit, joiden vaikutukset johdetaan tunnistetuista yleisistä oikeudellisista käsitteistä. *Seitsemänneksi* argumentit, joilla vedotaan yleisiin oikeusperiaatteisiin. *Kahdeksanneksi* historiaan kytkeytyvät argumentit, kuten vastaanotto ja säännöksen kehittyminen.

2.4.4 Teleologiset argumenttityypit

Teleologista eli tarkoitukseen pohjautuvaa tulkintaa edustavat argumenttityypit 9–10. *Yhdeksänneksi* perustelut lakisääteisestä tarkoituksesta ja tulkinta, joka tätä merkitystä parhaiten toteuttaa. *Kymmenenneksi* argumentit, jotka koostuvat sisällöllisistä syistä, mutta joiden paino tai voima ei ole olennaisesti riippuvainen arvovallasta, mikä syillä voi olla.⁹³

2.4.5 Ylikategorinen argumenttityyppi

Lopuksi ylikategorinen: *yhdenneksitoista* jos on tunnistettavissa relevantti lainsäätäjän aikomus, säännöstä on tulkittava tarkoituksenmukaisella tavalla ja suhteessa mihin tahansa 11 edellä esiteltyyn argumenttityyppiin.⁹⁴

3 Talousrikosoikeus osana rikosoikeutta

3.1 Kasinotaloudesta lamaan – Rikoslain kokonaisuudistus ja talousrikosoikeus

Talousrikosoikeus on korostunut niin lainsäädännössä, kriminaalipoliittisessa päätöksenteossa kuin kriminaalitieteissä 1980-luvulta lähtien⁹⁵. Monet taloudelliset, poliittiset ja sosiaaliset tekijät myötävaikuttivat siihen, että etenkin 1990-luvulla tällä saralla tapahtui paljon. Tuolloin

⁹¹ SEU 19 artiklan 3 kohdan mukaan perussopimusten määräysten mukaisesti Euroopan unionin tuomioistuin a) tekee ratkaisun jäsenvaltion, toimielimen taikka luonnollisen henkilön tai oikeushenkilön nostamien kanteiden johdosta; b) antaa kansallisten tuomioistuinten pyynnöstä ennakkoratkaisun unionin oikeuden tulkinnasta tai toimielinten antamien säädösten pätevyydestä; c) tekee ratkaisun perussopimuksissa määräytyissä muissa tapauksissa.

⁹² Schepel – Blankenburg 2008, s. 42.

⁹³ MacCormick – S. Summers 1991, s. 514–515.

⁹⁴ MacCormick – S. Summers 1991, s. 515.

⁹⁵ Lahti 2004, s. 3.

talouden ylikuumeneminen ja kasinotalous oli vaihtunut Suomessa syväksi taloudelliseksi taantumaksi ja lamaksi, mikä näkyi käytännössä korkeana työttömyysasteena ja konkurssien määrän kasvuna⁹⁶. Konkurssit johtuivat ainakin osaksi pankkien kaatumisista ja pankkikriisistä. Edelleen pankkien kaatumisiin oli myötävaikuttanut niiden piirissä tehdyt talousrikokset. Valtio tuki pankkeja suurilla summilla tehden samaan aikaan voimakkaita säästötoimia supistamalla hyvinvointivaltion menoja.⁹⁷

Rikoslain kokonaisuudistuksen keskeisimpiä tavoitteita oli talousrikollisuutta koskevan lainsäädännön uudistaminen⁹⁸. Rikoslakiprojektissa rikosten tekemuotojen rangaistavuutta arvioitiin uudelleen ja ajatuksena oli sisällyttää rikoslakiin teot, joiden paheksuttavuutta pyrittiin korostamaan⁹⁹. Niinpä talousrikossäännökset uudistettiin jo ensimmäisessä vaiheessa yhdessä omaisuus- ja vaihdantarikosten kanssa¹⁰⁰. Merkittävä etenkin sisäpiiriä koskenut uudistus oli luottamusaseman väärinkäytöstä annetun säädöksen kirjaaminen lakiin vuonna 1991 pankkirikosten ehkäisemiseksi. 1990-luvulla laadittiin lisäksi erityinen taloudellisen rikollisuuden torjuntaohjelma. *Raimo Lahden* mukaan hallinnollisia sanktioita olisi ollut syytä kehittää osana rikoslakihanketta. Näin ei kuitenkaan tehty, mitä on pidettävä puutteena.¹⁰¹ Rahoituksen myötätuulessa tutkimus oli vireää¹⁰², minkä myötä talousrikosoikeuden teoreettinen ja empiirinen perusta rakentui.¹⁰³

3.2 Talousrikoksen määritelmä

Taloudellista rikollisuutta tai talousrikoksia ei määritellä RL:ssa. Taloudellista rikollisuutta koskevia säännöksiä on lukuisissa RL:n luvuissa ja lain systematiikka ei tarjoa määritelmälle sannonavaa tukea. Kattavana, joskaan ei aukottomana voitaneen pitää silloisen sisäasiainministeriön määritelmää, johon talousrikollisuuden vastaisten toimenpiteiden suunnittelu ja talousrikosten tilastointi poliisissa¹⁰⁴ on pohjautunut: ”Talousrikos on yrityksen, julkishallinnon tai muun yhteisön toiminnan yhteydessä tai niitä hyväksi käyttäen tapahtuva, huomattavaan välittömään tai välilliseen taloudelliseen hyötyyn tähtäävä rangaistava teko tai laiminlyönti”. Puheena oleva määritelmä käsittää lakisäätteisten, taloudellisten tai muiden velvoitteiden

⁹⁶ Rinne – Kalliokoski 2006, s. 237.

⁹⁷ Alvesalo – Tombs 2001, s. 260–261.

⁹⁸ Alvesalo 1994, s. 67.

⁹⁹ Kotiranta 2014, s. 48.

¹⁰⁰ Ks. HE 66/1988 vp, s. 1. Talous-, omaisuus- ja vaihdantarikoksia koskevat uudistukset astuivat voimaan vuoden 1991 alussa, näin HE 6/1997 vp, s. 1. Lainsäädäntöuudistuksista 1990-luvulla ks. Sahavirta 2004, s. 142–144.

¹⁰¹ Lahti 2006, s. 54–56.

¹⁰² Laitinen 2006, ks. erityisesti s. 28–41.

¹⁰³ Talousrikosoikeuden tutkimuksesta ja teoreettisesta keskustelusta ks. Lahti 2004, s. 5–9.

¹⁰⁴ Lehtola – Paksula 1997, s. 24. Nykyistä sisäministeriötä kutsuttiin vielä ennen vuotta 2013 sisäasiainministeriöksi.

laiminlyönnin.¹⁰⁵ Yrityksen tai muun yhteisön toiminnan yhteydessä tai niitä hyväksi käyttäen tehdyllä teolla tai laiminlyönnillä tarkoitetaan joko tosiasiallista tai tällaiseksi naamioitua yritystoimintaa¹⁰⁶.

Kai Kotiranta on perustellusti huomauttanut, että talousrikoksen määritelmän kytkeminen huomattavan taloudellisen hyödyn tavoitteluun ei ole tarkoituksenmukaista, koska tällöin määritelmä ei kattaisi vähäisempiä talousrikoksia.¹⁰⁷ Tämä on aivan oikea huomautus ja vastaa lainsäätäjän tahtoa. Esimerkiksi tarkastelemalla veropetosten tunnusmerkistöjä huomataan, että tunnusmerkistöt poikkeavat keskenään nimenomaan siinä, missä määrin petoksessa on tavoiteltu taloudellista hyötyä. Vain törkeän veropetoksen tunnusmerkistössä (RL 29 luvun 2 §:n 1 momentin 1 kohta) edellytetään nimenomaisesti huomattavan taloudellisen hyödyn tavoittelua, mutta vaihtoehtoisesti veropetoksen erityinen suunnitelmallisuus voi tehdä teosta törkeän. Vastaavasti käsillä on lievä veropetos, mikäli ”--huomioon ottaen tavoitellun taloudellisen hyödyn määrä tai muut rikokseen liittyvät seikat, [veropetos] on kokonaisuutena arvostellen vähäinen--” (RL 29 luvun 3 §). Edelleen rikoslaissa on tätäkin lievempi säädös verorikkomuksesta (RL 29 luvun 4 §).

On myös niin, että sama rikos voi loukata monenlaisia arvoja ja oikeushyviä, jolloin jaottelu oikeushyvien perusteella ei välttämättä ole tarkoituksenmukaista¹⁰⁸. Talousrikossäännökset suojaavat oikeushyviä, jotka ulottuvat usein yksilöllisiä etuja laajemmalle¹⁰⁹. Toki yhteisöllisillä oikeushyvillä, kuten valtion sisäinen ja ulkoinen turvallisuus voidaan välillisesti suojella henkilöllisiä oikeushyviä.¹¹⁰ Rikossäännös suojaa oikeushyviä välillisesti tehostamalla oikeushyviä välittömästi turvaavia käyttäytymisnormeja. Käyttäytymisnormi edellyttää tehosteeksi rangaistuksen uhkan (käyttäytymisnormi ja reaktionormi).¹¹¹

Taloudelliseen rikollisuuteen viitataan myös käsitteellä *valkokaulusrikollisuus*. Käsite pohjautuu kriminologi *Edwin Sutherlandin* tutkimuksiin, joissa valkokaulusrikollisuutta tarkastellaan yhteiskunnallisena ilmiönä. Teoksessaan *White Collar Crime* Sutherland kehystää teostaan viittaamalla tilastoihin, joiden mukaan perinteisten rikosten esiintyvyys on yleisempää hauraamassa sosioekonomisessa asemassa olevilla ihmisillä.¹¹² Sutherland on jo varhain linkittänyt

¹⁰⁵ Hakamo – Jauhiainen – Alvesalo – Virta 2009, s. 20; Lahti 2004, s. 5.

¹⁰⁶ Alvesalo 2006 s. 291.

¹⁰⁷ Kotiranta 2014, s. 110. Taloudellisen rikollisuuden ja talousrikoksen määrittelystä ks. Kotiranta 2014, s. 108–116 ja Lehtola – Paksula 1997, s. 31–35.

¹⁰⁸ Anttila – Heinonen 1977, s. 93.

¹⁰⁹ Lahti 2006, s. 53, 56.

¹¹⁰ Nuutila 1995, s. 182.

¹¹¹ Tapani – Tolvanen – Hyttinen 2019, s. 8.

¹¹² Sutherland 1949, s. 3.

valkokaulusrikollisuuden osaksi järjestäytyntä rikollisuutta: kysymys ei ole teknisten sääntöjen rikkomuksista, vaan varsin suunnitelmallisista ja yhtenevistä teoista.¹¹³

Sutherlandin mukaan valkokaulusrikollisuuden hankaluus on se, että rikollinen käyttäytyminen omaksutaan heiltä, jotka mieltävät puheena olevan käyttäytymisen myönteiseksi ja erillään heistä, jotka määrittelevät sen epäsuotuisaksi. Lisäksi henkilö ryhtyy [valkokaulusrikollisuuteen], jos ja vain jos kokee tämän suotuisammaksi.¹¹⁴ Laittomat käytännöt voivat levitä siitä lähtökohdasta, että yleisesti ottaen yritysten tavoitteena on maksimaalinen voitto. Kartoittaessaan keinoja voiton maksimoimiseksi muut yritykset tulevat tietoisemmiksi menetelmästä ja saattavat omaksua sen hieman nopeammin ja yleisemmin, mikäli yritykset kilpailevat samoilla markkinoilla.¹¹⁵

Sutherlandin määritelmä ei enää joidenkin näkemysten mukaan kuvaa tarpeeksi kattavasti taloudellista rikollisuutta tänä päivänä. Organisaatioiden puitteissa tapahtuvaa rikollisuutta ei voi selittää yksinomaan yksilöiden henkilökohtaisilla tavoitteilla tai viittaamalla rikollisuuteen opittuna käyttäytymisenä¹¹⁶. On syytä huomata, että Sutherland ei ole tarkoittanut käsitettä lopulliseksi: *“This concept [white collar crime] is not intended to be definitive, but merely to call attention to crimes which are not ordinarily included within the scope of criminology.”*¹¹⁷ Kontekstin osalta on hyvä huomata, että varhaisessa kriminologiassa huomio kiinnittyi joko rikoksentehtäjän henkilökohtaisiin ominaisuuksiin tai rikollisuuden syiksi ja taustatekijöiksi miellettyihin yhteisöllisiin olosuhteisiin. Kysymyksenasettelut tapasivat olla melko jyrkkiä ja vastakkaisia. Sitten tutkimus on suuntautunut rikosoikeudelliseen järjestelmään.¹¹⁸ Vaikka valkokaulusrikollisuuden määritelmä on saanut uusia sävyjä siinä missä jotkin vivahteet ovat jääneet taka-alalle, Sutherlandin tutkimus on ollut urauurtavaa tehden näkyväksi talousrikollisuuden ja perinteisemmän rikollisuuden eroavaisuuksia.

3.3 Oikeudenala ja yleiset opit

Rikosoikeus on perinteisesti sijoitettu osaksi julkisoikeutta¹¹⁹. Lähtökohtaisesti talousrikosoikeus lukeutuu osaksi rikosoikeutta, joskin talousrikosoikeutta on usein käytetty esimerkkinä

¹¹³ Sutherland 1949, s. 217. Sutherland nostaa tässä yhteydessä esille verorikokset ja valtion ”uhrina”.

¹¹⁴ Sutherland 1949, s. 234.

¹¹⁵ Sutherland 1949, s. 241.

¹¹⁶ Laitinen 2006, s. 25.

¹¹⁷ Sutherland 1949, s. 9.

¹¹⁸ Anttila – Heinonen 1971, s. 21. Anttila – Heinonen 1977, s. 34.

¹¹⁹ Oikeudenalojen jaottelu julkisoikeuteen tai yksityisoikeuteen pohjautuu Suomessa Lars Björnen teokseen Oikeusjärjestelmän kehityksestä (1979), mistä se on muovautunut edelleen uusien oikeudenalojen hahmottuessa. Julkisoikeuden ja yksityisoikeuden eron suhteellistuttua ei kuitenkaan ole enää mahdollista soveltaa intressi- ja subjektiteoriaa, minkä myötä kyseiset teoriat ovat väistymässä. Kuten Mäenpää on esittänyt, julkisoikeuden kulkemakiviä ovat julkishallinnon käyttämä julkinen valta, viranomaiset, yksipuolinen valtasuhde, lainalaisuus, lakisidonnaisuus, hallintopäätökset, yleinen ja julkinen intressi, julkisuus sekä virkavastuu. Julkista valtaa käytetään

rikosoikeuden eriytymiskehityksestä¹²⁰. On merkillepantavaa, että EU-oikeus ei tunne erottelua julkisoikeuteen ja yksityisoikeuteen, joskin EU-oikeudessa on vahvoja julkisoikeudellisia piirteitä, esimerkiksi vertikaalinen välitön oikeusvaikutus yksilöiden ja jäsenvaltioiden eli yleisesti julkisen vallan välillä¹²¹. Perustuslain tasoisille säädöksille ja perustuslaillisuudelle ominaisia piirteitä on muutoinkin nähtävissä myös unionin oikeusjärjestyksessä (*eurooppalainen konstitutionalismi*). Julkis- ja yksityisoikeuden eroavaisuuksien pehmentyminen näyttäytyy voimallisemmin oikeudenaloilla, joissa sääntelyä annetaan unionin toimesta sellaisenaan toimeenpantavin asetuksin ja tavoitteen sitomin direktiivein.

Klassisessa *vieteriukkoteoriassa* Thomas Wilhelmsson on luonnehtinut EU-oikeuden vaikutusta kansalliseen oikeuteen: EU-oikeudellinen sääntely ei noudata suvereenin kansallisvaltion lainsäätäjän näkökulmasta kehitettyä perinteistä oikeudenalojen systematiikkaa. On koettu ongelmalliseksi, että perinteiset oikeudenalat yleisine oppeineen eivät hillitse EU-oikeuden ponnahtamista esiin äkkiarvaamatta vieteriukon tavoin.¹²² Vieteriukkoteoria on unionijäsenyyden alkutaipaleelta ja vuoropuhelu yhteisön oikeuden ja kansallisen oikeuden välillä on luonnollisesti hakenut muotoaan. Toisaalta oikeudenalojen jaottelua ei voida pitää itsetarkoituksena ja toisaalta yleiset oikeusperiaatteet ovat kohentaneet ennakoitavuutta sekä johdonmukaisuutta.

Talousrikokset voivat *kohdistua* taloudelliseen järjestelmään, yksityiseen pääomaan taikka julkisiin varoihin. Arvonlisäveropetokset kohdistuvat *julkisiin varoihin*.¹²³ Taloudellisesta rikollisuudesta on käytetty osuvasti termiä *musta talous*¹²⁴, sillä pitkälle vietyinä se voi olla varsin suunnitelmallista ja tietoista. Tämä käy ilmi verrattaessa talousrikoksia muihin rikostyypeihin.¹²⁵ Ammattimainen talousrikollisuus kohdistuu etenkin julkisiin varoihin, jolloin teko tai

yksipuolisesti ja viranomaisen voi asettaa eri toimijoille velvollisuuksia tai rajoituksia heidän suostumuksestaan riippumatta toimivaltasäännösten perusteella ja rajoissa yleinen etu huomioon ottaen. Yksityisoikeuden tunnuspiirteitä ovat yksityisautonomia, yksityiset oikeussubjektit, vastavuoroinen sopimussuhde, sopimusvapaus, sopimussidonnaisuus, dispositiiviset asiat, markkinat, kilpailu, yksityinen intressi, yksityisyys, liikesalaisuus sekä sopimusvastuu. Murroksessa ovat toimintamuodot, organisaatiot, vastuuperusteet, tehtävien luonne sekä yksilön asema ja oikeusturva. Julkisoikeuden ja yksityisoikeuden eroavaisuuksista ja murroksesta ks. Mäenpää 2018, s. 43–45. Myös toisenlainen jaottelu on mahdollinen: aineellinen oikeus (varsinaiset käyttäytymisnormit) ja menettelyllinen oikeus (yleisesti prosessioikeus). Normien noudattamisen edistämiseksi kielto- ja käskynormeihin liitetään usein negatiivisia sanktioita sisältäviä reaktionormeja. Ks. Virolainen – Vuorenmaa 2017, s. 41.

¹²⁰ Kotiranta 2014, s. 109.

¹²¹ Ojanen 2016, s. 77.

¹²² Wilhelmsson 1997.

¹²³ Vuorinen 2002, s. 13–26. *Taloudelliseen järjestelmään* kohdistuvat rikokset loukkaavat lainkuuliaisesti toimivien mahdollisuuksia taloudellisesti kannattavaan toimintaan. Tämä on omiaan heikentämään järjestelmään koettua luottamusta ja kokemusta tasapuolisuudesta. Tällaisia taloudelliseen järjestelmään kohdistuvia rikoksia ovat esimerkiksi arvopaperimarkkinarikokset ja virka-aseman väärinkäyttö. *Yksityiseen pääomaan* kohdistuvia rikoksia ovat petos- ja kavallusrikokset sekä usein velallisen rikokset, jolloin taloudellisen vahingon kärsijänä on henkilö taikka yritys. Talousrikoksista ks. Lahti – Koponen 2007; Arvopaperimarkkinarikosoikeus ja sisäpiirintiedon syntyminen kontekstuaalisesti tulkiten useamman oikeudenalan leikkauspisteessä, ks. Kotiranta 2014.

¹²⁴ Pulliainen 2006, s. 253.

¹²⁵ Jonkka 1992, s. 181.

teot suunnitellaan tyypillisesti etukäteen hyödyntäen esimerkiksi viranomaistoiminnan tietokatkoksia.¹²⁶

Talousrikosoikeudessa korostuu monitieteisyys. Taloudellisten transaktioiden, kokonaisjärjestelyjen ja muiden toimien ymmärtäminen edellyttää tuntemusta myös talous- ja käyttäytymistieteistä, kirjanpidon periaatteista sekä liike-elämästä¹²⁷. Talousrikoksille ja verorikoksille on tyypillistä elinkeinotoimintaa palvelevien rakenteiden hyödyntäminen, jolloin tekijä on tietoinen eri liiketoimintoja koskevista menettelyistä ja ehdoista käyttäessään niitä rikollisiin tarkoituksiin.¹²⁸ Samalla on muistettava, että yrityksen toimintaa ohjaa intressi liiketaloudellisesti suotuisista valinnoista ja verojen minimointi, jotta voittoa jäisi osakkeenomistajille jaettavaksi.

Verorikoksilla tarkoitetaan rangaistaviksi säädettyjä tekoja, joilla pyritään välttämään veroa tai siihen rinnastettavaa julkista maksua tai joilla muuten rikotaan verolakien säännöksiä. Verorikossäännöksillä pyritään suojaamaan verotulojen lainmukainen kertyminen valtiolle ja muille veronsaajina oleville julkisyhteisöille. Myös verovelvollisten tasavertaisuuden edistäminen on keskeinen päämäärä, jota verorikossäännöksillä pyritään edesauttamaan. Verorikosten välilliset vaikutukset voivat olla laajat. Epärehellisellä menettelyllä verovelvollisuudesta vapautuvat pääsevät muita verovelvollisia edullisempaan asemaan, millä saattaa olla esimerkiksi yritysten välisessä kilpailutilanteessa ratkaiseva merkitys.¹²⁹

Tyypillisesti harmaa talous ja veropetos kytkeytyvät toisiinsa. Verovelvollinen saattaa esimerkiksi laiminlyödä verotusta varten annettavien ilmoitusten tekemisen tai antaa sisällöltään vääriä ilmoituksia kuluista, kuten maksetuista palkoista tai arvonnäisäverollisesta myynnistä. Toimintaan liittyy usein laajaa kuittikauppaa, jolloin yhtiön nimissä myydään harmaan talouden toimijoille sisällöltään paikkansapitämättömiä laskuja. Näillä laskuilla ostajayritys esimerkiksi vähentää laskujen osoittaman määrän perusteettomasti arvonnäisäverotuksessaan.¹³⁰

Anne Alvesalo on kiinnittänyt huomiota siihen, että julkisten palveluiden yksityistäminen, ulkoistaminen ja kilpailuttaminen luo helposti epäeettisille tai rikollisille käytännöille otollisen toimintaympäristön. Talousrikollisuuden ja harmaan talouden torjunta ei kuitenkaan saisi painottua vain pimeisiin työntekijöihin tai ”isä, poika ja pakettiauto” – tyyppisiin yrityksiin.

¹²⁶ Rinne – Kalliokoski 2006, s. 249–250.

¹²⁷ Lahti 2004, s. 14.

¹²⁸ Vuorinen 2002, s. 13–26.

¹²⁹ HE 66/1988 vp, s. 52.

¹³⁰ Sahavirta 2004, s. 156.

Vaarana on, että rikollisesta toiminnasta hyötyvät tahot, kuten pääurakoitsijat tai töiden teettäjät jäävät rikosoikeudellisen kontrollin ulottumattomiin.¹³¹

Eurooppalainen ja suomalainen rikosoikeus on perinteisesti painottunut tekorikosoikeuteen. Tällöin *rangaistavuus* on kytketty *konkreettiseen tekoon* tai *laiminlyöntiin* ja siitä ilmenevään syyllisyyteen. Teko kattaa sekä aktiivisen tekemisen että tekemättä jättämisen.¹³² Monissa perinteisissä rikoksissa teon alku- ja päätepiste voidaan hahmottaa melko selvästi. Sen sijaan talousrikoksissa on yksittäisten tekojen sijasta usein tärkeää arvottaa tekosarjoja, niiden ilmentämää kokonaisjärjestelyä ja tarkoitusperiä, ns. systeemivääryyttä¹³³.

Monimutkaisessa talousrikoskokonaisuudessa muiden tahojen toimenpiteet ja rooli saattavat olla epäilylle epäselviä tai osin tuntemattomia¹³⁴, mikä hankaloittaa tehokkaiden puolustautumisoikeuksien toteutumista. Toisaalta nykyään jo haastehakemuksilta edellytetään aikaisempaa suurempaa yksityiskohtaisuutta, jotta vastaaja kykenee sen perusteella vastaamaan kanteeseen ja valmistautumaan oikeudenkäyntiin¹³⁵. *Laki oikeudenkäynnistä rikosasioissa* (589/2019, ROL) 5 luku 3 §:n 1 momentti sääntelee rikosasian haastehakemuksen sisällön. Haastehakemuksesta on käytävä ilmi muun muassa syytteenalainen teko, sen tekoaika ja -paikka ja muut tiedot, jotka tarvitaan teon kuvailemiseksi (kohta 3) ja todisteet (kohta 7).

Yleiset opit tukevat systematisointia ja tulkintaa¹³⁶. Päämääränä on usein ollut oikeuden totaalin koherenssi, vaikka se ei varsinaisesti ole ennakoitavuuden tai oikeusvarmuuden edellytys.¹³⁷ Yleiset opit edistävät oikeudenalan soveltamisen johdonmukaisuutta ja yhtenäisyyttä. Siten systematiikkaan nojaava tapausten arviointi voi tuottaa sisällöllisesti parempia ratkaisuja. Tämä kaikki yhtenäistää oikeuskäytäntöä sekä parantaa ratkaisujen ennakoitavuutta ja oikeusturvaa.¹³⁸ *Kimmo Nuotion* mukaan ei kuitenkaan voida automaattisesti olettaa, että systemaattisuus olisi oikeusjärjestelmän yleinen ominaisuus, jonka perusteella ratkaisut voitaisiin aina oikeuttaa etenemällä yleisestä yksittäiseen.¹³⁹ Kuten *Kaarlo Tuori* on todennut, koko

¹³¹ Alvesalo 2006, s. 291.

¹³² Ks. Nuutila 1995, s. 41–42. Nuutila kiinnittää huomiota myös rikosoikeudessa esiintyviin tekijäryhmäkohtaisiin erotteluihin; Nuutila 1997, s. 67–69. Teon ja laiminlyönnin rangaistavuudesta ks. Tapani – Tolvanen – Hyttinen 2019, s. 217–229 ja Tapani – Tolvanen 2014, s. 150–162. Tekokäsitettä voidaan lähestyä myös tarkastelemalla, mitä ei pidetä rikosoikeudellisina tekoina. Tekokäsitteen piiriin eivät lukeudu esimerkiksi luonnonilmiöt, unissakävely, epilepsiakohtaukset, refleksiliikkeet, ulkoisen väkivallan aikaansaamat ruumiinliikkeet ja diabeetikon hypoglykemian aikaiset teot. Näin Tapani – Tolvanen – Hyttinen 2019, s. 217 ja Tapani – Tolvanen 2014, s. 150. Teosta rangaistavuuden perustana ks. esim. Anttila – Heinonen 1977, s. 63.

¹³³ Lahti 2004, s. 14.

¹³⁴ Koponen 2014, s. 64.

¹³⁵ Jokela 2024, s. 514.

¹³⁶ Nuutila 1995, s. 25.

¹³⁷ Tuori 2007, s. 125–126.

¹³⁸ Tolvanen 2023, s. 53.

¹³⁹ Nuotio 2002, s. 4–5, 8.

oikeusjärjestyksen kattava luokittelu on jo oikeushistoriaa. Sen sijaan pyrkimyksenä on paikallinen, lokaalinen koherenssi.¹⁴⁰

Matti Tolvanen on korostanut vuoropuhelua rikosoikeuden yleisten oppien ja erityisen osan välillä: erityisen osan tunnusmerkistöt ja niiden tulkinta rakentuu rikosoikeuden yleisten oppien varaan ja vastaavasti ilman konkreettisia soveltamistilanteita myöskään yleisiä oppeja ei voida käsittää kokonaisvaltaisesti.¹⁴¹ Yleisten oppien ja RL:n erityisen osan voidaan siten katsoa olevan synergiaa keskenään. Yleisen osan tunnusmerkistöt on tarkoituksenmukaista muotoilla riittävän yleisluonteisiksi, jotta niiden alaisuuteen voidaan koota sirpalemaisista erityislainsäädännön tunnusmerkistöjä¹⁴². Toisaalta rikosoikeuden erityisen osan laajentuminen ja monopolisuus vaikeuttaa systematisointia ja tulkintaa¹⁴³.

Säännökset tulisi kirjoittaa siten, että ne mukautuvat toimintaympäristöissä ja tekotavoissa tapahtuneisiin muutoksiin.¹⁴⁴ Vaikeuskerrointa lisää se, että myös verolainsäädännön tulee olla teknisesti joustavaa sekä kansainväliset sääntelyt ja sitoumukset huomioivaa. Verosäädöksiä muutetaan usein sen yhteiskunnallisen sidonnaisuuden vuoksi.¹⁴⁵ Monet normatiivista harkintaa edellyttävät käsitteet ovat vahvasti sidoksissa niin talousrikoksia sääntelevään lainsäädäntöön kuin taloustieteellisiin käsitteisiin¹⁴⁶.

Käytännössä monen rikossäännöksen taustalla on EU-rikosoikeus. Eurooppalaistuminen on tärkeintä, mitä kansalliselle rikosoikeudelle on parin viime vuosikymmenen aikana tapahtunut ja.¹⁴⁷ Etenkin taloudellisessa rikollisuudessa on *Raimo Lahden* mukaan näkynyt se, että kansalliseen rikosoikeuteen välittyvät eurooppalaiset ja kansainväliset vaikutteet haastavat yleisten oppien edustamaa ”systeemiajattelua”¹⁴⁸. *Nuotio* on todennut samansuuntaisesti, että kansainvälisen rikosoikeuden instrumentit vaikuttavat myös yleisiin oppeihin. Tämä voi myötävaikuttaa kyseisen rikosoikeuden lohkon eriytymiseen käsitteiltään tai periaatteiltaan rikosoikeuden muista osa-alueista tai vähintään tuoda siihen oman vaikutuksensa.¹⁴⁹

¹⁴⁰ Tuori 2007, s. 122, 131–132.

¹⁴¹ Tolvanen 2023, s. 48.

¹⁴² Nuutila 1995, s. 36–37.

¹⁴³ Lahti 2004, s. 10.

¹⁴⁴ Lahti 2007, s. 8 ja Lahti 2006, s. 52–53.

¹⁴⁵ Saukko 2005, s. 27–28.

¹⁴⁶ Lahti 2006, s. 53; Lahti 2004, s. 11.

¹⁴⁷ Melander 2015.

¹⁴⁸ Lahti 2004, s. 11.

¹⁴⁹ Nuotio 2002, s. 6 av. 7.

Tässä tutkielmassa yleisiä oppeja sovelletaan voimassa olevan oikeuden mukaisesti¹⁵⁰ ja tehdään kokoavia havaintoja siitä, kuinka arvonlisäverokarusellipetokset asemoituvat rikosoikeuden yleisiin oppeihin. On tärkeää tunnistaa ja tunnustaa taloudellisen rikollisuuden ominaispiirteet ja sen nykyiselle oikeusprosessille aiheuttamat haasteet.

Rikosoikeuden eurooppalaistuminen on tuonut mukanaan uusia painotuksia, jotka voivat vaikuttaa rikosoikeuden yleisiin oppeihin ja koherenssiin sekä laajentavat yksilön rikosvastuuta johtuen tavanomaista laajempiin vastuupiireihin. Samalla klassiset rikoslain laadintaopit ja osallisuusopit murenevät. Tällaiseen kehitykseen viittaa kasvava turvallisuusvetoisuus.¹⁵¹ Toisaalta vakiintuneiden oikeudenalojen yleisten oppien elastisuus ja kehityskelpoisuus mahdollistaa uudenhajautumisen lähestymistapoja.¹⁵²

Oikeustieteessä on keskusteltu, mitä turvallisuuden korostuminen merkitsee ja mitä pulmia siinä piilee. Mikäli kriminalisoinnin tarpeellisuutta perustellaan yhteisöllisillä oikeushyvillä on vaarana, että oikeushyväkäsite voi laajentua poliittiseksi intressiksi, jolla pikemminkin pyritään legitimoimaan kuin rajoittamaan rikosoikeudellisia säännöksiä.¹⁵³ Lopulta tämä voi muodostaa yleisen mallin uudenhajautumiselle kriminaalipolitiikalle.¹⁵⁴ Toisaalta laillisuusperiaate ei sinänsä estä rikosoikeuden järjestelmän tavoitteellista suuntaamista erityyppisten uhkien torjuntaan, vaan asettaa ainoastaan vaatimuksia sen suhteen, miten sääntely on toteutettava ja velvoittavuus kohdistuukin lainsäätäjään¹⁵⁵.

Valtiovallan tehtävien jako ja *parlamentarismin periaate* on määritelty Montesquieun vallan kolmijako-oppia mukaillen PL 3 §:ssä. Lainsäädäntövaltaa käyttää eduskunta (1 momentti) ja tuomiovaltaa käyttävät riippumattomat tuomioistuimet (3 momentti). Tietoisuustestin kohdalla on käsillä *Eelis Paukun* tarkkanäköisesti kuvaama tilanne, jossa laillisuusperiaatteesta joustaminen merkitsisi: ”Tällöin tultaisiin sen kysymyksen äärelle, että ”--onko käytös sellaista, jota

¹⁵⁰ Yleiset opit käsittävät rikosoikeudelliset oikeusperiaatteet, teorit, käsitejärjestelmän, oikeuslähdeopin ja oikeudelliset menetelmät. Myös yleiset säännökset rikoksista, rangaistuksen määräämisestä ja eräistä muista rikoksen oikeusvaikutuksista lukeutuvat yleisiin oppeihin. Yleiset opit on muotoiltu pääasiassa oikeuskäytännössä, ja ne ovat yhteisiä kaikille tai ainakin useimmille rikoslajeille. Edelleen yleisissä opeissa voidaan erottaa yleisen osan vastuuoppi ja seuraamusoppi. Ensiksi mainittu kattaa rikosvastuun yleisiä edellytyksiä koskevat kirjoitetut ja kirjoittamattomat säännöt ja periaatteet. Seuraamusopissa kulmineituvat seuraamuslajit, seuraamuksen määrääminen ja rangaistuksen täytäntöönpano. Ks. Tolvanen 2023, s. 47. Tapani – Tolvanen 2013, s. 8–9; Tapani – Tolvanen – Hyttinen 2019, s. 10.: Oikeuskirjallisuudessa on pohdittu tulisiko rikosoikeuden yleisten oppien lisäksi erottaa omaksi kategoriakseen erityisen osan yleiset opit. Ks. keskustelusta Tapani – Tolvanen – Hyttinen 2019, s. 11, jossa kirjoittajat pitävät jaottelua jokseenkin keinotekoisena ja rikosvastuun rakennetta havainnollistavalta anniltaan vähäisenä. Rikosoikeuden yleisistä opeista ks. myös Lahti 2004, s. 9–10.

¹⁵¹ Nuotio 2007, s. 1109–1112.

¹⁵² Kaisto 2022, s. 168–169, 172–173.

¹⁵³ Tapani – Tolvanen – Hyttinen 2019, s. 88–89.

¹⁵⁴ Nuotio 2007, s. 1109–1112.

¹⁵⁵ Nuotio 2001, s. 25.

lainsäätäjä on pitänyt paheksuttavana, tai sellaista, *jonka tuomioistuin voi ajatella olevan sellaista, jota lainsäätäjä pitäisi paheksuttavana.*¹⁵⁶ Vastoin laillisuusperiaatetta olisi myös se, että tuomioistuimille annettaisiin valta määritellä, mitkä teot ovat rangaistavia ja mitkä eivät. Tämä olisi omiaan vaarantamaan myös legitimitettä.¹⁵⁷

Kristiina Koivukari on tutkinut EU-oikeuden ja rikosoikeuden yhteensovittamisen haasteita, mikä on aiheena hyvin ajankohtainen. Kritiikkiä on esitetty siitä, että EU-oikeus ei huomioi riittävästi rikosoikeuden erityispiirteitä. EU:n toimivallan rakenne ja luonne näyttää myötävaikuttaneen siihen, että unionin lainsäädäntö ei usein ole perinteisten rikosoikeuden periaatteiden ja oppien mukaista. Rikosoikeuden (ja rikosoikeudellisen laillisuusperiaatteen) tausta on valistuksen arvoissa, joiden mukaan oikeus on suhteellisen hierarkkinen ja objektiivinen, muusta erillinen systeemi. Tänä päivänä rikosoikeuden erottaminen näyttäytyy kuitenkin mahdottomalta, koska rikosoikeus toimii yhteiskunnassa ja sen todellisuudessa, eikä sitä ole mielekäästä siitä erottaa. Kysymys ei siis niinkään ole siitä, että EU olisi haluton sitoutumaan rikosoikeuden periaatteisiin, vaan EU:n rikosoikeudellinen toimivalta tuo tämän problematiikan selvemmin näkyviin. Tähän vaikuttaa myös perus- ja ihmisoikeuksien jatkuvasti vahvistuva merkitys.¹⁵⁸ Unionin toimivalta rikosoikeudessa on kasvanut vaihteittain, kuten seuraavassa luvussa *Euroopan integraation kehityslinjat – ”ever closer union”* havaitaan.

EU-rikosoikeus kehittyy jatkuvasti ja sen tulevaisuutta on vaikeaa ennustaa. Vapaan liikkuvuuden myötä EU-rikosoikeutta tarvitaan negatiivisiin seurannaisvaikutuksiin puuttumiseksi. Toisen keskustelunaihe myös vastaisuudessa on se, tuleeko EU-rikosoikeudessa noudattaa horisontaalista vai vertikaalista lähestymistapaa. Horisontaalinen lähestymistapa on koettu yleensä paremmaksi maissa, jotka ovat paheksuneet EU:n puuttumista niiden rikosoikeusjärjestelmiin.¹⁵⁹

4 Terminologia

4.1 EU-oikeudelliset käsitteet

Eurooppaoikeudella (EU-oikeus) viitataan Euroopan unionin oikeusjärjestykseen. Koska pilarirakenne purkautui Lissabonin sopimuksen (SopS 66–67/2009) tultua voimaan 1.12.2009, enää ei ole tarpeen erottaa EY-oikeutta ja EU-oikeutta. Sen sijaan vielä ennen Lissabonin sopimusta EU-oikeus oli tapana määritellä suppeasti, jolloin siihen sisältyi vain I pilarin eli

¹⁵⁶ Paukku 2021, s. 13.

¹⁵⁷ Paukku 2021, s. 14.

¹⁵⁸ Koivukari 2020.

¹⁵⁹ Csúri – Spencer 2023, s. 781.

yhteisöpilarin alainen EY-oikeus.¹⁶⁰ Tuolloin Euroopan unionista tuli oikeushenkilö, kuten SEU 47 artiklassa on todettu.

Euroopan unionin tuomioistuimeen viitataan käsitteellä EU-tuomioistuin tai EUT. Euroopan unionin tuomioistuin käsittää unionin tuomioistuimen, unionin yleisen tuomioistuimen ja erityistuomioistuinta. Euroopan unionin tuomioistuin huolehtii siitä, että perussopimusten tulkinnassa ja soveltamisessa noudatetaan lakia (SEU 19 artikla 1 kohta). Aina vuoteen 2009 saakka käytössä oli käsite *Euroopan yhteisöjen tuomioistuin* (EYT), nyk. unionin tuomioistuin. Nykyinen yleinen tuomioistuin on ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin. EUT voi toimia vain perussopimuksessa saamansa toimivallan rajoissa ja sillä ei siten ole yleistä toimivaltaa.¹⁶¹

EU-oikeuden oikeuslähteet jaetaan yleensä *primaarioikeuteen* ja *sekundaariseen* eli johdettuun oikeuteen. Primaarioikeutta ovat unionin perustana olevat sopimukset, jotka ovat syntyttävöiltään ja muodoiltaan jäsenvaltioiden välillä tehtyjä kansainvälisiä sopimuksia.¹⁶² Käytännössä primaarioikeus tarkoittaa perussopimuksia pöytäkirjoihin ja liitteisiin sekä niihin myöhemmin tehtyjä lisäyksiä ja muutoksia.¹⁶³ Tämä primaarinen EU-oikeus on sekä *tulkinnan* että *pätevyyden* perusteena perustamissopimusten nojalla annettavalle sekundäärille, johdetulle oikeudelle (asetukset, direktiivit, säädösvallan siirron nojalla delegoidut säädökset ja täytäntöönpanosäädökset sekä oikeudellisesti sitomattomat suositukset ja lausunnot)¹⁶⁴.

4.2 Arvonlisävero-oikeudelliset käsitteet

4.2.1 Yleinen soveltamisala

Verorikosoikeus ja vero-oikeus ovat kiinteästi sidoksissa keskenään, minkä vuoksi veropetoksen rangaistavuuden alan hahmottamiseksi on tunnettava myös verolainsäädäntöä.¹⁶⁵ *Arvonlisäverolain* (1501/1993, AVL) yleinen soveltamisala on säännelty 1 luvussa. *Suomella* tarkoitetaan Euroopan yhteisöjen lainsäädännön mukaista Suomen arvonlisäveroaluetta ja Ahvenanmaan maakuntaa. *Ulkomailla* tarkoitetaan kaikkia muita alueita¹⁶⁶. *Jäsenvaltiot* ja *yhteisö* ovat

¹⁶⁰ Ojanen 2016, s. 3–4.

¹⁶¹ Euroopan unionin tuomioistuimesta ks. Raitio – Tuominen 2020, s. 116–124.

¹⁶² Joutsamo – Aalto – Kaila – Maunu 2000, s. 55–56.

¹⁶³ Perussopimukset ovat Euroopan talousyhteisön perustamissopimus (Rooman sopimus 1957), Euroopan yhteisnäsasiakirja (1986), Sopimus Euroopan unionista (Maastrichtin sopimus 1992), Amsterdamin sopimus (1999), ja Nizzan sopimus (2001). Lissabonin sopimuksella muutettiin Euroopan unionista tehtyä sopimusta ja Euroopan yhteisön perussopimusta (nykyinen Euroopan unionin toiminnasta tehty sopimus SEUT).

¹⁶⁴ EU-oikeuden rakenteesta, lähteistä ja niiden ominaispiirteistä ks. Ojanen 2016, s. 37–57.

¹⁶⁵ Tapani 2014, s. 615–616.

¹⁶⁶ Iso-Britannia ei enää EU-eron myötä kuulu yhteisön arvonlisäveroalueeseen, vaan se lukeutuu kolmansiin maihin ja sovellettavaksi tulevat vientiä koskevat säännökset. Kuitenkin erosta huolimatta Iso-Britannian ja unionin taloudellisiin etuihin kohdistuvien petosten ja muiden laittomien toimien torjunta on nimenomaisesti asetettu yhteiseksi päämääräksi. Ks. Sopimus Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan eroamisesta Euroopan unionista ja Euroopan atomienergiayhteisöstä, 2019/C 384 I/01 sekä sen liitteenä oleva Irlantia/Pohjois-Irlantia koskevan pöytäkirjan 17 artikla). Kyseisessä sopimuksessa turvataan Irlannin ja Pohjois-Irlannin saarten erityisasema osana EU:n sisämarkkinoita.

Euroopan yhteisöjen lainsäädännön mukaisia jäsenvaltion ja yhteisön arvonlisäveroalueita (AVL 1 a §).

Arvonlisäverotusta sovelletaan kaikkiin tuotannon ja jakelun vaiheisiin vähittäiskauppa mukaan lukien sekä palvelujen suorituksiin (arvonlisäverodirektiivin 2 artikla). Tämä palvelee sisämarkkinoiden ja jäsenvaltioiden etua sekä verotuksen tasapuolisuutta ja mahdollisimman yleistä veronkantoa¹⁶⁷. Arvonlisäverotus on joka vaiheen ei-kertaantuva järjestelmä. Veron suoritusvelvollisuus on näin jaettu hyödykkeen koko tuotanto-, tukku- ja jakeluportaalalle. Nämä vaihdantaketjun portaat toimivat veron teknisinä kerääjinä tai verotuksen hallinnollisina toteuttajina, ns. muodollisina verovelvollisina.¹⁶⁸

4.2.2 Yleinen ja välillinen kulutusvero

Vaikka *veron* määritelmää ei ole kirjattu yksiselitteisesti lakiin, määritelmä on varsin vakiintunut. Vero on julkisen vallan yksipuolisesti määräämä pakollinen¹⁶⁹ rahasuoritus, joka ei ole korvaus tai vastike julkisen vallan maksuvelvolliselle antamista eduista tai palveluista ja jolle on ominaista valtion menojen rahoittaminen¹⁷⁰. Rikoslaisissa verolla tarkoitetaan 1) veron ennakkoa ja veroon rinnastettavaa julkista maksua; ja 2) Euroopan unionin lukuun kannettavaa maksua, joka tilitetään Euroopan unionille sisällytettäväksi Euroopan unionin yleiseen talousarvioon, Euroopan unionin hoidossa oleviin tai sen puolesta hoidettuihin talousarvioihin (RL 29 luvun 9 §:n 1 momentti).

Kulutusveroja on yleisiä ja erityisiä. Arvonlisävero on *yleinen* ja *välillinen kulutusvero*, jota sovelletaan tavaroihin ja palveluihin ja joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palveluiden hintoihin riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä. Näin arvonlisävero kohdistuu laajaan hyödykejoukkoon määräytyen hintasidonnaisesti prosentuaalisena osuutena hyödykkeiden myyntihinnoista.¹⁷¹ Arvonlisävero vyörytetään kuluttajan maksettavaksi (*verotuksen kohtaanto*) siten, että kuluttaja maksaa yhdenkertaisen veron.¹⁷² Kuluttajat eivät kuitenkaan maksa veroa suoraan valtiolle, vaan yrityksille ja yritysten tehtävänä on maksaa vero edelleen valtion veroviranomaiselle.

4.2.3 Tavarana ja palvelun käsitteet

AVL 17 §:n mukaan *tavaralla* tarkoitetaan aineellista esinettä sekä sähköä, kaasua, lämpö- ja jäähdytysenergiaa ja muuta niihin verrattavaa energiahyödykettä. *Palvelulla* tarkoitetaan

¹⁶⁷ Direktiivi 2006/112/EY, johdanto, kohta 5.

¹⁶⁸ Ks. Saukko 2009, s. 407. Suhteesta muihin verotusmuotoihin ks. Vapaavuori 1996, s. 19–20.

¹⁶⁹ HE 1/1998 vp, s. 134. Vrt. maksut, jotka ovat vastiketta palvelusta tai suoritteesta.

¹⁷⁰ Juanto 1998, s. 36–48.

¹⁷¹ Saukko 2005, s. 33–34. Kulutusverojärjestelmästä ks. Juanto – Punavaara – Saukko 2018, s. 1–10. Vrt. välittömät verot, jotka kohdistuvat suoraan verovelvollisen tuloihin tai varallisuuteen.

¹⁷² Ks. Saukko 2009, s. 407.

kaikkea muuta, mitä voidaan myydä liiketoiminnan muodossa. Palvelun luovutuksena käsitellään muun ohessa tavaraan kohdistuvien työsuoritusten, tavaran käyttöoikeuden ja immateriaalioikeuksien luovutuksia.¹⁷³

4.2.4 Verovelvollisuus

Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaan *verovelvollisella* (verosubjekti) tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. Verovelvollisuutta koskevat säännökset ovat AVL 2 luvussa. Pääsääntöisesti verovelvollinen on AVL 2 §:n 1 momentin mukaan tavaran tai palvelun myyjä, ellei 2 a, 8 a–8 d tai 9 §:ssä toisin säädetä¹⁷⁴. Verovelvollisasema ei välttämättä synny jo harjoitetun toiminnan perusteella, jos toiminnan harjoittaja ei täytä verovelvollisuuden yleisiä ja erityisiä edellytyksiä¹⁷⁵. AVL:ssa ei ole määritelty elinkeinonharjoittajan käsitettä. Karusellipetoksissa verovelvollisen käsite ei yleensä ole kiistanalainen, mutta keskeinen sikäli, että nimenomaan verovelvollisen on ilmoitettava ja tilitettävä vero valtiolle oma-aloitteisesti. Tämän velvollisuuden vastinpari on oikeus vähentää verollisen toimintansa ostoihin sisältyvät arvonlisäverot.

4.2.5 Käännetty arvonlisäverovelvollisuus

Sen sijaan *käännetty arvonlisäverovelvollisuus* on käsillä silloin, kun verovelvollinen onkin myyjän sijasta *ostaja*. Käännettyä verovelvollisuutta noudatetaan, kun ulkomaalaisella myyjällä ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa (AVL 9 §) tai kolmikantamyynnissä (AVL 2 a §). Käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan nykyään monilla sellaisilla aloilla, joissa harmaa talous on ollut merkittävä ongelma: rakennusala, romu- ja jäteala, kunnan myynti sekä päästöoikeudet.

4.2.6 Arvonlisäverovelvollisten rekisteri

Ennen toiminnan aloittamista verovelvollisen on ilmoitauduttava arvonlisäverovelvolliseksi jättämällä perustamisilmoitus Verohallinnolle. Verovelvollisten rekisteriin voidaan merkitä jo siitä lukien, kun yritys ryhtyy hankkimaan tavaroita tai palveluja liiketoimintaansa varten, vaikka sillä ei vielä olisi myyntejä. Yritykselle annettava yritys- ja yhteisötunnus eli Y-tunnus

¹⁷³ HE 88/1993 vp, s. 10.

¹⁷⁴ Arvonlisäverovelvolliseksi ei tarvitse hakeutua, mikäli myyjän tilikauden liikevaihto on enintään 15 000 euroa ja toiminta katsotaan vähäiseksi (AVL 3 §). Vähäistä toimintaa harjoittava elinkeinonharjoittaja voi kyllä vapaaehtoisesti hakeutua verovelvolliseksi. Tämä on edullista silloin, kun tuotteet myydään verovelvollisen jälleenmyyjän kautta tai kun ne myydään verovelvollisille yrityksille (näin HE 88/1993 vp, s. 48). AVL 3 §:ää ei sovelleta kuntiin, kuntayhtymiin ja Ahvenanmaan maakuntaan. Vähäisen toiminnan säännös ei koske myöskään ulkomaalaisia, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, mutta ulkomaalainen on verovelvollinen Suomessa, jos muut verovelvollisuuden edellytykset täyttyvät riippumatta liikevaihdon suuruudesta. Jokinen – Kojonkoski – Takalo 2017, s. 16 mukaan vähäisestä toiminnasta voi olla tarkoituksenmukaista hakeutua alv-velvolliseksi hallinnollisista syistä sekä helpottamaan rajanvetoa liiketoiminnan ja toisaalta harrastusluonteisen, pienimuotoisen tai satunnaisen toiminnan välillä.

¹⁷⁵ Huhtala – Kallio – Lindholm – Ojala – Sääskilahti – Takalo 2018, s. 649.

ei siis vielä merkitse sitä, että yritys olisi merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. Mikäli yrityksellä on jo Y-tunnus, alv-rekisteriin ilmoittaudutaan antamalla muutos- ja lopettamisilmoitus. Kun yritys merkitään arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, se saa samalla arvonlisäverotunnisteen, jota tarvitaan muun muassa tavaroiden yhteisökaupassa ja EU-maiden välisessä palvelukaupassa.¹⁷⁶ Suomessa rekisteröinnin kestolle ei ole asetettu vähimmäisaikaa ja tässä Suomi poikkeaa monista muista maista.¹⁷⁷

4.2.7 Yleinen verokanta ja alennetut verokannat

Arvonlisäverokantoihin on tärkeää kiinnittää huomiota, koska verokantojen suuri vaihtelu on omiaan lisäämään karusellipetoksia: yhteisön sisällä hyödykkeitä liikutetaan suuremman verokannan maihin, koska näin elinkeinonharjoittajan saama arvonlisäveron palautus muodostuu suuremmaksi. EU edellyttää, että *yleisen verokannan on oltava vähintään 15 %*, mutta mitään enimmäisverokantaa ei toistaiseksi ole asetettu. Vastaavasti alvin vähimmäistasosta ei näytä tulleen maksimi, sillä osassa maista yleinen verokanta on jopa 10 % sanottua alarajaa korkeampi. Arvonlisäverodirektiivissä todetaan, että yleisen verokannan yhdenmukaisuus tukee oikeusvarmuutta, ehkäisee rakenteellista epätasapainoa jäsenvaltioiden välillä ja estää kilpailun vääristymistä tietyillä toimialoilla¹⁷⁸. Lisäksi *alennettua verokantaa* voidaan soveltaa tiettyihin tavaroihin ja palveluihin (direktiivin liite III).

Verokannat ovat vastikään puhuttaneet. Suomessa yleinen alv-kanta on tällä hetkellä 24 % (AVL 84 §) ja lisäksi sovelletaan 14 % ja 10 % alennettuja verokantoja (AVL 85 §:n ja 85 a §). On kaavailtu, että julkisen talouden kasvavien rahoitustarpeiden vuoksi yleistä alv-kantaa tullessaan korottamaan 1.5 % nykyisestä eli 25.5 %:iin, mutta alennetut alv-kannat säilyisivät ennallaan. Uudistuksen myötä Suomea tiukempi yleinen alv-kanta olisi enää vain Unkarissa (27 %, 5 % ja 18 %), joskin on huomattava, että esimerkiksi Tanskassa arvonlisäverotus on tosiasiaassa Unkaria ja Suomea tiukempaa, sillä Tanskassa yleinen verokanta on 25 % ja alennettuja verokantoja ei sovelleta lainkaan.

Matalan alv-vajeen mallimaita Ruotsia ja Kroatiaa yhdistää Euroopan mittakaavassa korkea yleinen alv-kanta, joka on 25 %. Myös alennetut verokannat ovat samaa tasoa: Ruotsissa 6 % ja 12 %, Kroatiassa 5 % ja 13 %.

¹⁷⁶ Jokinen – Kojonkoski – Takalo 2017, s. 14.

¹⁷⁷ Vuoden määräaika on asetettu Australiassa, Kanadassa, Kreikassa, Slovakiassa, Sveitsissä, Tšekissä ja Unkarissa. Kahden vuoden määräaika sovelletaan Japanissa, Norjassa, Ranskassa ja Tanskassa. Kolmen vuoden määräaika sovelletaan Hollannissa ja Ruotsissa. Viiden vuoden määräaika sovelletaan Itävallassa, Saksassa, Portugalissa ja Sloveniassa. Suomen lisäksi 12 valtiossa ei sovelleta vähimmäisrekisteröintiaikaa: Belgia, Islanti, Iso-Britannia, Italia, Irlanti, Korea, Latvia, Liettua, Luxembourg, Puola, Uusi-Seelanti ja Viro. Ks. OECD 2022, s. 43.

¹⁷⁸ Direktiivi 2010/88/EU, kappaleet 3 ja 5.

Kari Joutsamon, Heidi Kailan, Pekka Aallon ja Antti Maunun Eurooppaoikeuden ensimmäisessä perusteoksessa todetaan, että sisämarkkinoiden kannalta verokantojen yhtenäistäminen on ollut tarpeen, koska erilaiset veroprosentit heijastuisivat vastaavien hyödykkeiden hintoihin eri jäsenvaltioissa ja korkeamman verokannan jäsenvaltion alueella toimivat yritykset ajautuisivat epäedullisempaan asemaan.¹⁷⁹ Edellä sanottua tulee täsmentää siten, että itse asiassa yritysten sijasta *kuluttajat* eri jäsenvaltioissa joutuisivat keskenään eriarvoiseen asemaan. Alvin kantava ydinajatus on näet se, että vähennysoikeuden vuoksi vero ei tosiasiasa rasita elinkeinonharjoittajia, vaan se vyörytetään lopulta kuluttajan maksettavaksi. On totta, että yritykset ”maksavat välillisesti hintaa” kuluttajien heikommasta ostovoimasta ja hintojen noustessa vaihdannan volyyymi laskee.

Asia on kuitenkin vielä mutkikkaampi. Yhteisistä sisämarkkinoista huolimatta kaikki maat eivät ole toisiinsa rinnasteisessa asemassa. Väkiluvultaan pienemmissä maissa, kuten Suomessa tavaroille ja palveluille on väistämättä vähemmän kysyntää, kuin vaikkapa reilun 84 miljoonan asukkaan Saksassa. Vaikka yksittäisen kuluttajan ostovoima sinänsä olisi hyvä, tällaiseen maahan sijoittautuneet yritykset kamppailevat rajallisemmista resursseista ja paine nostaa hintoja kasvaa. Tämä vähentää yksittäisen kuluttajan käytettävissä olevia resursseja muovaten markkinoita alueellisesti.

Toisaalta erityisen suuren väkiluvun mailla ”on varaa” tai voi olla kannattavaa asettaa alv Euroopan keskitasolle 20 % tuntumaan. Vaikka arvonlisäverotuksen kerryttämiseen osallistuu jokainen, pienemmän väkiluvun maissa on vähemmän ”kortensa keloon” tuovia ihmisiä. Toisaalta esimerkiksi vain noin 600 000 asukkaan Luxemburgissa, Euroopan sydämessä alv-kannat ovat pienestä väestöstä huolimatta varsin huokeat: 17 %, 8 % ja 3 %. Tämä voi myös houkutella alueelle elinkeinonharjoittajia. Kaiken kaikkiaan vertailu on kuitenkin haastavaa ja sisämarkkinoilla monen tekijän, kuten maantieteellisen sijainnin summa.

4.2.8 Myynti, maahantuonti ja yhteisöhanke

Arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle ensinnäkin liiketoiminnan muodossa *Suomessa* tapahtuvasta *tavaran ja palvelun myynnistä* (AVL 1 §:n 1 momentin 1 kohta). Myyntinä pidetään tavaran vastikkeellista luovutusta tai ottamista omaan käyttöön taikka palvelun vastikkeellista suorittamista. Pääsääntöisesti myynti on verollista, ellei laissa nimenomaan toisin säädetä. Tällaisia arvonlisäverotuksen ulkopuolelle jääviä *poikkeuksia* ovat eräät kiinteistönluovutukset, terveyden- ja sairaanhoito, sosiaalihuolto, rahoituspalvelut, vakuutuspalvelut, esiintymispalkkiot ja eräät immateriaalioikeudet (ks. AVL 4 luku, 27 §-). Myynnin on siis tapahduttava

¹⁷⁹ Joutsamo – Aalto – Kaila – Maunu 2000, s. 663.

liiketoiminnan muodossa, jota tosin ei ole laissa määritelty. Liiketoiminnan kriteereiksi on vaikiintuneesti katsottu tapahtuminen ansiotarkoituksessa, itsenäisyys, jatkuvuus, ulospäin suuntautuminen ja tavanomainen yrittäjäriski. Myös ammattitoiminta on liiketoimintaa¹⁸⁰. Aiemmin direktiivissä käytettiin taloudellisen toiminnan käsitettä¹⁸¹.

Seuraavat kaksi kohtaa koskevat vain tavaroita. Toiseksi arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle Suomessa tapahtuvasta *tavaran maahantuonnista* (AVL 1 § 1 momentin 2 kohta).

Kolmanneksi arvonlisäveroa suoritetaan Suomessa tapahtuvasta 26 a §:ssä tarkoitettusta *tavaran yhteisöhankinnasta* (AVL 1 §:n 1 momentin 3 kohta). *Yhteisöhankinta* merkitsee tavaran hankintaa toisesta EU-valtiosta ja vastaavasti *yhteisömyyntiä* on tavaran myynti yhdestä EU-valtiosta toiseen EU-valtioon. Tällainen yhteisömyynti toiseen EU-maahan (eli yhteisön sisällä) on vapautettu arvonlisäverosta. Nimenomaan yhteisömyyntiä koskevia säännöksiä alv-karusellipetoksissa ja MTIC-petoksissa käytetään vilpillisesti.

5 Euroopan integraation kehityslinjat – ”*ever closer union*”

5.1 Euroopan hiili- ja teräsyhteisöstä Euroopan talousyhteisöksi

Seuraavaksi taustoitetaan integraation¹⁸² kehityslinjoja EU-oikeudesta ja rikosoikeudesta, koska näin syvennetään ymmärrystä EUT:n argumenttityypeistä. EU:n valtiojärjestys ja sen tavoitteet, poliitikot ja institutionaaliset rakenteet ja jäsenyys ovat jalostuneet jatkuvasti, mikä ilmentää EU-oikeuden dynaamista luonnetta¹⁸³. EUT on alv-karusellipetoksia koskevissa tuomioissaan viitannut toistuvasti arvonlisäverodirektiivin lisäksi SEUT:n ydinsäännöksiin ja perusoikeuskirjaan.

Toisen maailmansodan jälkeen ihmisoikeudet alkoivat saada jalansijaa. Yhdistyneet kansakunnat (YK) perustettiin vuonna 1945 ja tavoitteena oli vakiinnuttaa kansainvälinen rauhanturvaamis- ja riitojenratkaisujärjestelmä. Euroopan neuvoston perussääntö allekirjoitettiin vuonna 1949. Ihmisoikeuksien vähimmäisstandardit ovat muovautuneet ennen muuta Euroopan ihmisoikeussopimuksessa (EIS, 1950) ja Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen (EIT, 1959) oikeuskäytännössä, joihin on viitattu myös alv-karusellipetostuomioissa.

¹⁸⁰ HE 88/1993 vp, s. 7.

¹⁸¹ Taloudellista toimintaa on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Taloudellisena toimintana on pidettävä myös liiketoimintaa, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa (arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 2 kohta).

¹⁸² Euroopan integraatioteorioista ks. esim. Craig – de Búrca 2020, s. 26–30. Integraatiosta ilmiönä voidaan erottaa mikro- ja makrotaso. Mikrotaso viittaa yritystason kansainvälistymiseen, jota ilmentävät monikansalliset yritykset. Makrotaso taas viittaa valtiotason toimintaan kansainvälisen työnjaon syventäjänä kauppapoliittisten sopimusten ja järjestöjen välityksellä. Ks. tästä Joutsamo – Aalto – Kaila – Maunu 2000, s. 1.

¹⁸³ Craig – de Búrca 2020, s. 1.

Yhteismarkkinat haluttiin luoda, koska ostovoima Euroopassa oli heikkoa sodan jälkeen ja toisaalta yksittäisen valtion kotimarkkinat eivät olisi riittäneet turvaamaan taloudellista nousua.¹⁸⁴ Vielä tuolloin Eurooppa oli jakautunut.¹⁸⁵ Neuvostoliiton läsnäolo näyttäytyi Itä-Euroopassa, kun taas läntistä Eurooppaa jälleenrakennettiin vuodesta 1945 Yhdysvaltojen Marshall-avun voimin.¹⁸⁶ Euroopan integraatiosta teki kivikkoisemman kylmä sota (1947–1991), jolloin käytiin ideologista kamppailua liberaalin demokratian ja kommunismin välillä sekä kahden talousjärjestelmän, lännen markkinatalousjärjestelmän ja suunnitelmatalouden kesken.¹⁸⁷ NATO (the North Atlantic Treaty Organization) perustettiin vuonna 1948 ja Länsi-Euroopan unioni vuonna 1954, mutta Euroopan puolustusyhteisö ja Euroopan poliittinen yhteisö eivät yrityksistä huolimatta toteutuneet. Tämä sai yhdentymisen kannattajat keskittymään yhä voimakkaammin nimenomaan taloudellisen yhteistyön tiivistämiseen.¹⁸⁸

Ei ole sattumaa, että Eurooppa-päivää vietetään 9. toukokuuta. Taloudellisen unionin arkkitehdit *Jean Monnet* ja *Robert Schuman* ehdottivat samana päivänä ns. *Schumanin julistuksessa* Euroopan hiili- ja teräsyhteisön perustamista ja yhteismarkkinoiden luomista sekä yhteistyön laajentumista ja syventymistä edelleen. Koska hiiltä ja terästä oli käytetty sodissa raaka-aineina, ne haluttiin sijoittaa kansainvälisen toimielimen alaisuuteen.¹⁸⁹ Julistuksessa tähdennetään, että yhteinen taloudellinen kehitys, taloudellinen yhdentyminen ja aito yhteisvastuullisuus edistää sekä rauhaa että nostaa elintasoja.¹⁹⁰ Euroopan hiili- ja teräsyhteisö perustettiin *Pariisin sopimuksella* 50 vuoden määräajaksi. Sopimuksen allekirjoittivat vuonna 1951 kuusi valtiota: Ranska, Saksa, Italia, Alankomaat, Belgia ja Luxemburg. Iso-Britannia ei kuitenkaan halunnut osallistua vaikutuksiltaan mahdollisesti niin kauaskantoiseen sopimukseen.

Taloudellisessa integraatiossa otettiin askel pidemmälle, kun Roomassa allekirjoitettiin 25.3.1957 kaksi perustamissopimusta: *Euroopan talousyhteisön (ETY) perustamissopimus* ja *Euroopan atomienergiayhteisön perustamissopimus*. Rooman sopimukset tulivat voimaan 1.1.1958. Toisin kuin Pariisin sopimuksessa, voimassaololle ei asetettu määräaikaa.

¹⁸⁴ Raitio 2011, s. 3. Tuellaan Yhdysvallat pyrki edesauttamaan, että ostovoima Euroopassa saataisiin kukoistamaan ja näin kysyntä muun muassa sen maataloustuotteille palautumaan. Toisaalta Marshall-avulla pyrittiin tukemaan liberaalia demokratiaa ja markkinataloutta.

¹⁸⁵ Euroopan yhdentymisen juuret ulottuvat Juha Raition mukaan jo antiikin Kreikkaan saakka. Esimerkiksi roomalaisen oikeuden oikeustiedettä yhtenäistänyt vaikutus näkyy yhä ja jo keskiajalla Euroopassa opiskeltiin ja sovellettiin roomalaista oikeutta yhtenäisenä oikeutena, *ius commune*. Raitio 2011, s. 1. Välittömämmät pyrkimykset Euroopan integraation edistämiseksi ja ajatukset Euroopan yhtenäisyydestä (unity) kumpuavat 1800-luvulta, jolloin esimerkiksi William Penn vaati Euroopan parlamentin perustamista, ks. Penn 1896.

¹⁸⁶ Marshall-apua hallinnoi Euroopan taloudellisen yhteistyön järjestö (OEEC) ja vuodesta 1960 Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö (OECD).

¹⁸⁷ Joutsamo – Aalto – Kaila – Maunu 2000, s. 4–5.

¹⁸⁸ Ks. Craig 2023, s. 14–15 ja myös Craig – de Búrca 2020, s. 4.

¹⁸⁹ Euroopan hiili- ja teräsyhteisöstä ks. esim. Craig – de Búrca 2020, s. 3.

¹⁹⁰ Schumanin julistus 1950.

Käytännössä Rooman sopimus pysyi lähes muuttumattomana 30 vuotta¹⁹¹. Yhteismarkkinat oli määrä luoda 2 artiklan mukaisesti vaiheittain siirtymäkaudella. Tavoitteena oli lähentää jäsenvaltioiden talouspolitiikat asteittain. Jäsenvaltioiden välisten suhteiden tuli olla läheiset, elintason kohenevaa sekä laajentumisen jatkuvaa ja tasapainoista. Yhteismarkkinoiden perustamisella pyrittiin poistamaan tuontia rajoittavat kaupan esteet, kuten tuontikustannuksia nostavat tullit tai kiintiöt. Tämä on käsittänyt tuotannon tekijöiden vapaan liikkuvuuden takaamisen, jotta tuotannon tekijät valjastetaan koko yhteisössä mahdollisimman tehokkaasti¹⁹². Vaatimus sisämarkkinoiden loppuun saattamisesta vuoteen 1992 mennessä osoittautui kuitenkin epärealistiseksi, koska teknologinen muutos, teolliset innovaatiot ja alati muuttuva kuluttajien käyttäytyminen olisivat ennemmin tai myöhemmin aiheuttaneet tarpeen EU:n tasoisille uusille toimenpiteille¹⁹³, kuten nyt näemme.

Integraatitavoite ei kietoudu vain arvonlisäverotukseen, vaan myös esimerkiksi EY:n kilpailuoikeuden tavoitteet ovat nojanneet EU:n integraation edistämiseen. *Petri Kuoppamäen* mukaan integraatitavoitteen todellinen merkitys on hahmotettavissa vain, jos kilpailuoikeutta tarkastellaan osana yhteismarkkinaoikeutta (nyk. sisämarkkinaoikeus). Tällöin huomataan, että samaan kilpailunrajoitukseen voitaisiin puuttua määräävän markkina-aseman väärinkäyttökielon taikka tavaroiden vapaata liikkuvuutta koskevan 28 artiklan tai palvelujen tarjoamisen vapautta koskevan 49 artiklan perusteella.¹⁹⁴

5.2 Rikosoikeudellisen yhteistyön ensiaskelet ja EY-petokset

Jäsenvaltiot kaipaivat yhteistyötä nimenomaan *yhteistä etua* koskevissa asioissa.¹⁹⁵ Tahtotila ja yritykset jäsenvaltioiden väliselle rikosoikeudelliselle yhteistyölle paikantuvat 1960-luvulle. Ensiaskeleet otettiin EY-petosten saralla ja esimerkiksi vuonna 1962 perustettiin hallitustason edustajista koottu työryhmä tarkastelemaan EY-petoksia. Teemasta laadittiin sopimusluonnos, mutta Ranskan jättäytyttyä sivuun orastanut yhteistyö päättyi.¹⁹⁶ Vuonna 1976 valmistui sopimusehdotus yhteisön varojen suojaamisesta rikosoikeudellisin keinoin, mutta jäsenvaltiot eivät

¹⁹¹ Craig 2023, s. 25.

¹⁹² Craig – de Búrca 2020, s. 4.

¹⁹³ Craig 2023, s. 21.

¹⁹⁴ Kilpailuoikeus puuttuu etenkin kilpailunrajoituksiin, joiden seurauksena hyödykkeiden liikkuminen jäsenvaltioiden välillä estyy. Ks. Kuoppamäki 2003, s. 59–60.

¹⁹⁵ Melander 2015, s. 6.

¹⁹⁶ Rooman sopimuksessa oli linjattu, että yksimielisyystvaatimusta löyhennetään ja vastaavasti määräenemmistö-päätöksiä lisätään. Laajenevan integraation suhteen kipuileva Ranska pelkäsi, että se ei kykenisi enää estämään sille epäedullisten lainsäädäntöhankkeiden läpimenoa. Tätä kuvasti seitsemän kuukautta kestänyt (kesäkuu 1965 – tammikuu 1966) ns. tyhjän tuolin politiikka, jolloin Ranska jättäytyi pois neuvoston kokouksista. Ranskan silloinen presidentti Charles de Gaulle kannatti hallitustenvälistä yhteistyötä, kun taas komission puheenjohtaja Walter Hallstein korosti ylikansallista lähestymistapaa, jossa koko yhteisön etu asetettaisiin ensisijaiseksi tavoitteeksi, vaikka tämä saattaisi edellyttää kompromisseja ja uhrauksia jäsenvaltioilta. Tyhjän tuolin kriisi ratkesi Luxemburgin kompromissilla: yksimielisyystvaatimuksesta ei luovuttu. Yhteisön jännitteistä ks. Craig 2023, s. 17–19 ja Craig – de Búrca 2020, s. 6–7.

päässeet sen hyväksymisestä yksimielisyyteen. Pulmallista oli ennen muuta se, että yhteisön oikeus ei vielä tuolloin sisältänyt oikeudellista perustaa jäsenvaltioiden väliselle rikosoikeudelliselle yhteistyölle. Tähän vastasi 1.11.1993 voimaan tullut *Maastrichtin sopimus*.¹⁹⁷

Kuten *Kaijus Ervasti* on lainkäytön funktioista esittänyt, myös kansalaisyhteiskunta osallistuu oikeuden muovautumiseen. Tässä mielessä on nostettava esille *Euroopan yhtenäisasiakirja* (1986), joka kasvatti Euroopan parlamentin roolia ja unionin kansalaisten ääni on päässyt näin paremmin kuuluviin. Vielä Rooman sopimuksessa parlamentin rooli lainsäädäntöprosessissa oli vähäinen rajoittuen vain oikeuteen tulla konsultoiduksi ja silloinkin ainoastaan artiklan nimenomaisesti näin mahdollistaessa. Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin perustettiin avustamaan Euroopan yleistä tuomioistuinta.¹⁹⁸

5.3 Integraation käännekohta ja Maastrichtin sopimus (SEU)

Maastrichtin sopimus on syytä nostaa integraation käännekohtaksi. Euroopan unioni perustettiin Maastrichtin sopimuksella eli Sopimuksella Euroopan unionista ja ”kolmella pilarilla”. Euroopan yhteisö eli I pilari sai rinnalleen kaksi uutta pilaria: II yhteinen ulko- ja turvallisuuspolitiikka sekä III yhteistyö oikeus- ja sisäasioissa. Sopimukseen sisällytettiin uusina määräykset talous- ja rahaliitosta, joka käsitti myös talous- ja veropoliittikkojen koordinoinnin. Talousyhteisön laajentumista kohti poliittista unionia oli omiaan korostamaan käsitteellinen täsmennys: ”Euroopan talousyhteisö” muutettiin ”Euroopan yhteisöksi”. Tuolloin Euroopan yhteisö muodostui Euroopan yhteisöstä, Euroopan hiili- ja teräsyhteisöstä sekä Euroopan atomienergiayhteisöstä (Euratom).

Jäsenvaltioiden rikosoikeudellisten järjestelmien ja oikeuskulttuurien eroavaisuudet tekivät rikosoikeudellisesta yhteistyöstä EY:n näkökulmasta kuitenkin melko tehotonta ja verkkaista, minkä vuoksi EY pyrki johdonmukaisesti lisäämään omaa toimivaltaansa saattaen jaetun toimivallan alaan (III pilari) kuuluvia politiikan lohkoja yhteisöpilarin (I pilari) alaan. Rikosoikeudelliset sanktiot lukeutuivat III pilariin. Sen sijaan hallinnollisten sanktioiden säätäminen oli EY:n näkökulmasta verrattain tehokasta, koska ne sisältyivät yhteisöpilariin.¹⁹⁹

EYT on todennut, että yhteisön oikeudessa ei vielä tuolloin ole ollut erityisiä säännöksiä tämän lainsäädännön rikkomisesta määrättävistä seuraamuksista ja jäsenvaltiot voivat itse valita määrättävät seuraamukset. Jäsenvaltiot ovat velvollisia toteuttamaan kaikki toimenpiteet, joilla voidaan turvata yhteisön oikeuden ulottuvuus ja tehokkuus. Jäsenvaltioiden on huolehdittava erityisesti siitä, että yhteisön oikeuden rikkomisesta määrättäviä seuraamuksia koskevat

¹⁹⁷ HE 45/1998, s. 4–5.

¹⁹⁸ Craig 2023, s. 19–20 ; Craig – de Búrca 2020, s. 8.

¹⁹⁹ Raitio 1998, s. 27–31.

kansalliseen oikeuteen nähden yhtäläiset aineelliset ja menettelylliset edellytykset. Myös täytäntöönpanon osalta on toimittava samalla valppaudella. Seuraamusten on oltava tehokkaita, oikeasuhteisia ja varoittavia.²⁰⁰ Kuten jäljempänä havaitaan, tämä lähtökohta on säilynyt ennallaan.

5.4 Oikeudellinen yhteistyö rikosasioissa ja poliisiyhteistyö: Amsterdamin sopimus

Amsterdamin sopimuksen (1999) osalta on hyvä huomata, että yhteistyö III-pilarin alalla sai uuden painotuksen – keskiöön nostettiin *oikeudellinen yhteistyö rikosasioissa* ja *poliisiyhteistyö*, kun taas aiemmin yhteistyö koski laveammin ilmaistuna yhteistyötä oikeus- ja sisäasioissa. Edelleen EUT:n toimivalta ulotettiin tietyin rajoituksin III pilarin asioihin. Tämä vähensi eroavaisuuksia yhteisöpilarin ja kolmannen pilarin välillä²⁰¹ ja eräitä III pilarin asiakokonaisuuksia siirrettiin I yhteisöpilarin alaan²⁰².

5.5 Nizzan sopimus

Nizzan sopimuksella (2003) laajennettiin määräenemmistöpäätösten soveltamisalaa, mikä oli tarkoituksenmukaista lainsäätämisen ja päätöksenteon jouhevuutta silmällä pitäen unionin laajennuttua 15 jäsenvaltioksi. Nykyään jo noin 90 % kaikista päätöksistä tehdään määräenemmistöllä²⁰³, mutta arvonlisäverotus edellyttää yhä yksimielisyyttä siltä osin kuin yhdenmukaistaminen on tarpeen sisämarkkinoiden toteuttamiseksi ja toiminnan varmistamiseksi sekä kilpailun vääristymien välttämiseksi (SEU 113 artikla).

5.6 Lissabonin sopimus: SEU, SEUT ja Euroopan perusoikeuskirja

Lissabonin sopimus kypsyi tilanteessa, jossa Euroopan perustuslakisopimus oli vastikään kariutunut ja EU:n oikeusjärjestys perustui yhä Rooman sopimukselle sellaisena kuin sitä oli muutettu myöhemmillä sopimuksilla. Tässä vaiheessa EU oli kasvanut 25 jäsenvaltion laajuiseksi.²⁰⁴ Lissabonin sopimus tuli voimaan 1.12.2009 laajentaen ja tehostaen EU:n rikosoikeudellista toimivaltaa.²⁰⁵ EU:n perussopimuksia uudistettiin, mutta se ei kuitenkaan korvannut niitä täysin. Lissabonin sopimuksen myötä EU:n perustan muodostavat kaksi oikeudellisesti samanarvoista perussopimusta: Sopimus Euroopan unionista (SEU) ja Sopimus Euroopan

²⁰⁰ C-68/88 Euroopan yhteisöjen komissio v. Helleenien tasavalta, tuomion kohdat 23–25.

²⁰¹ Ojanen 2016, s. 17.

²⁰² Joutsamo – Aalto – Kaila – Maunu 2000, s. 14.

²⁰³ Raitio – Tuominen 2020, s. 29–30; Raitio 2004, s. 78. Huomattakoon, että unioni kasvoi tuolloin kymmenellä jäsenvaltiolla (Kypros, Latvia, Liettua, Malta, Puola, Slovakia, Slovenia, Unkari, Tšekki ja Viro). Tämä on Ojasen mukaan integraation historiallinen taitekohta, koska näiden maiden historia, talous sekä oikeudelliset ja poliittiset järjestelmät olivat kovin erilaisia verrattuna unionissa jo oleviin maihin. Ks. Ojanen 2016, s. 15, 17–18.

²⁰⁴ Euroopan perustuslakisopimus oli torpattu kansanäänestyksissä Ranskassa ja Alankomaissa, ETY:n alkuperäisiä perustajavaltioita kumpikin. Näytti siltä, että sopimus saattaisi kohdata vastalauseita muissakin jäsenvaltioissa. Siksi päätettiin pitää harkinta-aika, jolloin Eurooppa-neuvoston puheenjohtajamaa Saksa sai valtuutuksen kartoittaa, kuinka perustamissopimuksesta voitaisiin päästä yhteisymmärrykseen. Craig – de Búrca 2020, s. 19.

²⁰⁵ Melander 2015, s. 2. Melanderin mukaan tämä voi antaa viitteitä liittovaltiosta rikosoikeuden kansallista suvereniteettia koskevan läheisen kytköksen vuoksi.

unionin toiminnasta (SEUT). Lisäksi Euroopan perusoikeuskirja on perustamissopimusten kanssa samanarvoinen. Tämä jatkoi täytekkästä muistuttavaa lähestymistapaa, jossa järjestys ja numerointi jälleen uudistettiin²⁰⁶, mutta SEUT:n rakenne kuitenkin parantui²⁰⁷.

Lissabonin sopimuksella 1 artiklaan lisättiin ilmaus: ”... [sopimuspuolet perustavat keskenään Euroopan unionin], jolle jäsenvaltiot antavat toimivaltaa *yhteisten tavoitteidensa saavuttamiseksi*” (kurs. tässä). Unionin tehokkuuden vahvistaminen, demokraattisen legitimitetin ja johdonmukaisuuden edistäminen ovat sopimuksen johdannossa korostettuja tavoitteita. Tiiviimpi yhteistyö edistää unionin tavoitteiden saavuttamista, suojelee sen etuja ja vahvistaa yhdentymiskehitystä. Oikeuskäytännössä on tähdennetty, että veropetosten ehkäiseminen on yksi perusoikeuskirjan 52 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuista unionin yleistä etua tukevista tavoitteista²⁰⁸. Tämä on merkillepantavaa sitä taustaa vasten, että EU:n perusoikeuskirjasta tuli Lissabonin sopimuksen myötä oikeudellisesti sitova ja perussopimukseen nähden samanarvoinen.

Vapauden, turvallisuuden ja oikeuden alue ilman sisärajoja²⁰⁹ on tavoite, jossa unioni ja jäsenvaltiot käyttävät *jaettua toimivaltaa*: sekä unioni että jäsenvaltiot voivat toimia lainsäätäjänä ja antaa oikeudellisesti velvoittavia säädöksiä. Jäsenvaltiot käyttävät toimivaltaansa vain siltä osin kuin unioni ei ole käyttänyt omaansa taikka siltä osin kuin unioni on päättänyt lakata käyttämästä omaansa. *Annetun toimivallan periaate* (SEU 5 ja 3(6) artiklat) huomioon ottaen unioni käyttää toimivaltaansa noudattaen *toissijaisuusperiaatetta* ja *suhteellisuusperiaatetta* SEU 5(4) artiklan mukaisesti. Artikloja täydentää toissijaisuus- ja suhteellisuusperiaatteen soveltamisesta laadittu pöytäkirja, jota unionin toimielimet soveltavat.

5.7 EU-tuomioistuimen rooli oikeusperiaatteiden arkkitehtina

EU-oikeuden oikeusjärjestelmä on luonteeltaan *sui generis* (of its own kind), ainutlaatuinen ja omaleimainen. EYT kiteytti merkittävässä ratkaisussa *Flaminio Costa v. ENEL* (1964), että talousyhteisön perustamissopimuksella on perustettu jäsenvaltioiden oikeusjärjestyksiin sisällytetty *oma oikeusjärjestys*, jota kansallisten tuomioistuinten on sovellettava (kurs. tässä).²¹⁰

ETY:n perustamissopimus jätti yleisluonteisuudessaan huomattavasti tilaa tulevalle tulkinnalle ja yhteisöjen tuomioistuin sai vahvan aseman oikeusjärjestelmän kehittämisessä²¹¹. Unionin tuomioistuinta on kritisoitu siitä, että se ei pitäytyisi oikeuden tulkitsijan ja soveltajan

²⁰⁶ Adams-Prassl – Bogojevic 2022, s. 5.

²⁰⁷ Craig – de Búrca 2020, s. 21.

²⁰⁸ C-694/20, Orde van Vlaamse Balies ym. v. Vlaamse Regering, tuomion kohta 44. EUT on antanut lukuisia ratkaisuja, joissa korostetaan etenkin perusoikeuskirjassa tunnustettujen perusoikeuksien vaikutusta EU-säädösten tulkinnassa ja soveltamisessa, Ojanen 2016, s. 55.

²⁰⁹ Vapauden, turvallisuuden ja oikeuden alueesta päätettiin neuvoston kokouksessa Tampereella lokakuussa 1999.

²¹⁰ 6/64, Flaminio Costa v. ENEL.

²¹¹ Joutsamo – Aalto – Kaila – Maunu 2000, s. 4–5.

roolissaan, vaan on liian aktiivinen EU-oikeuden kehittämisessä ja mitä tulee integraatioon. *Tuomas Ojase*n mukaan perussopimusten määräysten yleisluontoisuus ja aukollisuus on omiaan korostamaan unionin tuomioistuimen merkitystä. Toiseksi jäsenvaltiot ja unionin toimielimet eivät aina pääse yhteisymmärrykseen lainsäädäntöratkaisuksista ja päätöksistä. EUT ei siis niinkään pyri ”anastamaan itselleen” valtaa ”luoda” EU-oikeutta.²¹²

EYT on perustellut kompetenssiaan valvoa jäsenvaltioiden käyttäytymistä yhteismarkkinoilla kehittämällä oikeuskäytännössään periaatteita.²¹³ Periaatteiden muovautuminen vaiheittain oikeuskäytännössä tekee näkyväksi integraation luonteen jatkuvana prosessina.²¹⁴ Kirjoitettu EU-oikeus on vanhastaan ollut melko taloudellisteknistä sekä palvellut ennen muuta kovia taloudellisia arvoja ja tavoitteita. Yleisten oikeusperiaatteiden avulla unionin oikeuteen on sisällytetty perusteiltaan toisenlaisia ulottuvuuksia, arvoja ja sisällöllisiä painotuksia.²¹⁵

5.7.1 EU-oikeuden ensisijaisuuden periaate

Yhteisön säännösten sisällyttämisestä jäsenvaltioiden lainsäädäntöön ja yleisemmin perustamissopimuksen sanamuodosta ja tarkoituksesta seuraa, että kansallisia säännöksiä ei voida asettaa etusijalle perustamissopimukseen perustuvaan oikeuteen nähden, joka on itsenäinen oikeuslähde ja jolla on erityiset alkuperäiset ominaispiirteensä. Muutoin perustamissopimuksen nojalla annettu lainsäädäntö menettää yhteisöluonteensa ja itse yhteisön oikeudellinen perusta saatetaan kyseenalaiseksi. Yhteisön oikeuden täytäntöönpanon tehokkuus ei voi olla erilainen eri jäsenvaltioissa. Jos yhteisön perustamissopimuksessa sovitut velvoitteet voitaisiin asettaa kyseenalaisiksi perustamissopimuksen allekirjoittajien myöhemmin antamilla säädöksillä, ne eivät olisi ehdottomia, vaan ehdollisia.²¹⁶

Puumalainen on kuvannut sui generis -luonnetta, etusijaperiaatetta ja välitöntä oikeusvaikutusta seuraavasti: ”Luonnehdinta EU:sta omana erillisenä oikeusjärjestyksenään ja välitön oikeusvaikutus ovat etusijaperiaatteen välttämättömiä edellytyksiä. Ilman välitöntä oikeusvaikutusta etusijaperiaate jäisi vain abstraktioksi. Etusijan järjestäessä EU:n ja jäsenvaltioiden oikeusjärjestyksen välistä suhdetta periaate olisi sisällyksetön, jos unioni ei olisi oma, erillinen oikeusjärjestyksensä.”²¹⁷

²¹² Ojanen 2016, s. 49.

²¹³ Raitio – Tuominen 2020, s. 8. EUT ei ole systematisoinut periaatteita oikeuskäytännössään ja myös oikeuskirjallisuudessa esitetyt näkemykset ovat vaihdelleet. Kattavana jaotteluna voidaan pitää Juha Raition jaottelua, jossa eurooppaoikeudelliset periaatteet erotetaan ensinnäkin EU:n perustamissopimuksiin sisältyviin periaatteisiin, toiseksi yleisiin oikeusperiaatteisiin ja edelleen prosessuaalisiin ja materiaalsiin sekä kolmanneksi tuomioistuimen oikeuskäytännössään muovaamiin periaatteisiin. Ks. Raitio 1998, s. 46–57.

²¹⁴ Raitio – Tuominen 2020, s. 201.

²¹⁵ Ojanen 2016, s. 40.

²¹⁶ *Flaminio Costa v. ENEL*, tuomio 15.7.1964.

²¹⁷ *Puumalainen* 2018, s. 51.

5.7.2 EU-oikeuden välitön oikeusvaikutus ja suora sovellettavuus

EYT linjasi ratkaisussa *van Gend en Loos* (1963): ”EU muodostaa kansainvälisessä oikeudessa oikeusjärjestyksen, jonka oikeussubjekteja ovat sekä jäsenvaltiot että niiden kansalaiset. Jäsenvaltioiden lainsäädännöstä riippumattomalla yhteisön oikeudella yksityisille perustetaan velvoitteiden lisäksi oikeuksia, joista tulee osa heidän oikeudellista asemaansa. Jäsenvaltiot ovat rajoittaneet suvereenia oikeuksiaan, vaikkakin rajatuilla aloilla.”²¹⁸ Integraatiokehityksessä tällä 1960-luvun EU-oikeuden ensisijaisuutta ja välitöntä vaikutusta koskevalla oikeuskäytännöllä on ollut suuri merkitys.²¹⁹

Tuomioistuimien ikään kuin antoi yhteisön oikeuden ihmisille (”gave Community law to the people”).²²⁰ Kansallisilla tuomioistuimilla onkin tärkeä rooli tämän yksilön erityisen aseman turvaajana.²²¹ Puumalainen on huomauttanut, että EU:n oikeusjärjestys perustuu edelleen luovutettuun toimivaltaan ja siksi se ei haasta kansallisten oikeusjärjestysten vallan lähdettä eli kansaa.²²² Antero Jyrängin mukaan EU-oikeuden suora sovellettavuus jäsenvaltioissa ilmentää unionin liittovaltiollisia piirteitä. EU on ylikansallinen yhteisö, mutta se ei toisaalta ole valtioliitto tai muu sellainen kansainvälisoikeudellinen oikeusmuodostuma, jonka sisäiset oikeussuhteet määräytyvät pelkästään kansainvälisen oikeuden mukaan.²²³

5.8 Oikeudellinen yhteistyö rikosoikeuden alalla

5.8.1 Kansallisen identiteetin kunnioitus

Euroopan jäsenvaltioiden rikosoikeudellisia järjestelmiä voitaneen luonnehtia *mosaiikiksi*, joka rakentuu yhteisille arvoille. Oikeusvaltio on yksi SEU 2 artiklan unionin perustana olevista arvoista ihmisarvon kunnioittamisen, vapauden, kansanvallan, tasa-arvon, ihmisoikeuksien kunnioittamisen ja vähemmistöihin kuuluvien oikeuksien lisäksi. Tällaisille yhteiskunnille on ominaista moniarvoisuus, syrjimättömyys, suvaitsevaisuus, oikeudenmukaisuus, yhteisvastuu sekä naisten ja miesten tasa-arvo. Näistä lähtökohdista on muovautunut jokaisen jäsenvaltion kansallinen identiteetti, joka on olennainen osa niiden poliittisia ja valtiosäännön rakenteita. Unioni on selvästi linjannut kunnioittavansa tätä (SEU 4 artiklan 2 kohta).

EU:n toimivalta antaa toimenpiteitä rikosoikeuden saralla perustuu SEUT 83 artiklaan ja tällaisten toimien tulee kohdistua erityisen vakavan rikollisuuden aloille, joilla on rajat ylittävä ulottuvuus. Karusellipetosten kannalta merkityksellinen on myös se lähtökohta, että oikeudellinen yhteistyö rikosoikeuden alalla perustuu tuomioiden ja päätösten *vastavuoroisen*

²¹⁸ 26/62 van Gend en Loos.

²¹⁹ Raitio 2004, s. 97.

²²⁰ Schepel – Blankenburg 2008, s. 28.

²²¹ Puumalainen 2018, s. 51.

²²² Puumalainen 2018, s. 378.

²²³ Jyränki 2000, s. 77, 81.

tunnustamisen periaatteeseen. Arvonlisäverokarusellipetokset ovat rajat ylittäviä koskettaen siten useita lainkäyttöalueita. On välttämätöntä varmistaa, että *ne bis in idem* tulee täysimittaisesti huomioiduksi sovellettaessa kansallista lakia. Tuomioiden ja päätösten vastavuoroinen tunnustaminen tukee oikeusvarmuutta.

Vastavuoroinen tunnustamisen periaatteeseen kuuluu jäsenvaltioiden lakien ja asetusten lähentäminen 2 kohdassa ja 83 artiklassa tarkoitetuilla aloilla (SEUT 82 artiklan 1 kohta). Puheena olevan artiklan 2 kohdan mukaan vähimmäissäännöistä²²⁴ voidaan säätää sikäli kuin se on tarpeen tuomioiden ja oikeusviranomaisten päätösten vastavuoroinen tunnustamisen sekä *poliisiyhteistyön ja oikeudellisen yhteistyön helpottamiseksi rajat ylittävissä rikosasioissa*. Näissä vähimmäissäännöissä otetaan huomioon jäsenvaltioiden oikeusperinteiden ja -järjestelmien erot. Vähimmäissääntöjen hyväksyminen ei ole este sille, että jäsenvaltio pitää yllä tai ottaa käyttöön korkeatasoisempaa yksilön suojelua.

5.8.2 Dialogi kansallisen oikeuden ja EU-oikeuden välillä

Kansallista oikeutta ei voi käsitellä tyhjiössä ilman sidosta EU-oikeuteen. Vastaavasti EU-oikeutta on tarkasteltava yhdessä kansallisen oikeuden kanssa²²⁵. Perinteisesti rikosoikeus ja rikosprosessi ovat sisältyneet kansallisen suvereniteetin ydinalueelle rajoittuen tietyn valtion alueelle ja kansalaisiin, mutta nykyään rikosoikeus ei enää ole kansallisvaltioiden yksinomaista alaa. EU-rikosoikeus on vuorovaikutuksessa kansallisen lainsäädännön kanssa ja se ei siten ole erillinen kokonaisuus.²²⁶ Kansallinen tuomioistuin on areena, jossa unionin oikeutta käytännössä sovelletaan. EU-oikeuden toteuttaminen kuuluu pääosin kansallisille viranomaisille, joiden toimintaa se monilta osin ohjaa myös sisällöllisesti. Hallintotuomioistuimilla on keskeinen tehtävä sekä EU-oikeuden toimeenpanoon kohdistuvan oikeusturvan toteuttamisessa että EU-oikeuden tehokkuuden takaamisessa.²²⁷

Oikeudellinen monimuotoisuus on tehnyt oikeudellisesta yhteistyöstä aikaisempaa monimutkaisempaa erityisesti rajat ylittävän rikollisuuden lisääntyessä. Osassa rikosoikeudellisista järjestelmistä on vakavia puutteita, jotka voitaneen korjata vain EU:n toimesta. Toisaalta rikosoikeusjärjestelmien koordinointi on yhä vaikeampaa laajenevassa unionissa.²²⁸ On selvää, että vapaan liikkuvuuden myötä myös rikollisuus levittäytyy rajat ylittäen. Samaan aikaan

²²⁴ Asiat, joita vähimmäissäännöt koskevat: a) todisteiden vastavuoroinen hyväksyttävyyys jäsenvaltioissa; b) yksilön oikeudet rikosasioiden käsittelyssä; c) rikosten uhrien oikeudet; d) muut rikosasioiden käsittelyn erityiset osatekijät, jotka neuvosto on ennalta määrittänyt päätöksellä. Neuvosto tekee tällaisen päätöksen yksimielisesti parlamentin hyväksynnän saatuaan.

²²⁵ Puumalainen 2018, s. 27–28. Itsenäisinä kokonaisuuksina voitaneen tarkastella EU:n institutionaalista oikeutta tai EU-hallinto-oikeutta.

²²⁶ Csúri – Spencer 2023, s. 781.

²²⁷ Mäenpää 2018, s. 47.

²²⁸ Csúri – Spencer 2023, s. 781.

lähtökohta on, että erityisesti kansallinen turvallisuus säilyy yksinomaan kunkin jäsenvaltion vastuulla (SEU 4 artiklan 2 kohta) ja tätä ei ole haluttu muuttaa.

Karusellipetokset liittyvät myös markkinoihin ja teknologiaan. *Anu Bradford* on tutkinut *Bryssel -vaikutusta*, joka kuvastaa EU:n maailmanlaajuisesti ainutlaatuisia ja yksipuolista kykyä säännellä globaaleja markkinoita. Kysymys ei niinkään ole EU:n aktiivisista pyrkimyksistä valjastaa sääntelyään vientituotteeksi. Sen sijaan vaikutus voi olla tahaton tai johtua siitä, että markkinoiden ylläpitämät olosuhteet mahdollistavat tämän. EU:n tulee vain säännellä omia markkinoitaan – sen markkinoiden koko ja vetovoima hoitaa loput. Bryssel -vaikutuksesta voidaan erottaa kaksi vaikutusta: *de facto* sekä *de jure*. *De facto* -vaikutuksen mukaan monikansalliset yhtiöt reagoivat EU:n säädöksiin mukauttamalla globaalia käyttäytymistään suhteessa EU:n sääntelyyn, minkä vuoksi ulkomaisten hallitusten sääntelyä ei tosiasiaassa tarvita. Tämä *de facto* -vaikutus luo pohjan *de jure* -vaikutukselle, jonka mukaan EU:n sääntelyyn mukautuneet monikansalliset yhtiöt pyrkivät lobbaamaan EU-tyylisiä säädöksiä kotimaisilla lainkäyttöalueillaan estääkseen ajautumisen epäedullisempaan asemaan. Löyhemmin kuvattuna *de jure* selittää laueammin mekanismeja, joilla EU-sääntelyä välittyy ulkomaiseen toimivaltaan. Kansainvälisillä areenoilla EU:n järjestöjen ja hallitusten kanssa solmitut taloudelliset ja poliittiset sopimukset ovat yksi tällainen keino.²²⁹ Tilanteessa, jossa yhteiseen ongelmaan etsitään yhteisiä keinoja talousrikosoikeudellinen sääntely saattaa ennakoida ja viitoittaa EU:n rikosoikeudellisen yhteistyön tulevaisuutta laajemmin sekä toimia mallina myös muualla maailmassa.

6 Arvonlisäveropetoskaruselli

6.1 Tapausseloste Midas

Alv-karusellipetosten tutkinnat ovat mittakaavaltaan massiivisia ja kuormittavia oikeusjärjestelmille: Midas työllisti yli 680 vero- ja poliisitutkijaa, etsintöjä tehtiin 180 ja 14 ihmistä pidätettiin 17 maassa (Albania, Itävalta, Kroatia, Kypros, Tšekki, Viro, Unkari, Italia, Malta, Alankomaat, Puola, Portugali, Saksa, Slovakia, Slovenia, Ruotsi ja Iso-Britannia).²³⁰ On selvää, että tällaisia tapauksia tutkitaan ja ratkotaan väistämättä muiden epäiltyjen rikosten kustannuksella. Toisaalta karusellipetokset kytkeytyvät usein myös muuhun rikollisuuteen, kuten rahanpesuun, jolloin rikoksella hankitun omaisuuden tai rahan alkuperä pyritään häivyttämään. Tarkoituksena on saada se näyttämään laillisesti hankitulta. Midaksen etsinnöissä takavarikoitiin älypuhelimia

²²⁹ Bradford on tutkinut *de jure* Bryssel-vaikutusta ainutlaatuisella ja seikkaperäisellä tavalla empiirisesti ja teoreettisesti. Tutkimuksen painotus on markkinoiden sääntelyssä. Lisäksi hän on tutkinut, kuinka *de jure* ja *de facto* ovat vuorovaikutuksessa keskenään. Näiden kahden vaikutuksen määritelmät mukailevat David Vogelien tutkimuksia Kalifornia-efektistä. Teoriasta ks. Bradford 2020, s. 1–6.

²³⁰ EPPO helmikuu 2024.

yli 15.3 miljoonan euron arvosta, huvivene (yli 3 miljoonaa euroa), useita autoja sekä 1.2 miljoonaa euroa käteistä, kryptovaluuttoja, koruja, luksuskelloja ja 2.5 kiloa kultaa²³¹.

Rikolliset toimijat ovat ajan hermolla. Koronapandemia on ollut yksi suurimmista maailmaa ja unionia koetelleista viime aikojen kriiseistä. Kasvomaskien kysyntä oli suurta, maskeista oli pulaa ja hankintoja tehtiin lähes hinnalla millä hyvänsä. Midaksessa toimintaa johtanut saksalainen yhtiö oli paperilla sijoittautunut Hongkongiin, mutta tosiasiasa kasvomaskit olivat varastossa siihen saakka, kunnes Saksan terveysministeriö osti ne. Toimitusketjun alussa ollut yritys tai hongkongilainen yritys ei palauttanut maskien myynnistä saamaansa arvonlisäveroa.²³² Midaksessa näkyy myös toinen ajankohtainen piirre: rahanpesu kryptovaluuttoihin. Melko pitkään on vallinnut tahtotila ja kenties jopa ”vauhtisokeus” käteisestä luopumiseksi. Käteisestä luopuminen ei välttämättä ole tarkoituksenmukaista sitä taustaa vasten, että rikollisen vaihdannan maksuvälineeksi saatetaan perustaa oma kryptovaluutta, jonka rahaliikenteen valvominen olisi nykyistä vaikeampaa. Lopulta käteisestä luopumisen haitat saattaisivat nousta hyötyjä suuremmiksi. Onkin syytä edetä maltilla hyödyt ja riskit huolellisesti puntaroiden.

6.2 Tavaroiden yhteisömyynnin säännökset

Joka päivä tavaraa myydään EU-maasta toiseen. Käytännössä keskeinen on kysymys siitä, millä valtiolla on oikeus arvonlisäveroon. Jotta vältetään *kaksinkertainen verotus*, arvonlisäverovelvollisten elinkeinonharjoittajien välinen tavarakauppa EU:n sisämarkkina-alueella perustuu pääsääntöisesti *määränpäämaaperiaatteelle*²³³. Tällöin tavaroiden arvonlisäverotus tapahtuu siinä EU-valtiossa, jonne tavarat *kuljetetaan* ja jossa ne *kulutetaan*.²³⁴

Yhteisömyynnillä tarkoitetaan irtaimen esineen myyntiä, jos myyjä, ostaja tai joku muu heidän puolestaan kuljettaa esineen ostajalle Suomesta toiseen EU-maahan (AVL 72 b §:n 1 momentti). Yhteisömyynti lukeutuu *nollaverokannan* piiriin ja tällaisesta yhteisömyynnistä ei suoriteta arvonlisäveroa (AVL 72 a §:n 1 momentti). Edelleen AVL 102 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaan verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten tekemästään yhteisöhankinnasta suoritettavan veron.

²³¹ EPPO helmikuu 2024.

²³² EPPO helmikuu 2024.

²³³ Määränpäämaa-, alkuperämaa-, alue- ja kulutusmaaperiaatteista yleisesti ks. Rother 2003, s. 15–16.

²³⁴ Ks. esim. Verohallinnon ohje arvonlisäverotuksesta EU-tavarakaupassa (VH/2984/00.01.00/2023, annettu 3.7.2023).

6.3 Määritelmät unionin taloudellisiin etuihin kohdistuvasta petoksesta

6.3.1 Taloudellisten etujen suojaamista koskeva yleissopimus

Taloudellisten etujen suojaamista koskevan yleissopimuksen 1 artiklan, jonka otsikko on ”Yleiset määräykset”, 1 kohdassa määrätään seuraavaa:

”Tässä yleissopimuksessa tarkoitetaan Euroopan [unionin] taloudellisiin etuihin kohdistuvalla petoksella

--

b) tulojen osalta, tahallista tekoa tai laiminlyöntiä, joka koskee

– väärrien, virheellisten tai puutteellisten ilmoitusten tai asiakirjojen käyttämistä tai esittämistä, josta seuraa, että [unionin] yleiseen talousarvioon tai [unionin] hoidossa oleviin tai sen puolesta hoidettuihin talousarvioihin sisältyvät varat vähenevät oikeudettomasti,

– erityistä velvoitetta rikkoen tapahtuvaa tietojen ilmoittamatta jättämistä, jolla on sama seuraus kuin edellä,

– laillisesti saadun edun väärinkäyttämistä, jolla on sama seuraus kuin edellä.”

6.3.2 Unionipetosdirektiivi

Edelleen unionipetosdirektiivin mukaan ”[U]nionin taloudellisiin etuihin vaikuttavina petoksina pidetään:

d) arvonlisäveroon perustuvista omista varoista saatavien tulojen osalta *kaikkia rajat ylittävissä petollisissa menettelyissä tehtyjä tekoja tai laiminlyöntejä*, jotka koskevat

i) *väärrien, virheellisten tai puutteellisten* arvonlisäveroon liittyvien ilmoitusten tai asiakirjojen käyttämistä tai esittämistä, josta seuraa unionin yleiseen talousarvioon sisältyvien varojen väheneminen;

ii) erityistä velvoitetta rikkoen tapahtuvaa arvonlisäveroon liittyvien *tietojen ilmoittamatta jättämistä*, jolla on sama seuraus kuin edellä; tai

iii) paikkansa pitävien arvonlisäveroon liittyvien ilmoitusten esittämistä *maksamatta jättämisen vilpilliseksi peittämiseksi tai arvonlisäveron palautuksiin johtavien oikeuksien laittomaksi luomiseksi* (kurs. tässä)”

Vakavilta arvonlisäverojärjestelmään kohdistuvilta rikoksilta edellytetään lisäksi, että (edellä viitatussa) 3 artiklan 2 kohdan d alakohdassa määritellyt *tahalliset teot tai laiminlyönnit ovat yhteydessä kahden tai useamman unionin jäsenvaltion alueeseen ja niistä aiheutuva kokonaisvahinko on vähintään 10 000 000 euroa*. Kokonaisvahingon käsite koskee arvioitua vahinkoa,

joka aiheutuu koko petollisesta menettelystä sekä asianomaisten jäsenvaltioiden että unionin taloudellisille eduille. Käsitteeseen ei kuitenkaan sisälly korot taikka seuraamukset.

Unionipetosdirektiivissä tähdennetään, että ”[t]ahallisuuden on liityttävä kaikkiin tässä direktiivissä säädettyjen rikosten tunnusmerkkeihin. Teon tai laiminlyönnin tahallisuus voidaan todeta objektiivisten tosiseikkojen perusteella. Rikokset, joihin ei liity tahallisuutta, eivät kuulu tämän direktiivin soveltamisalaan.” Tahallinen teko osoittaa tuottamuksellista tekoa suurempaa vääryyttä riippumatta teon vaarallisuudesta ja seurausten vakavuudesta²³⁵. Järjestäytyneen rikollisuuden ytimestä käsin tehtailtu karusellipetos osoittaa siten moitittavampaa toimintavääryyttä, kuin petokseen syyllistyminen huolimattomuuden vuoksi.

EPPO vastaa sekä tällaisten rikosten tutkinnasta, myös syytteen nostamisesta ja ajamisesta jäsenvaltiossa SEUT 86(2) nojalla. Taustalla on käytännöllinen syy: unionin taloudellisia etuja loukkaavat rikokset ovat kansallisesti jämähtäneet usein johonkin tutkintaprosessin vaiheeseen, eivätkä koskaan päätyneet oikeuskäsittelyyn asti²³⁶. Mikäli osassa unionia rikosvastuun toteutuminen on epävarmaa, luo se rikollisille otollisen toimintaympäristön. Tämä olisi vastoin yhteisen oikeuden alueen tavoitetta. Tätä kritiikille²³⁷ altista tutkinnan ja syyteoikeuden antamista samalle virastolle puoltaa se tosiasia, että EPPO toimii 22 erilaisessa rikosprosessijärjestelmässä. Valtuutetut Euroopan syyttäjät toimivat kansallisissa oikeuslaitoksissa, mutta keskiössä on riippumattomuus suhteessa kansallisiin hallituksiin ja oikeusviranomaisiin. Tutkinnassa ja syytteenpanossa noudatetaan kansallisia rikoslakeja ja kansallisia rikosprosessilakeja²³⁸ ja prosessin tehokkuuden kannalta koordinoiva virasto onkin eduksi.

Turvallisuuden kannalta on perusteltua, että suora linkki omaan maahan pyritään häivyttämään. Kuten Euroopan syyttäjänviraston Suomen syyttäjä *Harri Tiesmaa* on kuvaillut, ”[e]simerkiksi Italian jutut ovat usein mafian pyörittämiä isoja alv-veropetoskuvioita, joiden tutkinnasta voi seurata jännitettä ja uhkauksia.”²³⁹

6.4 Yhtiöt karusellissa

6.4.1 Yhtiö A: kanavointiyritys ja nollaverokanta

EU:n jäsenvaltioon alv-velvolliseksi rekisteröitynyt ja sijoittautunut yhtiö A²⁴⁰ myy ja toimittaa verollisia tavaroita yhtiölle B, joka on rekisteröitynyt alv-velvolliseksi toisessa jäsenvaltiossa.

²³⁵ Nuutila 1995, s. 2.

²³⁶ Akkusastoori 2021. <https://syyttajalaitos.fi/akkusastoorit/-/blogs/uusi-euroopan-syyttajanvirasto-aikoo-estaa-eu-rahojen-paatymisen-rikollisten-kasiin>

²³⁷ Ks. Melander 2015, s. 259–261.

²³⁸ Ks. Euroopan syyttäjänvirasto 2022, s. 8.

²³⁹ Akkusastoori 2021.

²⁴⁰ Käsite kanavointiyritys on esiintynyt esimerkiksi julkisasiamies Colomerin ratkaisuehdotuksessa yhdistetyissä asioissa C-439/04 Kittel v. Belgia ja C-440/04, Belgia v. Recolta Recycling, kohta 28.

Tähän myyntiin (yhtiö A → yhtiö B) sovelletaan A:n jäsenvaltiossa *nollaverokantaa*, jolloin A:n eli *tavaroiden myyjän ei pidä maksaa arvonlisäveroa, koska tavarat on määrä kuljettaa toiseen jäsenvaltioon kulutettaviksi*. Näin arvonlisäverotus tapahtuu siinä maassa, jonne tavarat kuljetetaan ja jossa ne kulutetaan.

6.4.2 Yhtiö B: missing trader eli vilpillinen yhteisöostaja

Tässä ketjussa yhtiö B joko laiminlyö arvonlisäveron maksamisen tai käyttää kaapattua arvonlisäveronumeroa. Yhtiö A:lta ostamansa tavarat Yhtiö B myy edelleen yhtiölle C, joka on sijoittautunut sen kanssa samaan jäsenvaltioon. Yhtiö B toimittaa arvonlisäverollisen laskun yhtiö C:lle tarkoituksenaan saada arvonlisävero, mutta jättää tilittämättä veron valtiolle. Yhtiö B onkin missing trader eli vilpillinen yhteisöostaja vieden ja kadoten näin vero mukanaan.

Julkisasiamies *Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer* on ratkaisuehdotuksessa *Axel Kittel v. Belgian valtio ja Belgian valtio v. Recolta Recycling SPRL* (yhdistetyt asiat C-439/04 ja C-440/04) taustoittanut, että valtion menetys vastaa summaa, jonka C on maksanut B:lle ja jota B ei tilitä. Toisinaan B:n ja C:n välisen yhteyden peittämiseksi käytetään yhtä tai useampaa yritystä D (”välikäsi” tai ”puskuriyritys”). ”Ketju” muuttuu ”karuselliksi” silloin, kun valtion Y alueella pitäytymisen sijasta välittäjä C suorittaa verottoman luovutuksen tavaroiden alkuperävaltioon X sijoittautuneelle taholle, joka voi myös olla kanavointiyritys A. Kaavaa voidaan toistaa loputtomiin tuossa valtiossa. Petos liittyy C:n hakemaan veronpalautukseen. Karusellipetos voi perustua myös asiakirjoihin, jolloin karusellissa ei ole tavaroita, vaan ne on korvattu pelkällä kuittien kierrättämisellä.²⁴¹

Yhtiö B:n tavoite ei ole ostaa ja myydä tavanomaisen liiketoiminnan puitteissa, vaan saattaa itsensä asemaan, jossa se vastaanottaa arvonlisäveroa. Julkisasiamies *Maduron* mukaan yhtiö B on *varmasti* petollinen ja petollinen on *todennäköisesti* myös yhtiö A (”--B is certainly fraudulent and A probably so—”), joskin on mahdollista, että A on tietämätön. A:n ja B:n toimintaa yhteistuumin puoltaa se, että heille on yksinkertaisempaa ja halvempaa käyttää rajallista tavaramäärää useita kertoja kuin ostaa uutta erää avoimilta markkinoilta. Toisaalta tosiasiaissa samoja tavaroita voidaan kierrättää useissa eri ketjuissa. Perusongelma säilyy samana: elinkeinonharjoittaja vastaanottaa sille arvonlisäverona maksetun summan, mutta ei tilitä sitä veron-saajalle eli valtiolle.

²⁴¹ Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus *Axel Kittel ym.*, kohdat 29–31 sekä kohdan 31 av. 12.

Yhtiö B on velvollinen maksamaan tavaroiden ostoihin sisältyvän veron, mutta verollisten liiketoimien osalta sillä on oikeus vähentää tämä ostoihinsa sisältyvä arvonlisävero (vähennysoikeus). Mikäli yhtiö B on osallinen karusellipetokseen, se ei yleensä tee kumpaakaan.

6.4.3 Yhtiö C: puskuriyhtiö tai välittäjä

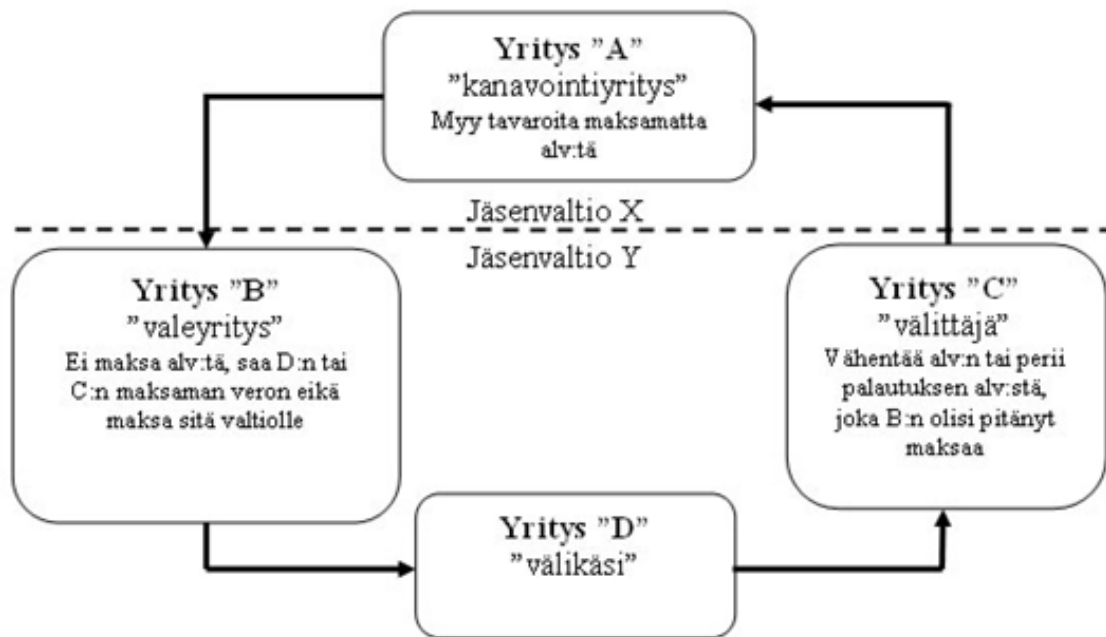
EUT:n vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhtiötä C kutsutaan *puskuriyhtiöksi* tai *välittäjäksi*. Tyypillisesti yhtiö B myy tavarat yhtiölle C aluksi tappiolla, kun taas myöhemmistä myynneistä se saa voittoa. Vuorostaan yhtiö C myy asianomaiset tavarat edelleen samassa jäsenvaltiossa olevalle toiselle puskuriyhtiölle D.²⁴²

Laskun perusteella yhtiö C vetoaa ostamiensa tavaroiden osalta arvonlisäveron vähennysoikeuteen. Yhtiö C myy tavarat edelleen toiselle elinkeinonharjoittajalle. Suoraviivaisimmassa karusellipetoksessa ostajayhtiö on A, mutta laajoissa karusellipetoksissa myyntejä voi kuitenkin olla vielä useita ennen kuin tavarat lopulta päätyvät yhtiölle, joka myy ne *toisessa jäsenvaltiossa* arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröidylle elinkeinonharjoittajalle. Kuten karusellin alussa tämä vienti on arvonlisäverosta vapaa. Vientiyhtiöllä on oikeus saada *palautuksena* ostoihinsa sisältynyt vero, jonka se on maksanut hankkiessaan tavarat viimeiseltä puskuriyritykseltä. Veronsaaja eli valtio maksaa vientiyhtiölle tämän viimeisen puskuriyrityksen myynnistä perityn arvonlisäveron, mutta ei kuitenkaan saa B:n arvonlisäverona perimää summaa.

Karusellipetokselle on tunnusomaista, että lopulta tavarat myydään jälleen yhtiölle A. Näin karuselli pyörittää uuteen kierrokseen. Karuselli saattaa pyöriä tällä tavoin päivittäin. Jokaisessa karusellikierroksessa arvonlisäverona B:lle maksettu summa on pois verotuloista. EYT asettui julkisasiamiehen kanssa samalle kannalle siinä, että kutakin liiketointa on tarkasteltava erikseen ja ketjun jotakin tiettyä liiketointa edeltävät tai seuraavat tapahtumat eivät voi muuttaa kyseisen liiketoimen luonnetta²⁴³.

²⁴² Karusellipetos on kuvattu esim. tuomiossa 12.1.2006, yhdistetyt asiat C-354/03 Optigen Ltd, C-355/03 Fulcrum Electronics Ltd ja C-484/03 Bond House Systems Ltd.

²⁴³ Yhdistetyt asiat C-354/03, C-355/03, C-484/03, kohta 47; julkisasiamiehen ratkaisuehdotus 16.2.2005 Optigen ym., kohta 27.



1. Karusellipetos. Oheinen kuva on ratkaisuehdotuksesta yhdistetyissä asioissa C-439/04 ja C-440/04 Axel Kittel v. Belgian valtio ja Belgian valtio v. Recolta Recycling SPR, kohta 32.

6.4.4 Yhtiö D: puskuriyhtiö tai välikäsi

Voi olla myös niin, että yhtiön B ja yhtiö C:n välisen yhteyden peittämiseksi käytetään yhtä tai useampaa yritystä D ("välikäsi" tai "puskuriyhtiö").²⁴⁴

6.4.5 Oikeushenkilön rangaistusvastuu

Perinteisesti rikosoikeudellinen vastuu on perustunut yksilön henkilökohtaiselle vastuulle, mutta erityisesti talousrikoksissa tulee usein sovellettavaksi²⁴⁵ oikeushenkilön rangaistusvastuuta koskevat säännökset, jotka sisällytettiin RL:n lukuun 9 vuonna 1995.

Oikeushenkilön rangaistusvastuuta *laajennettiin* vuonna 2019 siten, oikeushenkilön rangaistusvastuuta sovelletaan myös arvonlisäveroon kohdistuvaan veropetokseen ja törkeään veropetokseen. Siltä osin kuin oikeushenkilöiden toiminta voi vahingoittaa tai uhata unionin taloudellisia etuja, oikeushenkilöillä olisi oltava vastuu niiden puolesta tehdyistä rikoksista. Oikeushenkilön rangaistusvastuusta säädettyä sovelletaan myös *petokseen ja törkeään petokseen* silloin, kun kyseessä on direktiivissä tarkoitettu *Euroopan unionin taloudellisiin etuihin vaikuttava petos*.²⁴⁶ Sanotun laajennuksen alkulähde on unionipetosdirektiivi. Soveltamisen johdonmukaisuuden

²⁴⁴ Julkisasiameiehen ratkaisuehdotuksen kohta 30 yhdistetyissä asioissa Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04).

²⁴⁵ Oikeushenkilön rangaistusvastuusta ks. esim. Jaatinen, Heikki: Oikeushenkilön rangaistusvastuu. Lakimiesliiton kustannus 2000 sekä Heli Korkka-Knuts: Yrityskulttuuri ja yhtiön rikosoikeudellinen vastuu. Lakimies 7–8/2021, s. 1165–1186.

²⁴⁶ HE 231/2018 vp, s. 1.

kannalta on selkeää, että oikeushenkilön rangaistusvastuuta koskevia säännöksiä sovelletaan niin arvonlisäveroon kohdistuvaan veropetokseen, törkeään veropetokseen kuin myös petokseen ja törkeään petokseen silloin, kun kyseessä on direktiivissä tarkoitettu unionin taloudellisiin etuihin vaikuttava petos.

Unionipetosdirektiivin 5 artiklan mukaan jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet sen varmistamiseksi, että yllyttäminen tai avunanto 3 ja 4 artiklassa tarkoitettuihin rikoksiin on säädetty rangaistavaksi rikokseksi (1 kohta). Jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet sen varmistamiseksi, että 3 artiklassa ja 4 artiklan 3 kohdassa tarkoitetun rikoksen yritykset on säädetty rangaistavaksi rikokseksi (2 kohta)

6.5 Yhteisöostajat Suomessa

EU-sisäkauppapetoksista esiintyy useita eri muotoja ja myös yrityksillä on petoksissa monia eri rooleja. Suomessa tapauksia on tullut ilmi melko niukasti, mutta Ristolan ja Mäen tutkimuksessa (Verohallinto 2018) tutkittiin yhteisöostajia Suomessa. Tutkimukseen ei voitu sisällyttää muiden roolien edustajia, koska niitä ei löytynyt riittävästi profiloitua varten. Profilointi toteutettiin 30 eri ominaisuuden perusteella. Tästä syystä sisäkauppapetosten kokonaisuudessaan aiheuttamaa verovajeen euromäärä jää vain arvioiden varaan. Selvityksessä ei arvioitu sisäkauppapetosten välillisiä vaikutuksia.²⁴⁷ Profiloinnissa tunnistetut yhteisöostajayritykset olivat enimmäkseen osakeyhtiöitä. Yleisimmät toimialat olivat tukku- ja vähittäiskauppa sekä rakentaminen. Yritykset olivat varsin usein olleet arvioverotuksen kohteena ja verovelat olivat yleisiä.²⁴⁸ Verohallinnon mukaan esimerkiksi vuonna 2013 Suomessa oli 714 274 yritystä ja näistä arvioverotuksen kohteeksi on päätynyt 2 % eli yhteensä 14 128 yritystä.²⁴⁹ Tyypillisesti epäilyksiä herättävien yritysten maksut Verohallinnolle olivat vähäisiä.²⁵⁰

Yrityksryppäiden poikkeuksellisen voimakas muodostaminen oli sekin ominaista. *Kytkenä* on henkilöiden ja yritysten omistukseen tai päätösvaltaan perustuva liityntä ja edelleen kytkenät muodostavat yritysryppäitä. *Yrityksryppäs* on saman omistajatahon tai intressipiiriin määräysvallassa oleva kahden tai useamman yrityksen toiminnallinen yhteenliittymä tai yhtiöiden joukko. *Määräysvalta* yhtiössä perustuu joko suoraan omistajuuteen tai sellaiseen päätösvalan käyttöön, joka voidaan rinnastaa tosiasialliseen omistajavaltaan. Yritysten korkea ryppäytymisaste on osoittautunut yhdeksi harmaan talouden riskitekijäksi. Toisaalta samalla on muistettava, että yritystoiminnan hajauttaminen useaan eri yritykseen on täysin laillista liiketoiminnan

²⁴⁷ Ristola – Mäki 2018, s. 10. Profiloinnista ks. s. 10–12.

²⁴⁸ Ristola – Mäki 2018, s. 17–18.

²⁴⁹ Harmaan talouden selvitysyksikön selvitys 4/2015 Elinkeinotoiminnan verovelat osaraportti II, s. 6 ja 28.

²⁵⁰ Ristola – Mäki 2018, s. 17–18.

suunnittelua.²⁵¹ Selvityksen mukaan yritysten ja niiden organisaatiohenkilöiden kytkennät Viron kaupparekisteriyrityksiin olivat tavanomaista huomattavasti yleisempiä.²⁵² Suomessa alvetokset ovat lisääntyneet erityisesti teräskaupassa. Ongelmalliseksi näyttää muodostuneen betoniteräs ja teräsradoitteiden tuonti Baltian maista. Teräskauppa on melko petosherkkää ja esimerkiksi Puola, Viro ja Latvia soveltavat siltä osin käännettyä verovelvollisuutta.²⁵³

Verohallinto on kehottanut yrityksiä arvioimaan kauppakumppaneidensa *verotuksellista luotettavuutta* ja esitellyt velvollisuuden tueksi 11 tunnusmerkkiä petollisen toimijan tunnistamiseksi.²⁵⁴ Ensinnäkin mikäli yrittäjä saa pyytämättä tarjouksia, jotka ovat ”liian hyviä” ollakseen totta. Toiseksi epäilyttävää voi olla, mikäli myyjä on uusi, vasta perustettu tai rekisteröity yritys ilman taloudellista tai kaupallista historiaa. Kolmanneksi myyntierät ovat suuria suhteissa myyjän liiketoimintahistoriaan. Neljänneksi yritys tai sen edustaja ei tunne tuotetta tai markkinaa. Viidenneksi yhteys- tai vastuuhenkilöt pysyvät samoina, mutta yhtiö, sen yhteystiedot tai pankkitili vaihtuvat toistuvasti. Kuudenneksi yhteys- tai vastuuhenkilöt vaihtuvat, yhtiö pysyy samana mutta hinta laskee olennaisesti. Seitsemänneksi myyjä edellyttää käteismaksua myös suuremmissa kaupoissa. Kahdeksanneksi maksu pyydetään maksamaan kolmannelle osapuolelle tai ulkomaiselle tilille. Yhdeksänneksi maksu pyydetään suorittamaan usealle eri tilille. Kymmenenneksi maksujärjestelyt eivät vaikuta järjellisiltä tai muutoin herättävät epäilyksiä. Yhdenneksitoista yritystä ei löydy alv-velvollisten rekisteristä, vaikka liiketoiminta on laajaa.

6.6 Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän ja unionin talousarvion suojele

Unionipetosdirektiivi ulottaa taloudellisten etujen suojaamisen kaikkiin toimenpiteisiin, jotka vaikuttavat kielteisesti tai uhkaavat vaikuttaa kielteisesti unionin tai jäsenvaltioiden varoihin. Tavoitteena on suojella yhteistä arvonlisäverojärjestelmää ja unionin talousarviota kaikkein vakavimmilta arvonlisäveropetoksilta.²⁵⁵ Direktiivi vahvistaa rikosten ja seuraamusten vähimmäissäännöt. Jäsenvaltioilla on vapaus antaa tai ylläpitää tiukempia sääntöjä, mutta Suomi ei ole halunnut antaa lisäsääntelyä direktiivin soveltamisalalla. On huomattava, että unionipetosdirektiivi on korvannut yleissopimuksen Euroopan yhteisöjen taloudellisten etujen

²⁵¹ Ristola – Mäki 2018, s. 21.

²⁵² Ristola – Mäki 2018, s. 17–18.

²⁵³ Verohallinnon ja Teknisen Kaupan liiton tiedote 2018.

²⁵⁴ Verohallinto 2021.

²⁵⁵ Vakavimpien arvonlisäveropetosten lisäksi unionipetosdirektiivi sääntelee rahanpesua ja korruptiota. Lisäksi virkamiehiä koskevia säännöksiä on täsmennetty asioissa, jotka liittyvät unionin taloudellisiin etuihin. Nyt virkamiehen määritelmän tulee kattaa kaikki virkamiehet riippumatta siitä, ovatko he virkasuhteessa unionissa, jäsenvaltioissa vai kolmansissa maissa. Määritelmää on ollut tarpeen laajentaa, koska unionin varojen hallinnointiin osallistuu enenevässä määrin yksityishenkilöitä ja henkilöitä, jotka eivät ole varsinaisessa virkasuhteessa, mutta jotka kuitenkin hoitavat samalla tavoin unionin varoihin liittyvää julkista tehtävää sitä varten nimettyinä (esimerkiksi tällaisten varojen hallinnointiin osallistuvat alihankkijat).

suojaamisesta sekä siihen liittyvät kolme pöytäkirjaa²⁵⁶ (16 artikla). Direktiivi pohjautuu yleissopimukseen ja sen pöytäkirjoihin sisältäen kuitenkin uutta sääntelyä.²⁵⁷ Jäsenvaltioiden rikosoikeutta on haluttu lähentää täydentämällä hallinto- ja yksityisoikeuden mukaista unionin taloudellisten etujen suojelua kaikkein vakavimpien petosten osalta siten, että samalla vältetään epäjohtonmukaisuudet näillä oikeudenaloilla ja niiden välillä.²⁵⁸

Teleologisiin ja tavoitteellisiin argumenttityyppeihin lukeutuu se lähtökohta, että jäsenvaltioiden on taattava unionin omien varojen tehokas kantaminen. Arvonlisäverotulojen kantaminen unionin oikeuden mukaisesti ja vastaavien arvonlisäveroon perustuvien omien varojen tulouttaminen unionin talousarvioon liittyvät suoraan toisiinsa, koska *kaikista puutteista arvonlisäverotulojen kantamisessa aiheutuu mahdollisesti arvonlisäveroon perustuvien omien varojen määrän väheneminen*.²⁵⁹ Tavoitteena on siis suojella *yhteistä alv-järjestelmää* ja unionin *talousarviota*.

Jäsenvaltioiden on perittävä takaisin unionin omia varoja vastaavat summat, jotka petosten vuoksi ovat jääneet pois unionin talousarviosta.²⁶⁰ Tällä saralla on odotettavissa myös uudistuksia, koska neuvosto on pro gradun kirjoittamisen hetkellä hyväksynyt lain, jossa ”--vahvistetaan EU:n laajuiset vähimmäissäännöt rikollisen omaisuuden jäljittämisestä, tunnistamisesta, jäädyttämisestä, menetetyksi tuomitsemisesta ja hallinnoinnista monenlaisten rikosten yhteydessä.”²⁶¹

Teleologisena argumenttityyppinä näyttäytyy myös se, että veropetosten, veronkierron ja muiden väärinkäytösten torjuminen on päämäärä, joka on arvonlisäverodirektiivissä (2006/112) tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan, joten oikeussubjektit eivät saa vedota unionin oikeuteen vilpillisesti tai käyttää sitä väärin. Kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten on evättävä vähennysoikeus, jos asiassa voidaan objektiivisten seikkojen perusteella osoittaa, että kyseiseen oikeuteen vedotaan vilpillisesti tai sitä käytetään väärin.²⁶² Tämä *väärinkäytön kielto* on systeminen argumenttityyppi ja unionin oikeuden yleinen periaate, jota sovelletaan siitä

²⁵⁶ Neuvoston säädös yhteisöjen taloudellisten etujen suojaamista koskevan yleissopimuksen tekemisestä (EYVL C 316, 27.11.1995, s. 48–57). Pöytäkirjat: EYVL N:o C 313, 23.10.1996, s. 1, EYVL N:o C 151, 20.5.1997, s. 1 ja EYVL N:o C 221, 19.7.1997.

²⁵⁷ HE 231/2018 vp, s. 3.

²⁵⁸ Direktiivi 1371/2017, johdanto, kohta 3.

²⁵⁹ M.A.S. ja M.B., tuomion kohta 31; Åkerberg Fransson, tuomion kohta 26; Taricco ym., tuomion 38 kohta. Tämän taustalla on se lähtökohta, että unionin omiin varoihin kuuluvat muun muassa Euroopan unionin omien varojen järjestelmästä annetun neuvoston päätöksen 2014/335/EU, Euratom mukaisesti tulot, jotka kertyvät yhdenmukaisen verokannan soveltamisesta yhdenmukaistettuun arvonlisäveron määräytymisperusteeseen, joka on määritetty unionin sääntöjä noudattaen

²⁶⁰ M.A.S. ja M.B., tuomion kohta 32; C-546/14 Degano Trasporti, tuomion kohta 21.

²⁶¹ Lehdistötiedote huhtikuu 2024.

²⁶² A v. Finanzamt M., tuomion kohta 24; Finanzamt Wilmersdorf, määräyksen 21 kohta; Ferimet, tuomion 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

riippumatta, perustuvatko väärinkäytön kohteena olevat oikeudet ja edut perussopimuksiin, asetukseen vai direktiiviin.²⁶³

Nykyistä unionipetosdirektiiviä edeltäneessä sopimuksessa (1995) todettiin, että jäsenvaltiot pitävät Euroopan yhteisöjen taloudellisiin etuihin kohdistuvien petosten torjuntaa yhteistä etua koskevana asiana. Yhteistä etua ei kuitenkaan enää mainita, vaan sen on kauttaaltaan syrjäyttänyt *taloudellisen edun käsite*. Kuitenkin oikeuskäytännössä on tähdennetty, että *veropetosten ehkäiseminen* on yksi perusoikeuskirjan 52 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuista unionin *yleistä etua* tukevista tavoitteista²⁶⁴. Tämä on merkillepantavaa sitä taustaa vasten, että EU:n perusoikeuskirjasta tuli Lissabonin sopimuksen myötä oikeudellisesti sitova ja perussopimuksiin nähden samanarvoinen. Perusoikeuskirjan määräykset koskevat jäsenvaltioita vain silloin, kun ne soveltavat unionin oikeutta (51 artiklan 1 kohta).

Raskauttavana asianhaarana pidetään rikosta, joka on tehty neuvoston puitepääatöksessä 2008/841/YOS²⁶⁵ määritellyn *rikollisjärjestön* puitteissa (unionipetosdirektiivin 8 artikla). Puitepääatöksen 1 artiklan mukaan puitepääatöstä sovellettaessa ”rikollisjärjestöllä” tarkoitetaan rakenteeltaan jäsentynyttä yhteenliittymää, joka on ollut olemassa jonkin aikaa ja joka koostuu useammasta kuin kahdesta henkilöstä, jotka toimivat yhdessä tehdäkseen rikoksia, joista voi enimmillään seurata vähintään neljän vuoden pituinen tai sitä ankarampi vankeusrangaistus tai vapaudenriiston käsittävä turvaamistoimenpide, saadakseen niistä suoraan tai välillisesti taloudellista tai muuta aineellista hyötyä; ja ”rakenteeltaan jäsentyneellä yhteenliittymällä” yhteenliittymää, jota ei ole satunnaisesti muodostettu rikoksen välitöntä tekemistä varten, jonka jäsenillä ei tarvitse olla nimenomaisesti määriteltäviä tehtäviä, jonka jäsenyyden ei tarvitse olla jatkuvaa ja jolla ei tarvitse olla kehittyntä rakennetta.

Tässä kohtaa huomio kohdistuu kansalliseen järjestelmään. Unionipetosdirektiivin mukaan tuomarit *voivat* ottaa raskauttavan asianhaaran huomioon, mutta he *eivät* ole *velvollisia* tekemään niin. Mikäli kansallisessa rikosoikeudessa on määriteltä puitepääatöksessä 2008/841/YOS määritellyt rikokset rangaistaviksi erillisinä rikoksina ja tämä voi johtaa ankarampiin rangaistuksiin, jäsenvaltioilla ei ole velvollisuutta säätää lisäksi tästä raskauttavasta asianhaarasta.

²⁶³ Yhdistetyt asiat C-115/16 N Luxembourg 1, C-118/16 X Denmark, C-119/16 C Danmark I ja C-299/16 Z Denmark, kohta 101; ks. vastaavasti tuomio 22.11.2017, Cussens ym., C-251/16, EU:C:2017:881, 30 ja 31 kohta.

²⁶⁴ C-694/20 Orde van Vlaamse Balies ym. v. Vlaamse Regering, tuomion kohta 44; yhdistetyt asiat C-245/19 ja C-246/19 Luxemburgin valtio v. B sekä Luxemburgin valtio v. B, C, D, F.C ja muu osapuoli A, tuomion kohta 87. EUT on antanut lukuisia ratkaisuja, joissa korostetaan varsinkin perusoikeuskirjassa tunnustettujen perusoikeuksien vaikutusta EU-säädösten tulkinnassa ja soveltamisessa, ks. Ojanen 2016, s. 55.

²⁶⁵ Neuvoston puitepääatös 2008/841/YOS järjestäytyneen rikollisuuden torjunnasta.

Suomessa rikoksen tekeminen osana järjestäytyneen rikollisryhmän toimintaa on rangaistuksen *koventamisperuste* (RL 6 luvun 5 §:n 1 momentin 2 kohta). RL 6 luvun 5 §:n 2 momentin mukaan järjestäytyneellä rikollisryhmällä tarkoitetaan vähintään kolmen henkilön muodostamaa tietyn ajan koossa pysyvää rakenteeltaan jäsentynyttä yhteenliittymää, joka toimii yhteistuumin tehdäkseen rikoksia, joista säädetty enimmäisrangaistus on vähintään neljä vuotta vankeutta, taikka 11 luvun 10 §:ssä tai 15 luvun 9 §:ssä tarkoitettuja rikoksia.

Syyttäjän on vaadittava koventamisperusteiden soveltamista (samoin kuin lieventämisperusteiden). Lopulta tuomioistuin määrää sopivan rangaistuksen viran puolesta. Lähtökohtana on, että tuomioistuin tuntee lain (*jura novit curia*). Suomessa syyttäjällä ei ole velvollisuutta ilmoittaa, *minkä lajiseen tai suuruiseen rangaistukseen syytetty olisi tuomittava*. Sen sijaan monissa muissa Euroopan maissa syyttäjä vaatii syytetylle tietynsuuruista rangaistusta, jonka puitteissa tuomioistuin antaa päätöksensä. Järjestelmä poikkeaa siten Pohjoismaista, joissa näin ei ole menetelty.²⁶⁶

Taricco ym.

Rikosoikeudellista laillisuusperiaatetta koskettaa C-105/14 Taricco ym. Suuren jaoston kokoonpanossa EUT katsoi, että jäsenvaltio oli laiminlyönyt sille SEUT 325 artiklan 1 ja 2 kohdissa asetettuja velvollisuuksia tilanteessa, jossa käsillä oli törkeitä arvonnalisäveropetoksia koskevia syytteitä, mutta jossa kansallinen lainsäädäntö mahdollisti vanhentumisajan pidentämisen ainoastaan neljänneksellä sen alkuperäisestä kestosta. Käytännössä tämä oli estänyt tehokkaiden ja ennaltaehkäisevien seuraamusten määräämisen huomattavassa määrässä törkeitä petoksia, jotka kohdistuivat unionin taloudellisiin etuihin.

EUT viittasi alv-karusellipetosten monimutkaiseen ja pitkäkestoiseen tutkintaan etenkin silmällä pitäen sitä, että tuomio on lopulta annettavissa (oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin puitteissa). Päinvastainen tulkinta olisi näet johtanut siihen, että törkeitä petoksia olisi jäänyt ja jäisi myös tulevaisuudessa rankaisematta. Tämä puhuu sen puolesta, että EUT on ratkaisussaan soveltanut systeemisen argumentin rinnalla tavoitteellista argumenttityyppiä sekä ylikategorista argumenttia osana laajempaa systematiikkaa. EUT ei halunnut, että Italian löyhät vanhentumissäännökset muodostavat ”alv-karusellipetosparatiisin” ja siten uhkan rikosvastuun toteutumiseksi. Seuraamusten on oltava ennaltaehkäiseviä ja tehokkaita.

Tariccon ym. toinen keskeinen viesti on se, että SEUT 325 artikla edellyttää vanhentumisaikojen yhtäläisyyttä. Vastoin SEUT 325 artiklaa oli siis se, että jäsenvaltion omia taloudellisia etuja

²⁶⁶ Jokela 2024, s. 518.

loukkaaviin rikoksiin sovellettiin pidempiä vanhentumisaikoja, kuin vastaaviin unionin taloudellisia etuja loukkaaviin petoksiin. EUT katsoi, että kansallisen tuomioistuimen on annettava SEUT 325 artiklan 1 ja 2 kohdalle täysi oikeusvaikutus jättämällä tarvittaessa soveltamatta kansallisen oikeuden säännöksiä, jotka estävät asianomaista jäsenvaltiota täyttämästä velvollisuuksia, jotka sille on asetettu kyseisessä artiklassa.

Palatkaamme vielä SEUT 325 artiklaan, joka näyttää muodostavan alv-karusellipetoksissa järkyttömän lähtökohdan. SEUT 325 artiklan kohtien 1 ja 2 velvoittavat jäsenvaltioita suojaamaan unionin taloudellisia etuja laittomalta toiminnalta toimenpiteillä, jotka ovat *tehokkaita* ja joilla on *ennaltaehkäisevä* vaikutus. Jäsenvaltioiden on toteutettava *samat toimenpiteet suojatakseen unionin taloudellisia etuja* petolliselta menettelyltä kuin ne toteuttavat *suojatakseen omia taloudellisia etujaan* petolliselta menettelyltä. Tällaisten toimenpiteiden on tarjottava tehokas suoja jäsenvaltioissa sekä unionin toimielimissä, elimissä ja laitoksissa.

SEUT 325 artiklan 2 kohdan vaatimus saa tukea perustamissopimuksen *vilpittömän yhteistyön periaatteesta* (SEU 4 artiklan 3 kohta), joka oikeusperiaatteena on katsottava systeemiseksi argumenttityypiksi. Periaatteen mukaan unioni ja jäsenvaltiot kunnioittavat ja avustavat toisiaan perussopimuksista johtuvia tehtäviä täyttäessään. Jäsenvaltiot toteuttavat kaikki yleis- tai erityistoimenpiteet, joilla voidaan varmistaa perussopimuksista tai unionin toimielinten säädöksistä johtuvien velvoitteiden täyttäminen. Jäsenvaltiot tukevat unionia sen täyttäessä tehtäviään ja pidättäytyvät kaikista toimenpiteistä, jotka voisivat vaarantaa unionin tavoitteiden toteutumisen.

On huomattava, että tuomion *Scialdone* perusteella SEUT 325 artiklan 1 kohtaa tai taloudellisten etujen suojaamista koskevaa yleissopimusta ei kuitenkaan voida soveltaa niissä tapauksissa, joissa *ilmoitettu* arvonlisävero on jätetty maksamatta. Ilmoitetun arvonlisäveron maksamatta jättäminen ei ole yhtä vakava teko tai laiminlyönti kuin arvonlisäveropetokset. Kun verovelvollinen on täyttänyt asianmukaisesti ilmoitusvelvollisuutensa, verohallinnolla on nimittäin jo käytössään kaikki tarvittavat tiedot syntyneen verosaatavan määrän ja tämän määrän maksamisen mahdollisen laiminlyönnin toteamista varten.²⁶⁷

Julkisasiamies on huomauttanut ratkaisuehdotuksessaan, että vain kuukausia ennen tuomiota Taricco ym. Italia tuomittiin asiassa *Cestaro v. Italia* Euroopan ihmisoikeussopimuksen 3 artiklan – sekä sen aineellisen että sen menettelytapoja koskevan osan – rikkomisesta Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen todettua ”rakenteellisen ongelman” eli sen, että Italian rikoslaissa

²⁶⁷ Scialdone, tuomion kohta 40–42.

säädetyt vanhentumissäännöt ovat ”riittämättömiä” kidutuksen rankaisemiseksi ja riittävän vaaroittavan vaikutuksen takaamiseksi.²⁶⁸

M.A.S. ja M.B. sekä valtiosäännön ylimmät periaatteet

Suuren jaoston tuomio, joka sekin koski SEUT 325 artiklaa on merkittävä ja kiinnostava ennen muuta siksi, että tällä kertaa määräystä puntaroitiin ja sen haastoi valtiosäännön ylimmät periaatteet. Sitä on pidetty eräänlaisena ”Taricco II -tuomiona”. Italian perustuslakituomioistuim (Corte costituzionale²⁶⁹) esitti ennakkoratkaisupyynnön koskien SEUT 325 artiklan 1 ja 2 kohdan tulkintaa, sellaisena kuin sitä on tulkittu tuomiossa Taricco. Italian oikeusjärjestyksessä rikosasioihin sovellettavat vanhentumissäännökset ovat luonteeltaan aineellisia ja kuuluvat perustuslakiin kirjatun laillisuusperiaatteen soveltamisalaan. Perustuslakituomioistuimen mukaan rikosoikeudellinen laillisuusperiaate ja sen alaperiaate rikossäännösten täsmällisyys kuuluvat sen *valtiosäännön ylimpiin periaatteisiin*. Mikäli asia ratkaistaisiin Tariccon oikeusohjetta noudattaen, kansallisten rikosoikeudellisten vanhentumissäännösten olisi väistyttävä SEUT 325 artiklan 1 ja 2 kohtien perusteella. Tämä on vastoin Italian valtiosäännön ylimpiä periaatteita, koska se loukkaisi perustuslakituomioistuimen mukaan yksilön (syytetyn) luovuttamattomia oikeuksia ja vaarantaisi oikeudenkäynnin kohtuullisen keston.

Perustuslakituomioistuim toteaa, että EUT otti yhteensopivuuteen kantaa tuomiossa Taricco ym. vain (laillisuusperiaatteen alaperiaatteen) taannehtivuuskiellon osalta siltä osin, oliko säännös yhteensopiva Euroopan unionin perusoikeuskirjan 49 artiklan²⁷⁰ kanssa. Sen mukaan unionin tuomioistuim ei kuitenkaan tarkastellut laillisuusperiaatteen toista osaa eli vaatimusta siitä, että seuraamusjärjestelmää koskevan lainsäädännön on oltava riittävän täsmällistä. Italian perustuslakituomioistuimen mukaan se on jäsenvaltioiden yhteiseen valtiosääntöperinteeseen kuuluva vaatimus, joka esiintyy myös Euroopan ihmisoikeussopimuksen suojajärjestelmässä ja joka näin ollen vastaa unionin oikeuden yleistä oikeusperiaatetta (kohta 19).

Sekä *M.A.S ja M.B* että *Taricco ym.* koskivat Italiaa. Perustuslakituomioistuim kritisoi tuomion Taricco ym. perusteluja riittämättömiksi, koska siinä ei täsmennetä riittävästi seikkoja, jotka

²⁶⁸ Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus, Yves Bot, annettu 18.7.2017 asiassa C-42/17 M.A.S ja M.B., kohta 59. EIT:n ratkaisusta ks. Cestaro v. Italia (no. 6884/11).

²⁶⁹ Juttua käsiteltiin kansallisesti Milanon ylioikeudessa (Corte d’appello di Milano) ja Italian ylimmässä yleisessä tuomioistuimessa (Corte suprema di cassazione). Nämä tuomioistuimet ovat katsoet, että niiden tulisi tuomiossa Taricco ym. esitetyn säännön mukaisesti jättää soveltamatta Italian kansallisen rikoslain säännökset koskien rikosten vanhentumisaikaa ja ottaa siis kantaa oikeusriitojen asiasisältöön (kohta 12).

²⁷⁰ Perusoikeuskirjan 49 artiklassa määrätään laillisuusperiaatteesta ja rikoksista määrättävien rangaistusten oikeasuhteisuuden periaatteesta. Sen 1 kohdan mukaan ketään ei saa pitää syyllisenä rikokseen sellaisen teon tai laiminlyönnin perusteella, joka ei ollut tekohetkellä rikos kansallisen lainsäädännön tai kansainvälisen oikeuden mukaan. Rikoksesta ei saa määrätä sen tekohetkellä sovellettavissa ollut rangaistusta ankarampaa rangaistusta. Jos rikoksenteon jälkeen laissa säädetään lievemmästä rangaistuksesta, on sovellettava kyseistä lievempää rangaistusta.

kansallisen tuomioistuimen tulisi ottaa lukuun arvioidakseen, mikä on katsottava ”huomattavaksi määräksi” tapauksia. Siten tuomioistuinten harkintavaltaa ei rajata ja tehtävä annettaisiin näin toimivaltaisille kansallisille tuomioistuimille. Taricco ym. tuomiossa kohdassa 53 todetaan, että jos kansallinen tuomioistuin päättäisi jättää soveltamatta kyseisiä rikosoikeudellisia säännöksiä, sen olisi samalla huolehdittava, että asianomaisten henkilöiden perusoikeuksia kunnioitetaan. Edelleen täsmennetään, että tällaisen soveltamatta jättämisen edellytyksenä on se, että kansallinen tuomioistuin tarkistaa, että syytettyjen oikeuksia ei loukata (55 kohta).

Ratkaisuehdotuksessa pohjustetaan kontekstia, jossa tuomio Taricco ym. annettiin ja miksi niminomaan Italian vanhentumissäännökset ovat puhuttaneet ”riippumatta siitä, onko oikeudenkäynti aloitettu henkilöön kohdistuneen rikoksen seurauksena vai kuuluuko se talousrikollisuuden piiriin”.²⁷¹ Epäroimättä voidaan todeta, että Italiassa rikosoikeudellisen laillisuusperiaatteen juuret ulottuvat hyvin pitkälle²⁷² ja aktiivisuudellaan Italia palvelee myös muita jäsenvaltioita sekä auttaa unionin oikeutta kehittymään haastamalla EUT:n argumentteja. Ongelmia on kuitenkin seurannut siitä, että Italiassa katkaisevasta toimesta ei siis seuraa se, että vastaava vanhentumisaika alkaa kulua uudelleen, vaan siitä seuraa ainoastaan alkuperäisen vanhentumisajan keston pidentyminen neljänneksellä²⁷³.

Ratkaisuehdotukseen sisältyy merkillepantava avaus. Julkisasiamies *Yves Bot* on esittänyt, että *vapauden, turvallisuuden ja oikeuden alueen luominen* edellyttää, että unionin taloudellisiin etuihin kohdistuvien rikosten rankaiseminen edellyttää vanhentumista ja erityisesti sen katkeamista koskevien sääntöjen yhdenmukaistamista EU:ssa. Suojellessaan unionin taloudellisia etuja jäsenvaltiot soveltavat unionin oikeutta ja Bot’n näkemyksen mukaan vanhentumisajan katkaisemisen käsitettä olisi tulkittava *itsenäisenä unionin oikeuden käsitteenä* sekä ”--määriteltävä se siten, että jokainen syytetoimi ja jokainen toimi, joka on sen välttämätön jatke, katkaisee vanhentumisajan” nollaten siten jo kuluneen vanhentumisajan. Bot’n mukaan vain tällöin varmistetaan tämäntyyppisten rikosten syytteeseenpano ja ”[m]uussa tapauksessa Euroopan syyttäjänvirasto olisi todellisuudessa tuomittu epäonnistumaan” (kurs. tässä).²⁷⁴

Päätöksissä ja tuomioissa noudatetaan jo *vastavuoroisen tunnustamisen periaatetta*. Vanhentumissäännösten yhdenmukaistaminen olisi luontevinta toteuttaa *de lege ferenda* osana unionipeitosdirektiiviä, jonka soveltamisalaan se olisi perusteltua rajata. Alv-karusellipetosten kaltaisten

²⁷¹ Ks. Julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen kohdat 52–62 asiassa C-42/17 M.A.S. ja M.B.

²⁷² Julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen kohta 74, asiassa C-42/17 M.A.S. ja M.B. Kuten julkisasiamies viittaa, etenkin italialainen rikosoikeuden tutkija *Cesare Beccaria* on vaikuttanut periaatteen muovautumiseen kansallisesti ja Cesare on viitannut muun muassa *Montesquieun* teokseen *De l’Esprit des Lois* (suom. Lakien henki).

²⁷³ Ratkaisuehdotuksen kohdat 77–78.

²⁷⁴ Ratkaisuehdotuksen M.A.S. ja M.B., kohdat 100–106.

talousrikosten vanhentumissäännösten puheena ollessa taloudellinen integraatio ja talousrikosoikeuden lähentyminen EU:ssa ilmenee selvästi. Yhteiset ongelmat edellyttävät yhteisiä keinoja sekä *forum shopping* -ilmiön tilkitsemiseksi vaikuttavia rikosten vanhentumismääräyksiä.

Rikosten vanhentumissäännösten yhdenmukaistaminen saattaisi olla perusteltua myös muissa rikoksissa, joiden vaikutukset ulottuvat tosiasiaassa koko unionin alueelle. Talousrikosten lisäksi toinen kokonaisuus voisi olla ympäristöoikeus. Otettakoon esimerkiksi saasteiden kaukokulkeutuminen tuulten ja ilmavirtojen mukana arktiselle alueelle. Oikeudellisesti tosin syy-yhteyden osoittaminen saattaisi käytännössä olla haastavaa.

6.7 Tehokkaat ja ennaltaehkäisevät seuraamukset

Systeemisiin argumenttityyppeihin viittaa *yhdenvertaisuuden periaate*. Jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista, ellei yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta verovelvollisten suorittamien jäsenvaltion sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien välillä muuta johdu, ja jos nämä velvollisuudet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa (arvonlisäverodirektiivin 273 artikla).

Scialdone

EUT tähdentää tuomiossa *Scialdone*, että arvonlisäverodirektiivillä ei ole yhdenmukaistettu arvonlisäverotuksen alalla sovellettavia seuraamuksia ja tämä ala kuuluu näin ollen jäsenvaltioiden toimivaltaan. Kuitenkin arvonlisäverodirektiivin 2 ja 273 artiklasta sekä SEU 4 artiklan 3 kohdasta seuraa ensinnäkin, että jäsenvaltioiden on toteutettava kaikki lainsäädännölliset ja hallinnolliset toimenpiteet sen varmistamiseksi, että arvonlisävero kannetaan täysimääräisesti kunkin jäsenvaltion alueella, sekä petosten torjumiseksi.²⁷⁵ Tätä oikeutta rajoittaa ensinnäkin *vastaavuusperiaate* – seuraamusten on oltava vastaavia kuin kansallisiin taloudellisiin etuihin vaikuttavasta kansallisen oikeuden vastaavanlaatuisesta ja vakavuudeltaan samankaltaisesta rikkomisesta määrättävät seuraamukset. Toiseksi *tehokkuusperiaate*, joka edellyttää, että seuraamusten on oltava tehokkaita ja varoittavia. Kolmanneksi *suhteellisuusperiaate*.

Tuomiossa *Scialdone* on puntaroitu laillisuusperiaatetta, oikeusvarmuuden periaatetta ja erityisesti perusoikeuskirjan 49 artiklan 1 kohdassa vahvistettua lievemmän rangaistuksen taannehtivaa soveltamista. Tämäkin juttu ratkaistiin suuressa jaostossa. Asiassa sovellettiin SEU 4 artiklan 3 kohtaa, perusoikeuskirjan 49 artiklaa (laillisuusperiaate sekä rikoksista määrättävien rangaistusten oikeasuhteisuuden periaate), SEUT 325 artiklaa ja Taloudellisten etujen

²⁷⁵ C-574/15 *Scialdone*, tuomion kohdat 25–26; C-524/15 *Menci*, tuomion 18 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

suojaamista koskevaa yleissopimusta sekä Euroopan yhteisöjen taloudellisten etujen suojaamisesta annettua asetusta²⁷⁶.

Veroviranomainen oli tehnyt verotarkastuksen Siderlaghi S.r.l. -yhtiöön, jonka ainoa johtaja oli Mauro Scialdone. Yhtiö oli kyllä *ilmoittanut veron asianmukaisesti* vuoden 2012 osalta (yhteensä 175 272 euroa), mutta *laiminlyönyt määräajassa maksamisen*. Italian kansallisen järjestelmän mukaan mikäli verovelvollinen ei maksa arvonlisäveroa määräajassa, määrätään rikosoikeudellisia seuraamuksia (vaikka ilmoitus olisi tehty asianmukaisesti). Veroviranomainen vaati yhtiötä maksamaan verovelkansa, jonka yhtiö lupautui maksamaan kahdessa erässä. Tällöin hallinnollisten seuraamusmaksujen määrää voitiin alentaa kahdella kolmasosalla kansallisen lainsäädännön mukaan. Rikosoikeudenkäynnin lisäksi Scialdonea vaadittiin maksamaan 22 500 euron sakko. Sillä aikaa, kun Scialdonea vastaan vireille pantu rikosoikeudellinen menettely oli vielä kesken, sovellettavaa kansallista lainsäädäntöä muutettiin tavalla, jonka seurauksena menettely ei enää olisi rangaistava *lievemmän rikosoikeudellisen seuraamuksen taannehtivan soveltamisen periaate* huomioon ottaen.²⁷⁷

Tähän liittyen arvioitavana oli myös se, voidaanko tuloveron pidätysten maksamatta jättäminen katsoa vastaavanlaatuiseksi ja vakavuudeltaan samankaltaiseksi kansallisen oikeuden rikkomiseksi kuin ilmoitetun arvonlisäveron maksamatta jättäminen. Nimittäin tuloveron maksamisen kynnykset asetettiin 150 000 euroon, kun taas arvonlisäveron kynnykset asetettiin 250 000 euroon (kun se aiemmin oli 50 000 euroa). Italian hallitus taustoittaa ennakkoratkaisupyyntöä kertomalla, että lainsäätäjät ovat pyrkineet samaan tavoitteeseen eli takaamaan sen, että veronsaaja saa verot ajoissa ja että verotulot kannetaan kokonaisuudessaan. Italia toi tässä esille, että nämä sanktioidut rikkomukset eroavat toisistaan tunnusmerkistön ja havaitsemisen vaikeuden suhteen.

EUT katsoi, että alvin maksamatta jättäminen ja tuloveron pidätysten maksaminen eivät ole toisiinsa nähden vastaavanlaatuisia ja vakavuudeltaan samankaltaisia. Tässä yhteydessä EUT palauttaa mieleen aiempaa oikeuskäytäntöä. Puheena olevat rikkomukset eroavat nimittäin tunnusmerkistönsä osalta ja rikkomuksen paljastumisen helppouden tai vaikeuden osalta. Italia toimi kansallisen harkintavaltansa rajoissa ja se ei rikkonut EU-oikeutta ja siten sen ei tarvinnut

²⁷⁶ Asetuksen (EY, Euratom) N:o 2988/95(4) 1 artiklan 2 kohdan mukaan ”väärinkäytösten tunnusmerkit toteuttaa jokainen yhteisön oikeuden säännöksen tai määräyksen rikkominen, joka johtuu taloudellisen toimijan teosta tai laiminlyönnistä ja jonka tuloksena on tai voisi olla vahinko yhteisöjen yleiselle talousarviolle tai yhteisöjen hoidossa oleville talousarvioille, joko suoraan yhteisöjen puolesta kannettujen omien varojen vähenemisen tai lakkaamisen taikka perusteettoman menon takia”.

²⁷⁷ Määräajassa maksamatta jäänyt arvonlisävero alittaa uuden alarajan ja lisäksi käyttöön otettiin uusi rikosoikeudellisen vastuun lakkaamisen peruste siinä tapauksessa, että verovelka maksetaan kokonaan hallinnollisine seuraamusmaksuineen ja korkoineen ennen jutun päätymistä oikeuteen.

soveltaa samanlaista menettelyä molempiin rikkomusten ryhmiin. Toisin kuin julkisasiamies, EUT ei viitannut sanallakaan oikeusvarmuuden periaatteeseen. Julkisasiamies viittasi laillisuusperiaatteen laajempaan tulkintaan: *lex mitior* ja oikeusvarmuus rikosasioissa.

Kuten edellä on todettu, EUT:n oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltioilla on vapaus valita arvonnalisäverokarusellipetoksiin sovellettavat seuraamukset, jotka voivat olla hallinnollisia tai rikosoikeudellisia seuraamuksia tai niiden molempien yhdistelmä.²⁷⁸ EUT on kuitenkin puoltanut rikosoikeudellisten seuraamusten välttämättömyyttä tiettyjen törkeiden arvonnalisäveropetosten tehokkaaksi ja ennaltaehkäiseväksi torjumiseksi.²⁷⁹ Näin ollen noudattaakseen SEUT 325 artiklan 1 kohdassa määrättyjä velvollisuuksiaan jäsenvaltioiden on huolehdittava siitä, että unionin taloudellisiin etuihin kohdistuvista törkeistä arvonnalisäveropetoksista voidaan rangaista rikosoikeudellisilla seuraamuksilla, jotka ovat tehokkaita ja ennaltaehkäiseviä.²⁸⁰

Unionipetosdirektiivin mukaan seuraamusten tarkoituksena on turvata koko unionin kattava vahva *ennalta ehkäisevä vaikutus* mahdollisiin rikoksentekijöihin. Jäsenvaltioiden tulee säätää seuraamusten tyypit ja tasot *suhteellisuusperiaatetta* noudattaen: seuraamusten on vastattava tasoltaan sitä, mikä on oikeassa suhteessa rikoksiin.²⁸¹ Suhteellisuuden lisäksi korostetaan seuraamusten *oikeasuhtaisuutta*.

Sellaiset seuraamukset, joita *ei voida rinnastaa rikosoikeudellisiin seuraamuksiin ja jotka on määrätty samalle henkilölle samasta toiminnasta*, voidaan ottaa huomioon, kun henkilö tuomitaan unionipetosdirektiivissä määritellystä rikoksesta. Muiden seuraamusten osalta on noudatettava täysimääräisesti *ne bis in idem* -periaatetta, joka koskee kieltoa syyttää ja rangaista rikosoikeudellisessa menettelyssä kahdesti samasta rikoksesta. Unionipetosdirektiivin ei ole tarkoitus vaikuttaa kurinpidollisten seuraamusten tai muiden kuin rikosoikeudellisten toimenpiteiden tai seuraamusten asianmukaiseen ja tehokkaaseen soveltamiseen.

EUT on korostanut, että *tarkoitus ei ole edetä kohti ankaraa vastuuta*, sillä se menisi pidemmälle, kuin veronsaajan oikeuksien säilyttämisen kannalta on välttämätöntä.²⁸²

Mittavia ponnisteluja vaativista tutkinnoista ja oikeudenkäynneistä huolimatta laittomien tulojen takaisinperintäaste jää erittäin pieneksi, mikä on *Marius-Cristian Frunzan* mukaan alv-petosten suurin ongelma. Lainvalvontaviranomaiset onnistuvat takavarikoimaan rikollisen järjestyksen johtoportaan omaisuutta tai pankkitilien varoja, mutta koko kuvassa tämä edustaa

²⁷⁸ M.A.S. ja M.B., tuomion kohta 33; Åkerberg Fransson, tuomion 34 kohta; Taricco, tuomion 39 kohta.

²⁷⁹ M.A.S. ja M.B., tuomion kohta 34; Taricco ym., tuomion 39 kohta.

²⁸⁰ M.A.S. ja M.B., tuomion kohta 35; Taricco ym., tuomion kohdat 42 ja 43.

²⁸¹ Direktiivi 1371/2017, johdanto, kohta 15.

²⁸² Finanzamt Wilmersdorf, määräyksen 25 kohta; Ferimet, tuomion 49 kohta.

tosiasiassa vain murto-osaa kierretyistä veroista. Isossa-Britanniassa on kehitetty järjestelmä, jossa vankeusaika on asetettu kaksinumeroiseksi ja rikollisia pyritään kannustamaan palauttamaan laittomin keinoin saatuja varoja alentamalla vankeusrangaistuksia. Rikollisille oli aikaisemmin houkuttelevampaa mukautua noin viiden vuoden tuomion täytäntöönpanoon ja sen jälkeen hyötyä laittomin keinoin saaduista voitoista.²⁸³ Esimerkiksi päästökauppahuijauksen yksi päätekijä *Zaoui* on jo vapautunut vankilasta, mutta valtiolla on vaikeuksia saada takaisin kaikki menettämänsä rahat²⁸⁴.

On järkevää, että rangaistuksen alentaminen kytketään nimenomaan rikoksella saadun hyödyn menettämiseen, eikä niin, että pelkästään tutkintaa ja oikeudenkäyntiä nopeuttamalla rikos ”saadaan pois päiväjärjestyksestä” ja sen jälkeen valtion viranomaiset löytävät jälleen edestään taakse jääneen kysymyksen siitä, kuinka menetetty verovarot saadaan takaisin. Toisaalta rangaistusten on oltava oikeasuhtaisia ja sekään ei ole tavoiteltava tilanne, että rangaistuksia hivutetaan tarkoituksella erittäin korkeiksi. Yhtäältä tuntuja rangaistuksia puoltaa arvonlisäverokarusellipetosten poikkeuksellinen vahingollisuus koko yhteiskunnalle ja rangaistuksella tavoiteltu ennaltaehkäisevä pelotevaikutus sekä mittava, vaativa esitutkinta. Arvonlisäverokarusellijutut voivat olla huomattavan kuormittavia oikeusjärjestelmälle ja päästökauppahuijauksen oikeudenkäynti valituksineen kesti yli kymmenen vuotta. Käsittely tapahtuu väistämättä jossain määrin muiden tapausten kustannuksella.

7 Hallinto-oikeudelliset näkökohdat verotuksessa ja tietoisuudesta

7.1 Lainalaisuusperiaate, julkisen vallan käyttö ja veroprosessin kaksiasianosaissuhde
Hallinnon lainalaisuusperiaatteen mukaan julkisen vallan käytön tulee perustua lakiin. Kaikessa julkisessa toiminnassa on noudatettava tarkoin lakia (Suomen *perustuslain* (731/1999, PL) 2 §:n 3 momentti). Julkisen vallan käyttö voidaan perustaa joko lakiin tai välittömästi sovelletta-
vaan EU-oikeuteen tai kansainväliseen sopimukseen, mikäli ne on saatettu lailla voimaan²⁸⁵. Arvonlisäverolailla on toimeenpantu arvonlisäverodirektiivi osaksi kansallista oikeusjärjestystä ja julkisen vallan käyttö voidaan perustaa siihen. AVL:aa täydentää *arvonlisäveroasetus* (50/1994).

Julkista valtaa käyttäessään viranomainen tekee *yksityisten oikeuksiin tai velvollisuuksiin välittömästi vaikuttavia hallintopäätöksiä*. Verotus käsittää siten viranomaisen julkisen vallan käyttöä. Lailla on säädettävä yksilön oikeuksien ja velvollisuuksien perusteista sekä asioista, jotka perustuslain mukaan muuten kuuluvat lain alaan (PL 80 §:n 1 momentti). Valtion verosta

²⁸³ Frunza 2019, s. 94.

²⁸⁴ Gautronneau, Vincent: Le créateur de l’arnaque à la taxe carbone Grégory Zaoui bientôt libéré (2020).

²⁸⁵ Mäenpää 2018, s. 144–145.

säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä oikeusturvasta (PL 81 § 1 momentti).

Lakisidonnaisuudella suojataan monia perusoikeuksia, joista tutkielman teemaa silmällä pitäen keskeisiä ovat varallisuuden suoja veropetossäännöksessä²⁸⁶, oikeus vapauteen ja turvallisuuteen sekä henkilötietojen suojaan, ammatillinen vapaus ja oikeus tehdä työtä, elinkeinovapaus, omistusoikeus, oikeus tehokkaiseen oikeussuojakeinoihin ja oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin, syyttömyysolettama ja oikeus puolustukseen, laillisuusperiaate ja rikoksista määrättävien seuraamusten oikeasuhteisuuden periaate sekä ne bis in idem -periaate (kielto tutkia, syyttää ja rankaista kahdesti samassa asiassa). Ne bis in idem kannalta keskeinen on perusoikeuskirjan 50 artikla ja EIS 7. lisäpöytäkirja.

7.2 Vähennysoikeus

Vähennysoikeuden osalta EUT:n oikeuskäytäntö on varsin vakiintunutta. Vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään, eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa, jos verovelvolliset, jotka haluavat käyttää vähennysoikeutta, noudattavat vähennysoikeudelle asetettuja aineellisia ja muodollisia vaatimuksia tai edellytyksiä. Vähennysoikeus on siten ”yhteisen arvonlisäverojärjestelmän peruseriaate”.²⁸⁷ Vähennysoikeuden perusteella verovelvollinen saa vähentää arvonlisäverollista liiketoimintaa varten hankkimiensa tuotantopanosten hankintaan sisältyvän veron valtiolle tilitettävää veroa laskiessaan. Pääsääntöisesti kaikki tällaiset verot ovat vähennyskelpoisia²⁸⁸. Vähennysoikeus vapauttaa elinkeinonharjoittajan kaiken taloudellisen toimintansa yhteydessä maksamasta tai maksettavasta arvonlisäverosta riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista. Tämä toteuttaa verotuksen neutraalisuutta.²⁸⁹ Arvonlisävero rasittaa yritystoimintaa tosin tilanteessa, jossa yrityksellä on vähennykseen oikeuttamatonta toimintaa tai kysymys on vähennysrajoitusten alaisesta hankinnasta.

Käytännössä *laajan vähennysoikeuden periaate* estää veron kertaantumisen.²⁹⁰ Oikeus arvonlisäveron vähennysoikeuteen edellyttää sekä aineellisten että muodollisten vaatimusten tai

²⁸⁶ Tapani 2014, s. 615.

²⁸⁷ C-596/21 A v. Finanzamt M., tuomion kohta 21; Ferimet, tuomion kohta 31.

²⁸⁸ Juanto – Punavaara – Saukko 2018, s. 223.

²⁸⁹ Varhaisemmasta oikeuskäytännöstä ks. asia 268/83 D.A. Rompelman ja E. A. Rompelman-Van Deelen v. Minister van Financiën, tuomion kohta 19. Näin myös Finanzamt M., tuomion kohta 22. Samoin Mahagében ja Dávid, tuomion kohta 39.

²⁹⁰ Huhtala – Kallio – Lindholm – Ojala – Sääsilahti – Takalo 2018, s. 646–647. Vähennettävää veroa koskevat säännökset sisältyvät AVL 10 lukuun. AVL 102 §, joka vastaa arvonlisäverodirektiivin 168 artiklaa on yleissäännös. Oikeus vähennykseen tulee AVL 173 §:n perusteella mahdolliseksi jo silloin, kun verovelvollinen ryhtyy hankkimaan tavaroita ja palveluja verollista liiketoimintaa varten. Vähennysoikeus voi olla myös osittaista (AVL 117 §). Teemasta on kirjoittanut Kalle Määttä artikkelissa Vähennysoikeuden jakaminen arvonlisäverotuksessa. Verotus 2/2023, s. 192–201. Vähennysoikeuden jakamisesta oikeuskirjallisuutta on kovin vähän, mihin lienee

edellytysten noudattamista. *Aineellisten* vaatimusten tai edellytysten osalta direktiivin 168 artiklan a alakohdan mukaan vähennysoikeuden saamiseksi asianomaisen on yhtäältä oltava arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettu verovelvollinen. Toisaalta verovelvollisen täytyy käyttää tavaroita tai palveluja myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verollisiin liiketoimiinsa, ja aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toisen verovelvollisen on pitänyt luovuttaa nämä tavarat tai palvelut. Edellytyksenä on, että se tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus, jota lasku koskee, on tosiasiallisesti toteutunut.²⁹¹ Verollisen liiketoimen olemassaolo on selvitettävä kansallisen oikeuden todistelusäännösten mukaisesti arvioimalla kokonaisvaltaisesti kunkin yksittäistapausten kaikkia osatekijöitä ja olosuhteita.²⁹²

Muodollinen vaatimus tai edellytys on se, että verovelvollisella on oltava arvonlisäverodirektiivin 220–236 artiklan ja 238–240 artiklan mukaisesti laadittu lasku.²⁹³ Arvonlisäverodirektiivin 218 artiklan mukaan jäsenvaltioiden on hyväksyttävä laskuksi kaikki paperimuodossa tai sähköisessä muodossa olevat tositteet tai ilmoitukset. Laskun avulla selviää, miten myyjä on käsitellyt myyntiään arvonlisäverotuksessa. Toisaalta lasku toimii ostajan vähennysoikeuden perusteena. Myyjän on merkittävä suorittamansa vero laskulle ja ostaja puolestaan on oikeutettu tekemään ostovähennyksen kyseisen laskun perusteella. Kolmanneksi laskun merkitys on valvonnallinen. Laskujen avulla viranomaiset voivat suorittaa tehokkaasti verovalvontaa varmistamalla verovelvollisten toimien oikeellisuuden.²⁹⁴

7.3 Hallinnollinen rikosprosessi ja sanktioluonteinen hallinnollinen seuraamus

Rangaistus on seuraamus, jonka valtion elin, jolle laissa on suotu rangaistusvalta, tuomitsee laissa rikokseksi määritellyn teon seurauksena tarkoituksena, että rangaistavalle henkilölle aiheutettaisiin kielteinen kokemus. Tavoitteena on ohjata normin noudattamisen polulle ja tehostaa normin noudattamista.²⁹⁵ Kuten edellä on todettu, vero-oikeuden sanktiojärjestelmä on yhdistelmä hallinnollisia ja rikosoikeudellisia sanktioita eli rangaistusluonteisia seuraamuksia. Verotusmenettelyssä tapahtuneet väärinkäytökset käsitellään joko hallintomenettelyssä eli verotusmenettelyn sisällä tai rikosprosessissa. Prosessinvalintaan vaikuttavat käsiteltävän

myötävaikuttanut se melko pelkistetty AVL 117 § ja niukat lain esityöt. KHO:n oikeuskäytäntöä kyllä on. Ks. Määttä 2023, s. 192.

²⁹¹ C-289/22, A.T.S. 2003 Vagyongvédelmi és Szolgáltatató Zrt., ”f.a.” v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, määräyksen kohdat 44–46.

²⁹² A.T.S. 2003 Vagyongvédelmi és Szolgáltatató Zrt., ”f.a.” v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, määräyksen kohta 46; C-610/19 Vikingo Fővállalkozó, määräyksen kohta 46 oikeuskäytäntöviittauksineen.

²⁹³ A.T.S. 2003 Vagyongvédelmi és Szolgáltatató Zrt., ”f.a.” v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, määräyksen kohta 47; Vikingo Fővállalkozó, määräyksen kohta 43 oikeuskäytäntöviittauksineen.

²⁹⁴ Tannila – Kukkonen – Pääkkilä 2013, s. 19.

²⁹⁵ Anttila – Heinonen 1971, s. 16. Kielteinen kokemus -ilmausta käyttää myös Nuutila 1995, s. 3.

tapauksen vakavuus, mahdollinen tekijässä ilmenevä syyllisyys ja teolla tavoiteltu verohyödyn määrä.²⁹⁶

Kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten on *evättävä arvonnäköveron vähennysoikeus*, mikäli voidaan osoittaa, että verovelvollinen, jolle vähennysoikeuden perusteena olevat tavarat tai palvelut on toimitettu, *tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää* hankinnallaan osallistuvansa liiketoimeen, joka oli osa kriminalisoitua arvonnäköveropetosta.

Ongelmallista ei ole niinkään tietoisuustestin sisältö, vaan laillisuusperiaatteen kannalta se, että tietoisuustestin muodollinen puoli näyttää jäävän osittain vaillinaiseksi: tietoisuustestistä ei toistaiseksi ole voimassa olevassa oikeudessa nimenomaista säännöstä. Tietoisuustesti johdetaan ja oikeutetaan perustamissopimuksista, arvonnäköverodirektiivistä ja taloudellisten etujen suojaamista koskevasta yleissopimuksesta ”kautta rantain”, mikä ei toteuta parhaalla mahdollisella tavalla hallinnon lainalaisuusperiaatetta julkisen vallan käyttö sekä veroasioiden kaksiasianosaissuhde huomioon ottaen.

Arvonnäköveron vähennysoikeuden epääminen on hallinnollinen sanktio eli *sanktioluonteinen hallinnollinen seuraamus*²⁹⁷. Hallinnollisessa rikosprosessissa (esimerkiksi verojutut ja hallinnolliset sanktiot) erityisprosessin piirteet ilmenevät eri vahvuisina. Oikeudenkäynnin *kohde* ja *sisältö* eriyttävät hallintoprosessin menettelymuotoja sekä -periaatteita. Eroavaisuudet koskevat vireillepano-oikeutta ja asianosaisrelaatioita. Veroprosessit perustuvat selvästi kahden asianosaisen (asianosainen – julkisyhteisö) väliseen suhteeseen eli *kaksiasianosaissuhteeseen*.²⁹⁸

Tällaisia hallinnollisia seuraamuksia käytetään yhä enemmän.²⁹⁹ Esko Yli-Hemminki on kiinnittänyt huomiota siihen, että hallinnollisissa seuraamuksissa vastuun alaraja ja syyllisyyden aste asettuvat matalammalle tasolle.³⁰⁰ Lievimät rikokset sisältyvät etenkin Manner-Euroopassa ja anglosaksisissa maissa hallinto-oikeuden piiriin järjestyksikkomuksina, eivätkä niinkään rikosoikeuteen.³⁰¹ Kuitenkin tosiasiaissa hallinnollinen pakote, kuten veronkorotus on lähellä rikosoikeudellista rangaistusta.³⁰²

²⁹⁶ Laapas 2022, s. 157.

²⁹⁷ Mäenpää 2019, s. 150. Muita sanktioluonteisia hallinnollisia seuraamuksia ovat muun muassa veronkorotus, erilaiset seuraamusmaksut, pysäköintivirhemaksu ja joukkoliikenteen tarkastusmaksu. Sen sijaan esimerkiksi elinkeinoluvan peruutus, virkamiehen irtisanominen, uhkasakon määrääminen tai myönnetyn tuen takaisinperintä eivät ole luonteeltaan hallinnollisia seuraamuksia, vaan ne ovat asianosaisen kannalta *rajoittavia tai velvoittavia hallintopäätöksiä*. Kaikista tällaisista päätöksistä valitetaan hallintotuomioistuimeen.

²⁹⁸ Mäenpää 2018, s. 848.

²⁹⁹ Laapas 2023, s. 94; Yli-Hemminki 2023, s. 118.

³⁰⁰ Yli-Hemminki 2023, s. 118.

³⁰¹ Nuutila 1995, s. 4.

³⁰² Anttila – Heinonen 1977, s. 14–16.

7.4 Hallintoprosessin rikosprosessuaaliset laatuvaatimukset

Hallinnollisessa sanktiossa on käsillä *hallinnollinen rikosprosessi*. Kun hallinnollinen seuraamus on rangaistusluontoinen, sen määrittämiseen ja käsittelyyn hallintotuomioistuimessa liittyy *rikosprosessuaalisia laatuvaatimuksia*: rikosoikeudellinen laillisuusperiaate, kaksoisrangaistuksen kieltä (ne bis in idem eli kieltä tutkia, syyttää ja rankaista kahdesti samassa asiassa), syyttömyysolettama, itsekriminointisuoja sekä vaatimuksia, jotka liittyvät oikeusturvan tehokkuuteen (PL 8 ja 21 §) ja oikeuksien turvaamiseen. Hallinnollisessa rikosprosessissa korostuu myös suullisen käsittelyn tarve.³⁰³

Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan vähennysoikeus on evättävä ensinnäkin silloin, kun *verovelvollinen itse* syyllistyy arvonlisäveropetokseen. Toiseksi, kun objektiivisten seikkojen perusteella voidaan osoittaa, että verovelvollinen, jolle vähennysoikeuden perusteena toimivat tavarat on luovutettu tai palvelut on suoritettu, tiesi tai olisi pitänyt tietää osallistuvansa kyseiset tavarat tai palvelut hankkimalla liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäveropetosta, johon tavarantoimittaja tai palvelun suorittaja tai jokin muu kyseisten tavaroiden tai palvelujen vaihdantaketjun aikaisemman tai myöhemmän vaiheen toimija syyllistyi.³⁰⁴ Tällaista verovelvollista pidetään arvonlisäverodirektiivin kannalta *osallisena* petokseen tai sen *edesauttajana*. On huomattava, että näin on riippumatta siitä, saako hän tavaroiden jälleenmyynnistä tai palvelujen käyttämisestä myöhemmissä verollisissa liiketoimissaan voittoa vai ei.³⁰⁵

Oikeuskäytännön mukaan, kun on olemassa viitteitä sääntöjenvastaisuuksista tai petoksesta, verovelvolliselta vaaditaan *erityistä huolellisuutta* sen varmistamiseksi, että liiketoimi ei johda petokseen osallistumiseen. Tätä huolellisuuden arviointia rajoittaa *suhteellisuusperiaate*, joka sisältyy yleisenä oikeusperiaatteena systeemiin argumenttityyppeihin. Verovelvolliselta ei siten voida vaatia sellaisia monitahoisia ja perusteellisia selvityksiä, joita kansallinen veroviranomainen voi suorittaa.³⁰⁶

On tyypillistä, että sekä esitutkinta että veroviranomaisen tutkinta ovat käynnissä samaan aikaan ja tutkinnat ovat ajallisesti lähekkäin.³⁰⁷ EUT:n oikeuskäytännön perusteella hallinnollinen seuraamus on kuitenkin yleensä määrätty ensin, missä ilmenee aiemmin todetusti *Jaakko Markuksen* kuvaamalla tavalla oikeussuojamekanismien ominaispiirteet. Veroviranomaisella on keskeinen tehtävä vilpillisen menettelyn toteennäyttämisessä: EUT on oikeuskäytännössään

³⁰³ Mäenpää 2019, s. 150–151.

³⁰⁴ C-289/22, A.T.S. 2003 Vagyongvédelmi és Szolgáltatató Zrt., ”f.a.” v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, määräyksen kohta 52; Ferimet, tuomion kohdat 46 ja 48.

³⁰⁵ A v. Finanzamt M., tuomion kohta 22–23, 24, 25; Ferimet, tuomion kohdat 46 ja 47;

³⁰⁶ Aquila Part Prod Com S.A.

³⁰⁷ Laapas 2023, s. 94–95.

edellyttänyt, että *veroviranomaisen* tehtävänä on yksilöidä täsmällisesti petoksen muodostavat seikat ja esittää näyttö vilpillisistä menettelyistä sekä toisaalta osoittaa, että verovelvollinen on osallistunut aktiivisesti kyseiseen petokseen tai että se tiesi tai sen olisi pitänyt tietää liiketoimen olevan osa petosta. Riittävänä ei kuitenkaan ole pidettävä sitä, että veroviranomainen osoittaa kyseisen liiketoimen vain kuuluvan kehämäiseen laskutusketjuun tai että vähennysoikeuden epääminen perustetaan sille, että liiketoimen jäsenet tunsivat toisensa.³⁰⁸ *Jere Törmänen* on tähdentänyt, että veropetokset ovat enenevässä määrin koko yhteisön ongelma ja myös tällöin arvonlisäverojärjestelmän toimivuus on kyettävä turvaamaan. Veropetoksiin puuttuminen ja tehokkaat keinot eivät saisi tapahtua velvoitteensa hoitavien ja vilpittömässä mielessä toimivien verovelvollisten kustannuksella.³⁰⁹

Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd ja Bond House Systems Ltd v. Commissioners of Customs & Excise

Optigen, Fulcrum ja Bond House ostivat mikroprosessoreja Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneilta yhtiöiltä ja myivät ne muissa jäsenvaltioissa sijaitseville asiakkaille. Tuomiossa olennaista oli se, että sellaiset liiketoimet, jotka eivät itsessään olleet arvonlisäpetoksia, olivat verovelvollisen tavaroiden luovutuksia. Liiketoimet olivat todellisia, mitä puolsi se, että tavarat vaihtoivat omistajaa ja maksu suoritettiin. Liiketoimien tuli täyttää objektiiviset arviointiperusteet. Tapauksessa riidattomaksi seikaksi todettiin, että Bond House on hyvämaineinen yhtiö, joka ei ollut tietoinen petoksesta ja ei ollut toiminut piittaamattomasti. ”Vyyhtiin” oli siis sekoitettu hämäykseksi hyvämaineinen yhtiö. Systemiset argumenttityypit korostuivat siten, että EUT vetosi paljolti aikaisempaan oikeuskäytäntöönsä ja oikeusperiaatteisiin sekä arvonlisäverotuksesta verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen. Lisäksi argumentointi pohjautui kielellisiin argumenttityyppeihin ja oikeudellisesti merkityksellisiin käsitteisiin, kuten ”taloudellisen toiminnan” käsite, ”tavaroiden luovutus” ja ”verovelvollinen tässä ominaisuudessaan”.

Asiassa oli esillä myös lainvastaisten liiketoimien arvonlisäverokohtelu. EYT:n oikeuskäytännön mukaan lainvastaiset liiketoimet eivät ole arvonlisäverollisia ja tämä koskee myös tavaroita, joilla itse niiden luonteen tai erityispiirteiden vuoksi ei voida käydä laillista kauppaa, eikä niitä voida saattaa vaihdannan piiriin. Verotuksen neutraalisuuden periaate on niin vahva, että se estää tekemästä yleisesti eroa laillisen ja lainvastaisen toiminnan välillä. Tämän vuoksi tietyn käyttäytymisen luokittelusta rangaistavaksi ei itsessään seuraa poikkeusta verotukseen. Tällainen poikkeus tulee kysymykseen vain niissä erityistilanteissa, joissa tiettyjen tavaroiden tai

³⁰⁸ C-512/21, *Aquila Part Prod Com S.A.*

³⁰⁹ Törmänen 2007, s. 8.

palveluiden erityisten tunnusmerkkien vuoksi kaikki kilpailu laillisen ja lainvastaisen elinkeinoalan välillä on suljettu pois.³¹⁰

Åkerberg Fransson

Vastaaja H. Åkerberg Fransson oli tapahtumien hetkellä itsenäinen ammatinharjoittaja, jonka pääasiallinen toimiala oli muikun pyynti ja myynti. Fransson oli laiminlyönyt veron ilmoitusvelvollisuutensa. Ruotsin veroviranomainen määräsi Franssonille veronkorotuksen ja lisäksi vireille pantiin rikosoikeudenkäynti törkeistä veropetoksista. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan syyte perustui samaan tekoon (arvonlisäveron ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönti), kuin mistä hallinnollinen seuraamus oli määrätty. Keskiössä oli myös kysymys EUT:n toimivallasta.

Juttu oli siitä poikkeuksellinen, että useiden maiden hallitukset (Tanska, Tšekki, Irlanti, Alankomaat ja komissio) esiintyivät unionin tuomioistuimessa väliintulijoina ja ilmoittivat kantanaan, että EUT:lla ei olisi toimivaltaa ottaa asiaa tutkittavaksi. Perusoikeuskirjan osalta on muistettava, että sen määräykset koskevat jäsenvaltioita vain silloin, kun ne soveltavat unionin oikeutta. Keskeinen viesti siten on, että asiassa sovelletaan unionin oikeutta ja perusoikeuskirja tulee sovellettavaksi tilanteessa, jossa on käsillä sekä hallinnollinen seuraamus että rikosoikeudenkäynti.

EUT:n mukaan perusoikeuskirjan 50 artiklassa mainittu *ne bis in idem* -periaate ei ole esteenä sille, että jäsenvaltio määrää saman teon eli arvonlisäveron ilmoitusvelvollisuuden noudattamatta jättämisen perusteella ensin verotuksellisen seuraamuksen ja sitten rikosoikeudellisen seuraamuksen (tai sekä että), mikäli ensimmäinen seuraamus ei ole luonteeltaan rikosoikeudellinen. Kansallisen tuomioistuimen arvioitavaksi jää, onko tuo seuraus rikosoikeudellinen.

Olennaista oli jälleen se, että jäsenvaltion on ennen muuta turvattava seuraamusten tehokkuus, oikeasuhtaisuus ja varoittava luonne. Tässä kohdin EUT viittaa seuraamuksia koskevaan vaikiintuneeseen oikeuskäytäntöön. Jäsenvaltioilla on vapaus valita sovellettavat seuraamukset, jotta taataan arvonlisäverotulojen kantaminen täysimääräisesti ja turvataan samalla unionin taloudelliset edut.

Ainoastaan silloin, kun verotuksellinen seuraamus on perusoikeuskirjan 50 artiklan mukaisesti luonteeltaan *rikosoikeudellinen* ja kun se on tullut *lopulliseksi*, kyseinen määräys on esteenä sille, että samaa henkilöä vastaan nostetaan syyte samasta teosta. EUT:n mukaan *verotuksellisten seuraamusten rikosoikeudellisen luonteen arvioimisessa on merkitystä kolmella kriteerillä.*

³¹⁰ Bond House Ltd ym. tuomion kohta 49 oikeuskäytäntöviittauksineen.

Ensimmäinen kriteereistä koskee rikkomisen luonnehdintaa kansallisessa oikeudessa, toinen rikkomisen luonnetta ja kolmas sen seuraamuksen luonnetta ja ankaruutta, joka tekijälle voidaan määrätä.

8 Rikosprosessin ja hallintoprosessin rajapinnalla

8.1 Rikosoikeudellinen laillisuusperiaate rajapintojen yhdistäjänä

Rikosoikeudellinen laillisuusperiaate (*nulla poena sine lege, nullum crimen sine lege*) on oikeusvaltion ja oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin keskeisimpiä tunnusmerkkejä. Periaatteen juuret ulottuvat valistusajan filosofiaan. Oikeusperusta on vahva: periaate on kirjattu *Euroopan ihmisoikeussopimuksen* (SopS 18–19/1990) 7 artiklaan sekä *Kansalaisyhteiskuntaa ja poliittisia oikeuksia koskevan kansainvälisen yleissopimuksen* (SopS 7–8/1976) 15 artiklaan. Suomessa rikosoikeudellinen laillisuusperiaate kirjattiin lakiin ensimmäisen kerran perusoikeusuudistuksessa³¹¹. Laillisuusperiaatteesta säädetään PL 8 §:ssä ja rikoslain kokonaisuudistuksen myötä myös RL 3 luvun 1 §:ssä. PL 8 §:n mukaan ”Ketään ei saa pitää syyllisenä rikokseen eikä tuomita rangaistukseen sellaisen teon perusteella, jota ei tekohetkellä ole laissa säädetty rangaistavaksi. Rikoksesta ei saa tuomita ankarampaa rangaistusta kuin tekohetkellä on laissa säädetty.” Lakisidonnaisuutta ilmentää myös PL 2 §:n 3 momentti, jonka nojalla julkisen vallan käytön tulee perustua lakiin. Kaikessa julkisessa toiminnassa on noudatettava tarkoin lakia.

Rikosoikeudellisesta laillisuusperiaatteesta hahmottuu alaperiaatteita, joilla kullakin on osittain eri kohderyhmä ja toisistaan selkeästi erotettavat sisällöt³¹².

8.1.1 Taannehtivan lainsäädännön kielto ja lievemmän lain periaate

Ensinnäkin *taannehtivuuskiellon* mukaan jälkikäteen ei ole mahdollista säätää tekoa rangaistavaksi. Taannehtivan lainsäädännön kielto on nähty olevan voimassa perustuslain tasoisena oikeutena jo ennen nykyistä perustuslakia, vaikka siitä ei vielä tuolloin ollut nimenomaista säännöstä³¹³. Taannehtivuuskieltoon sisältyy *lievemmän lain periaate*, jonka mukaan, jos tekohetkellä on ollut voimassa sisällöltään toisenlainen laki kuin tuomitsemishetkellä, tulee soveltaa tekijän kannalta suotuisampaa lakia. Lievemmän lain periaatteesta on kuitenkin kaksi poikkeusta: määräaikaisten kriminalisoinnit ja blankorangaistussäännökset.³¹⁴

8.1.2 Praeter legem -kielto

Toiseksi *praeter legem* -kiellon mukaan tuomari ei saa mennä säädetyn lain ulkopuolelle syytetyin vahingoksi. Sekä rikoksen että siitä tuomitettavan rangaistuksen tai muun

³¹¹ Hallitusmuodon 6 a §:aan, ks. HE 309/1993 vp.

³¹² Ks. Nuutila 1997, s. 47–67.

³¹³ HE 309/1993 vp, s. 21.

³¹⁴ Nuutila 1997, s. 66.

rikosoikeudellisen seuraamuksen on perustuttava lakiin³¹⁵. Laillisuusperiaate ja lainsäätäjää koskeva epätäsmällisyyskielto³¹⁶ edellyttää, että rikosten tunnusmerkitöt on kirjoitettava mahdollisimman tarkkarajaisiksi.³¹⁷

Moderniin, taloudelliseen toimintaan liittyvät rikosten tunnusmerkitöt eivät kuitenkaan ole yhtä tarkkarajaisia, kuin perinteisten rikosten tunnusmerkitöt³¹⁸. Rajanveto sallitun menettelyn, riskinoton ja kielletyn toiminnan välillä voikin olla haastavaa. Lopulta käsitteet täsmentyvät ja vakiintuvat oikeuskäytännössä ja oikeustieteessä.³¹⁹ Tuomioistuin voi muovata oikeustilaa tulkitsemalla lakia eri tavalla kuin aikaisemmin. Laveampi, löyhempi kirjoitusasu mahdollistaa oikeustilan muuttamisen vastaisuudessa lakia tulkitsemalla.³²⁰

8.1.3 Analogiakielto

Kolmanneksi laillisuusperiaatteeseen sisältyy *analogiakielto*, josta voidaan erottaa lainanalogia ja oikeusanalogia, jotka molemmat ovat kiellettyjä syytetyn vahingoksi. Sen sijaan syytetyn eduksi analogia on mahdollista.³²¹

8.1.4 Epätäsmällisyyskielto

Rikosoikeudellisten säännösten on oltava täsmällisiä (*täsmällisyysvaatimus* ja toisin sanoen *epätäsmällisyyskielto*). Tämä vaatimus kohdistuu lainsäätäjään³²² sekä kansallisen oikeuden että EUT:n tuomioiden perusteella.

8.1 Rikosprosessin ja hallintoprosessin funktiot

Rajapinnan hahmottamiseksi on perusteltua vertailla rikosprosessin ja hallintoprosessin funktioita. Rikosprosessin funktiot kulminoituvat oikeussuojan antamiseen ja syytetyn oikeusturvasta huolehtimiseen, rikosvastuun toteuttamiseen, käyttäytymisen ohjaamiseen sekä konfliktinratkaisuun. Eriytetty funktioajattelu mahdollistaa sen, että rikosprosessin eri vaiheissa funktiot saavat hieman erilaisia painotuksia.³²³ Oikeussuojan antaminen ja rikosvastuun toteuttaminen yhdessä rikoksen tekemisen ennaltaehkäisemisen kanssa muodostavat rikosprosessin

³¹⁵ Nuutila 1995, s. 31. Blankorangaistussäännöksiä on pidetty ongelmallisina *praeter legem* -kiellon näkökulmasta. Blankorangaistussäännöksissä rangaistusuhka on laissa, mutta rangaistuksella uhattu toiminta määritellään lakia alemman tasoilla säännöksillä, kuten asetuksilla.

³¹⁶ Nuutila 1997, s. 67.

³¹⁷ Lahti 2007, s. 8 ja Lahti 2006, 52–53.

³¹⁸ Lahti 2004, s. 10–11.

³¹⁹ Lahti 2006, s. 53.

³²⁰ Anttila – Heinonen 1977, s. 26.

³²¹ Oikeusanalogiasta ja lainanalogiasta ks. Nuutila 1995, s. 32–36.

³²² Rikosoikeuden yleisten oppien uudistuksessa on tarkasteltu laillisuusperiaatteen tarvetta, sisältöä ja ulottuvuuksia, ks. HE 44/2002 vp, s. 28–30.

³²³ Esitutinnan funktioista ja eriytetystä funktioajattelusta, ks. Launiala 2010. Launiala on tutkinut myös muissa artikkeleissa etenkin esitutkintaan kytkeytyviä oikeudellisia näkökohtia.

kaksoisfunktion.³²⁴ Luonteeltaan rikosoikeus on *repressiivinen* oikeudenala (jälkikäteinen, vrt. preventiivinen).³²⁵

Hallinto-oikeudella on neljä funktiota. Ensinnäkin *oikeussuojafunktio*. Hallinto-oikeuden tehtävänä on rajoittaa viranomaisten käyttämä julkinen valta lainmukaisesti puitteisiin. Hallinnon lainalaisuuden, toimivallan lakisidonnaisuuden, hallintomenettelyä koskevien vaatimusten ja oikeusturvajärjestelyjen ensisijaisena tarkoituksena on suojata yksityisen oikeuksia viranomaisten vallankäytöltä. Toinen funktio on *mahdollistava*: puitteiden määrittely hallinnon tehtävien toteuttamiselle. Kolmanneksi hallinto-oikeuden tehtävänä on tasapainottaa edellä mainittuja suojaavia ja aktiivisia tavoitteita. Viranomaiselle tulee perustaa riittävästi harkinta- ja arviointivaltaa joustavuuden ja tilannesidonnaisen toiminnan mahdollistamiseksi. Neljänneksi hallinto-oikeudella on *osallistava* funktio: yksilöiden vaikutus- ja valvontamahdollisuuksien takaaminen (PL 14 §:n 4 momentti).³²⁶

Jaakko Markus on systematisoinut oikeussuojamekanismeja eri prosesseissa. Tässä vertaillaan lähemmin rikosprosessia ja hallintomenettelyä. Hallintomenettely on melko nopea, edullinen, tulosten oikeellisuus on yleensä korkea, menettely on melko reilu, mutta oikeussuojamekanismina kapea (joskin lautakuntamenettely on vielä suppeampi). Rikosprosessi taas on luonteeltaan melko laaja. Muita seikkoja: rikosprosessi on melko hidas, melko edullinen, tulosten oikeellisuus on yleensä korkea, menettelyn reiluus on korkea. Hallintomenettelyn tunnuspiirre on virallisperiaate ja rikosprosessissa taas pakkotäytäntöönpano, mutta toisaalta käsittelytavasta voi vallita epävarmuus.³²⁷

Kaijus Ervasti on tutkinut tuomioistuinten lainkäytön funktioita kehämallin kautta, jossa yhteiskunta on kehän ydin. Ulkokehälle tultaessa hahmottuu sanotussa järjestyksessä politiikka, oikeus, tuomioistuin ja kansalaisyhteiskunta. *Tuomioistuimen* tehtävänä on ennen muuta pitää yllä yhteiskuntarauhaa. *Oikeuden* tehtävänä taas on oikeussuojan antaminen, konfliktinratkaisu, normien vahvistaminen sekä käyttäytymisen ohjaaminen. Tuomioistuinten on ratkaistava oikeusriitoja, edistettävä sovintoa ja kolmantena seikkana viitataan ”rutiinihallintoon”, jolla tarkoitetaan muun muassa rekisteröimisiä ja riidattomien saatavien perintää. Kansalaisyhteiskunta muodostaa laajimman kehän, mikä on loogista tarkasteltaessa abstraktisia, laajoja tehtäviä: arvojen välittäminen, konfliktien syntyisen ehkäisy, informaation välittäminen, oikeutta koskevien mielikuvien luominen. Myös kansalaisyhteiskunnassa käsitellään oikeusongelmia.³²⁸

³²⁴ Virolainen – Vuorenpää 2017, s. 78, 213. Lainkäytön funktioista ks. myös Ervasti 2002.

³²⁵ Melander 2023, s. 29.

³²⁶ Mäenpää 2018, s. 51–53.

³²⁷ Markus 2022, s. 87 taulukko 1 Oikeussuojamekanismit pähkinänkuoressa.

³²⁸ Ervasti 2002, s. 53 kuvio 1 Tuomioistuinten lainkäytön funktiot.

Talan mukaan myös kansalaisyhteiskunta osallistuu oikeuden vuoropuheluun. Unionin kansalaisten keskuudessa vallitsee konsensus siitä, että unionin halutaan puuttuvan veropetoksiin³²⁹.

Jussi Syrjäsen mukaan laillisuusperiaatteen tavoitteena on *suojella yksilöä* ja yksilöiden toimintavapautta *valtiovallan käytöltä*. Syrjänen on analysoinut laillisuusperiaatteen sisäistä ristiriitaa ja sen ilmentämää vinoumaa. Vaikka lakisidonnaisessa ratkaisutoiminnassa tulkinta mahdollistaa joustavuuden, toisinaan laillisuusperiaate johtaa siihen, että lakiin *valikoituneet* ilmaukset sanelevat ratkaisua siinä määrin, että lainalaisuusvaatimukseen sidottu julkinen valta ajautuu tekemään epätyydyttävinä pidettäviä päätöksiä. Lakisidonnaisuuden vaatimus ilmentää staattisuutta. Koska *lakiteksti* on asetettu menneisyydessä, tarjoaa se kyllä välineen ennakoitavuuden takaamiseen. Sen sijaan se ”--ei [tarjoa] välinettä ennakoitavuuden ja aineellisen oikeudenmukaisuuden vaatimuksen yhtäläiseen ja tasa-arvoiseen huomioon ottamiseen”. Lakisidonnaisuuden vaatimus merkitsee Syrjäsen mukaan ”--staattisuuden ja suljettisuuden korostamista avoimuuden ja dynaamisuuden kustannuksella”.³³⁰

8.2 Esitutkinta

8.2.1 Poliisin ja syyttäjän tehtävänjako

Kansalliset säännökset ovat keskeisiä, koska EPPOn käsiteltäväksi keskittyvät vain vakavimmat rajat ylittävät alv-petokset, joiden kokonaisvahingon on oltava suuruudeltaan 10 miljoonaa euroa. Oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin toteutumisessa esitutkintaviranomaisilla ja syyttäjällä on keskeinen rooli, sillä prosessin tässä vaiheessa syntyneitä puutteellisuuksia on miltei mahdotonta korjata myöhemmin. Suomessa esitutkinnasta vastaa poliisi taikka Rajavartiolaitos, Tulli tai Puolustusvoimat. Tutkinnanjohtajana syyttäjä toimii automaattisesti vain silloin, kun poliisin epäillään tehneen rikoksen virkatehtävässään (*esitutkintalaki* 805/2011, jäljempänä ETL 2 luku 4 §). Lain sanamuodon mukaan syyttäjä *osallistuu* esitutkintaan (ETL 1 §:n 3 momentti) ja tekee yhteistyötä esitutkintaviranomaisen kanssa. Ennen muuta syyttäjän tehtävänä on seurata esitutkinnan lainmukaisuutta sekä perus- ja ihmisoikeuksien toteutumista.³³¹

Syyttäjällä on *yksinomainen oikeus rikosvastuun toteuttamiseen*.³³² Syyteoikeudesta säädetään *oikeudenkäynnistä rikosasioissa annetussa laissa* (689/1997, ROL). Syyttäjä pyrkii edesauttaamaan sitä, että esitutkinnan pohjalta käsittely voidaan toimittaa keskitetysti ja välittömästi.

³²⁹ Kansalaisyhteiskunnan roolista ks. Tala 2012. Esimerkiksi vuoden 2018 Eurobarometrin mukaan EU:n kansalaisista 74 % toivoo unionin puuttuvan enemmän veropetoksiin. Tuolloin vankkumattomin tuki on ollut Portugalissa (91 %) ja Espanjassa (89 %). Vuonna 2016 vastaava luku on ollut 75 %, jolloin vain terrorismi ja toimet työttömyyden vähentämiseksi olivat EU-kansalaisten prioriteettilistalla korkeammalla.

³³⁰ Ks. Syrjänen 2008, s. 68–69. Staattisuudella ja dynaamisuudella viitataan Siltalan oikeussystemattiseen jaotteleluun, jossa hahmotetaan *staattinen* eli varsinainen, ennalta määritettävissä oleva systematiikka sekä *dynaaminen* eli tilannekohtaisesti määritettävissä oleva systematiikka. Ks. Siltala 2003, s. 19.

³³¹ HE 222/2010 vp, s. 29.

³³² Syyttäjälaitoksen tehtävänä on rikosvastuun toteuttaminen (HE 17/2018 vp, s. 4). Ks. Vuorenää 2007, s. 214.

Syyttäjälaitoksesta annetun lain (32/2019, SjäL) 9 §:n mukaan syyttäjän tehtävänä on huolehtia rikosoikeudellisen vastuun toteuttamisesta tasapuolisesti, joutuisasti ja taloudellisesti.

Koska rikosprosessi käydään suurelta osin valtion varoin, on prosessiekonomian periaate ikään kuin sisäänrakennettu lakiin. Tämä näkyy ensinnäkin siten, että tutkinnanjohtajan esityksestä syyttäjä voi päättää esitutkinnan toimittamatta jättämisestä tai lopettamisesta, jos syytettyä ei tulisi nostamaan, eikä tärkeä yleinen tai yksityinen etu vaadi syytteen nostamista (ETL 3 luku 10 §). Samoin esitutkintaa voidaan rajoittaa, jos tutkinnan jatkamisesta aiheutuvat kustannukset olisivat selvässä epäsuhteessa tutkittavana olevan asian laatuun ja siitä mahdollisesti odotettavaan seuraamukseen tai jos jo suoritettujen esitutkintatoimenpiteiden perusteella on varsin todennäköistä, että syyttäjä tulisi jättämään syytteen nostamatta muulla kuin 1 momentissa mainitulla perusteella. Molemmissa perusteissa vaaditaan, ettei tärkeä yleinen tai yksityinen etu vaadi esitutkinnan jatkamista. Alv-karusellipetoksissa yleinen etu puoltaa tutkinnan jatkamista, mutta tutkinta voi olla aikaa vievää ja resursseja sitovaa.

Oikeudenmukaisessa oikeudenkäynnissä perustavanlaatuinen ihmisoikeus on *syyttömyysoletama*: rikoksesta epäiltyä on kohdeltava esitutkinnassa syyttömänä (ETL 4 luku 2 §). *Tasapuolisuusperiaatteen* mukaan esitutkinnassa on selvitettävä ja otettava huomioon sekä rikoksesta epäiltyä vastaan että hänen puolestaan vaikuttavat seikat ja todisteet (ETL 4 luvun 1 §). Syyttäjällä on tästä ja pääkäsittelyyn valmistautumisesta viimekätinen vastuu.³³³ Syyttäjän valvontavelvollisuutta täydentää epäillyn avustajan velvollisuus kiinnittää syyttäjän ja poliisin huomiota kilpaileviin tapahtumakuvauksiin.³³⁴ Oikean lopputuloksen saavuttaminen ja totuuden selvittäminen on keskeinen päämäärä, mistä kertoo se, että poliisi- ja syyttäjälaitoksen lisäksi yhteiskunta kustantaa julkista puolustusta³³⁵.

Syyttäjä valvoo, että poliisi toimittaa esitutkinnan siinä laajuudessa, että esitutkinta käy syyteharkinnan pohjaksi. Esitutkintaviranomaisen tulee asian laadun tai laajuuden edellyttämällä tavalla ilmoittaa syyttäjälle esitutkinnan toimittamiseen ja esitutkintatoimenpiteisiin liittyvistä seikoista sekä tutkinnan edistymisestä muuten (ETL 5 luvun 3 §:n 1 momentti). Hedelmällisin lopputulos saavutetaan siten, että poliisin taktinen ja tekninen ammattitaito yhdistyvät syyttäjän juridiseen osaamiseen. Yhteistyön päämääränä on jutun tosiseikkojen huolellinen selvittäminen ja asianosaisten oikeusturvan takaaminen.³³⁶ Yhteistyö esitutkintaviranomaisen kanssa on tiiviimpää laajakantoisissa ja monimutkaisissa jutuissa.

³³³ VKS:2007:5 Esitutkintayhteistyön tehostaminen ja syyttäjäparien käyttäminen.

³³⁴ Tolvanen 2004, s. 71.

³³⁵ Fredman 2021, s. 4.

³³⁶ Tolvanen 2004, s. 62.

Näin esitutkinta luo perustan suulliselle, keskitetylle ja välittömälle oikeudenkäynnille.³³⁷ Esitutkinta toimii samalla rikosoikeudenkäynnin valmisteluna, koska rikosasioissa toimitetaan vain poikkeuksellisesti erityinen suullisen valmistelun istunto.³³⁸ ETL 1 luvun 2 §:n 2 momentin mukaan esitutkinnassa asia on valmisteltava siten, että syyteharkinta ja asianosaisten etujen valvominen voidaan suorittaa asianmukaisesti. Pääkäsittelyssä pyritään siihen, että todistelu voidaan ottaa vastaan yhdellä kertaa tai asia on ratkaistavissa kirjallisessa menettelyssä. ROL 5 luvun 7 §:n mukaan tuomioistuimen on kehotettava syyttäjää huolehtimaan määrääjässä esitutinnan täydentämisestä, jos esitutkinnassa on puute, jonka johdosta pääkäsittelyä ei voitaisi toimittaa yhtäjaksoisesti.

8.2.2 Epäillyn oikeus olla myötävaikuttamatta rikokseen ja itsekriminointisuoja
Rikoksesta epäillyllä ei ole sellaista totuudessa pysymisvelvollisuutta, kuin ETL 7 luvun 6 §:n perusteella asianomistajalla sekä tämän laillisella edustajalla tai asiamiehellä. Vuonna 2010 esitutkintalakia ja pakkokeinolakia uudistettiin perus- ja ihmisoikeuksien kannalta myönteisempään suuntaan. Tuolloin asetuksen tasolta lain tasoiseksi säädettiin ETL 3 luvun 3 §:n mukainen epäillyn oikeus olla myötävaikuttamatta rikoksen selvittämiseen. Tämä asetelma kytkeytyy itsekriminointisuojaan (*nemo tenetur se ipsum accusare* -periaate). Itsekriminointisuoja on määritelty Kansalais- ja poliittisia oikeuksia koskevan kansainvälisen yleissopimuksen 14 artiklan 3 kappaleen g-kohdassa: jokaisella on tutkittaessa rikossyytettä häntä vastaan täysin yhdenvertaisena oikeus olla tulematta pakotetuksi todistamaan itseään vastaan tai tunnustamaan syyllisyytensä. Itsekriminointisuoja käsittää erityisesti *oikeuden olla vaiti*. Toisaalta Suomessa on omaksuttu salliva näkemys epäillyn ja syytetyn oikeuteen aktiiviseen valehteluun, johon common law -maissa on puolestaan suhtauduttu kielteisesti³³⁹.

Itsekriminointisuoja merkitsee oikeudellisesti haastavaa rajapintaa rikosprosessin ja hallinto-prosessin välillä: vero-oikeudellisten menettelysäännösten mukaan verovelvollisella on selvitysvelvollisuus verotuksen perusteena olevista tosiseikoista, mutta samalla selvitysvelvollisuus voi ajautua ristiriitaan itsekriminointisuojan kanssa. Täyttämällä hallinnollisen selvitysvelvollisuutensa verovelvollinen voi siis tulla esittäneeksi samalla näyttöä omaksi vahingokseen mahdollisesti uhkaavaa rikosprosessia tai hallinnollisen sanktion määräämistä ajatellen. Tällaista selvitysvelvollisuutta ei voida asettaa perinteisessä rikosprosessissa.³⁴⁰

³³⁷ LaVM 9/1997.

³³⁸ Jokela 2016, s. 377

³³⁹ Laapas 2023, s. 94.

³⁴⁰ Laapas 2023, s. 94.

Talousrikosten esitutkinta on haasteellista ja aikaa vievää. Näytön saaminen kokoon ei ole itsestäänselvyys. Voi käydä myös niin, että syyteoikeus vanhenee esitutinnan aikana ja muutoinkin syytekynnys asettuu varsin korkealle.³⁴¹ Tunnusmerkistöjen näyttövaikeudet saattavat johtaa sanktiotodennäköisyyden asettumiseen keskimääräistä alemmaksi, jolloin tällaisista rikoksista annetaan poikkeuksellisen vähän langettavia tuomioita.³⁴² Aineellista rikoslainsäädäntöä laadittaessa onkin pidettävä silmällä rikosprosessuaalista sovellettavuutta, jotta ei käy niin, että rikosprosessuaalinen järjestelmä alkaa joustaa omien periaatteidensa käytössä.³⁴³

8.3 Syyteharkinta on riippumatonta ja itsenäistä

8.3.1 ”Todennäköiset syyt” – syytepakko laillisuusperiaatteen ilmentymänä

Syytepakko ilmentää laillisuusperiaatetta; syyttäjän on virkavastuun uhalla nostettava syyte, jos rikoksesta ja tietyn henkilön syyllisyydestä on riittävä näyttö, ns. ”todennäköiset syyt” -kynnys (ROL 1 luvun 6 §:n 3 kohta). Syyttäjä vastaa siitä, että asia on riittävästi selvitetty ennen syytteen nostamista tai syyttämättä jättämisestä päättämistä³⁴⁴. SjäL 10 §:n mukaan jokaisella syyttäjällä on itsenäinen ja riippumaton syyteharkintavalta. Lisäksi syyttäjällä on oikeus vangitsemiseen. Vaikka jutun menestyminen oikeudessa olisi epävarmaa, syyte on kuitenkin nostettava. Syyttäjä ei näet saa ottaa itselleen tuomarin roolia, koska tuomarin tuomitsemiskynnys on eri, kuin syyttäjän syytekynnys. Syytekynnys on matalampi, kuin tuomitsemiskynnys.

Kontradiktorisella periaatteella (audiatur et altera pars) tarkoitetaan sitä, että tuomioistuimen on viran puolesta varattava osapuolille tasa-arvoinen tilaisuus esittää oma kantansa ja vastata toisen esityksiin, vaikka tuomioistuimen mielestä aineisto olisi asiaan vaikuttamatonta. Oikeus tulla kuulluksi on vahvistettu *Euroopan ihmisoikeussopimuksen* (SopS 18–19/1990) 6 artiklassa ja PL 21 §:n 2 momentissa. Tätä oikeutta ei saa sivuuttaa edes prosessiekonomian perusteella³⁴⁵. Muihin viranomaismenettelyihin verrattaessa on hyvin poikkeuksellista, että syyttäjän ratkaisutoimintaan ei ole lainkaan kytketty pakollista kuulemisvaihetta. Jos esitutkinna ei ole toteutettu loppulausuntomenettelyä, asianosaisille ei ole tarjoutunut mahdollisuutta kommentoida esitutkinnaa ilmennyttä ennen syyttäjän ratkaisua asiassa. Kuulemisperiaate ei siis syyteharkinnan osalta näissä tapauksissa toteudu.³⁴⁶ Kritiikkiin on helppo yhtyä EIT:n oikeuskäytännön perusteella. Suomea koskeneessa Kuopila -tapauksessa EIT katsoi 6 artiklaa rikotun, koska rikoksesta epäilty ei saanut mahdollisuutta kommentoida poliisin täydentävää kertomusta. Tämä

³⁴¹ Lehtola – Paksula 1997, s. 7–8.

³⁴² Jonkka 1992, s. 18–19.

³⁴³ Jonkka 1992, s. 19 ja av. 21.

³⁴⁴ HE 82/1995 vp, s. 5.

³⁴⁵ Nideröst-Huber v. Sveitsi, no. 18990/9. 18.2.1997.

³⁴⁶ Fredman 2013, s. 583.

rikkoi asianmukaista osallistumisoikeutta ja *equality of arms* -periaatetta.³⁴⁷ EIT on luonnehtinut ratkaisussa *Mantovanelli v. Ranska* oikeudenmukaista kuulemistä: ”--*knowledge of and comment on*--”.³⁴⁸ Tosin ratkaisussa *SE. v. Suomi* (14.10.1999) EIT on todennut, että kontradiktorisuuden toteutumiseen riittää, että se tapahtuu vain yhdessä oikeusasteessa.

8.3.2 Syytteen muuttaminen, laajentaminen ja tarkistaminen

Seuraavaksi käsiteltävät säännökset ovat talousrikoksissa keskeisiä, koska *syytesidonnaisuuden* perusteella tuomioistuin on sidottu syytteen teonkuvaukseen (ROL 11 luvun 3 §), mutta se ei ole sidottu rikosnimikkeeseen tai lainkohtaan, jonka perusteella rangaistusta on vaadittu.

Syytteen *muuttaminen* on yksiselitteisesti kielletty. Syytteen muuttamisen käsitteeseen liittyy myös syytteen nostamisen ajankohta³⁴⁹. Samaa vastaajaa koskevaa syytettä voi *laajentaa* käsitteämään toisen teon, jos tuomioistuin esittävään selvitykseen ja muihin seikkoihin nähden katsoo sen soveliaaksi (ROL 5 luvun 17 §:n 1 momentti, kurs. tässä). Syytteen laajentaminen voi olla perusteltua esimerkiksi silloin, kun haastehakemuksen laatimisen jälkeen tietoon tullut uusi teko ei edellytä uutta todistelua pääkäsittelyssä. Sama saattaa olla tilanne myös, mikäli pääkäsittelyä muusta syystä on jatkettava myöhempanä oikeudenkäyntipäivänä ja uusi todistelu sekä vastaajan puolustautuminen ovat siinä määrin vaivattomasti järjestettävissä, etteivät ne aseta esteitä prosessin jatkamiselle laajennetun syytteen pohjalta.³⁵⁰ Mikäli pääkäsittelyssä näyttö osoittautuu vähäiseksi tai jos teko ei täytä rikoksen tunnusmerkistöä, syyttäjän on *peruutettava* syyte.

Syytteen muuttamisena ei pidetä sitä, että syyttäjä rajoittaa syytettään tai ilmoittaa toisen lainkohdan kuin haastehakemuksessa taikka vetoaa uuteen seikkaan syytteen tueksi (ROL 5 luvun 17 §:n 2 momentti, syytteen *tarkistaminen*). Tällaiset uudet seikat luonnehtivat alkuperäisessä syytteessä kuvattua tekoa, toimintaa tai laiminlyöntiä, mutta jotka eivät muuta alun perin kuvattua tekoa toteutus- tai ilmenemistavaltaan muunlaiseksi toiminnaksi tai laiminlyönniksi³⁵¹. Esimerkiksi ratkaisussa KKO 2019:72 syyttäjä oli tarkistanut syytettä vielä hovioikeuden pääkäsittelyssä ilmoittamalla tekoajaksi neljän vuoden sijaan 13 vuotta. Koska syyte on edelleen koskenut samaa tekoa, korkein oikeus salli näin olennaisen pidentämisen tekoajkaan.

³⁴⁷ Kuopila v. Suomi, no. 27752/95. 27.4.2000, kohta 38.

³⁴⁸ *Mantovanelli v. France*, no. 21497/93, 18.3.1997. ”--*each party must in principle have the opportunity not only to make known any evidence needed for his claims to succeed, but also to have any knowledge of and comment on all evidence adduced or observations filed with a view to influencing the court's decision*”. Kohdat 31 ja 33.

³⁴⁹ Koponen 1997, s. 257.

³⁵⁰ Koponen 1997, s. 257.

³⁵¹ LaVM 9/1997, s. 14.

8.3.3 Päätös syyttämättäjättämisestä

Syyttäjän on tehtävä päätös syyttämättä jättämisestä, jos tekoa ei ole laissa säädetty rangaistavaksi, syyteoikeus on vanhentunut tai jos ei ole olemassa todennäköisiä syitä rikoksesta epäillyn syyllisyyden tueksi (ROL 1 luvun 6 a §). Lisäksi syyttäjällä on oikeus jättää syyte nostamatta ja tehdä syyttämättäjättämispäätös vähäisyys- tai kohtuusperusteella. Huolestuneita äänenpajia on esitetty siitä, että alati paisuva työkuorma johtaisi sellaistenkin asioiden syyttämättä jättämiseen puutteellisen näytön vuoksi, joiden tutkinnan jatkamiselle olisi ollut perusteita.³⁵² Viime kädessä tämä kytkeytyy rikosvastuun oikeudenmukaiseen toteutumiseen yksittäistapauksessa, rikosprosessin ohjausfunktioon sekä rangaistuksen yleisestävän vaikutuksen tehostamiseen.

Alv-karusellipetosten ja syyteneuvottelun kannalta merkityksellistä on se, että syyttäjälle on siirretty ratkaisuvalltaa kahdessa tapauksessa: seuraamusluonteisessa syyttämättä jättämisessä ja rangaistusmääräyksen antamisessa. Molemmissa tapauksissa syyttäjä kumoaa syyttömyysolettaman ja päättää rikoksen seuraamuksesta.³⁵³ Tätä on kritisoitu sekä oikeusideologisista että praktisista näytön arviointiin liittyvistä syistä. Syyttömyysolettaman kumoamisesta olisi puhuttava vain tuomitsemisen yhteydessä, koska silloin ”syyllisyys on laillisesti näytetty toteen”. Syyttäjän ja tuomarin rooli-identiteettien hämärtyminen saattaa johtaa siihen, että samalla hämärtyy raja syyte- ja tuomitsemiskynnyksen välillä. Ihmisoikeus- ja perusoikeusmyönteisyyden vaatimus on voinut lähentää syytekynnystä tuomitsemiskynnyksen suuntaan. Syyttäjä voi mieltää asian niin, että epäillyn perusoikeudet toteutuvat sitä paremmin, mitä varmemman päälle syyttäjä pelaa ja mitä korkeammaksi syytteen edellytykset nostetaan. Jos syytteen läpimeno on epävarmaa, syyte jätetään helpommin nostamatta.³⁵⁴

Syyttäjän on huomioitava perusteluvollisuus myös syyttämättä jättämispäätöksissä. Perusteluissa on selvittävä seikat ja todisteet, näytön arviointi sekä oikeudellinen päättely, joihin päätös perustuu (ROL 1 luku 6 a §:n 2 momentti). Apulaisvaltakunnansyyttäjä on kiinnittänyt huomiota syyttämättäjättämispäätösten perusteleamiseen. Asiassa syyttäjä ei ollut ylittänyt harkintavaltaansa, mutta perusteluista ei käynyt ilmi, mihin seikkoihin ja todisteisiin syyttäjä perusti näkemyksensä. Näytön arviointi oli ollut puutteellista ja syyttäjä oli esimerkiksi yksinomaan vain viitannut kansainvälisiin medialähteisiin arvioimatta tarkemmin niiden luotettavuutta.³⁵⁵

³⁵² Nissinen 2011, s. 380.

³⁵³ Jääskeläinen 1997, s. 1032.

³⁵⁴ Jonkka 2003, s. 976 ja 979.

³⁵⁵ Annettu 5.3.2021, Dnro 5/21/21.

8.4 Oikeudenkäynti ja rangaistuksen täytäntöönpano

8.4.1 Akkusatorinen rikosprosessi ja syyttäjän todistustaakka

Jokaista rikoksesta syytettyä on pidettävä syyttömänä, kunnes hänen syyllisyytensä on laillisesti näytetty toteen.³⁵⁶ Akkusatorisessa rikosprosessissa syytetyn oikeuksia turvaavat ensinnäkin *in dubio pro reo*. In dubio pro reo -periaatteen mukaan asian ollessa epäselvä, syyte on hylättävä ja ratkaistava syytetyn eduksi. Toiseksi *favor defensionis* merkitsee puolustuksen suosimisen periaatetta: epäselvissä näyttötilanteissa tapaus on ratkaistava syytetyn eduksi. Syyttömän tuomitsemista ja rankaisemista on pidetty vahingollisempana, kuin mahdollisen syyllisen vapauttamista näytön riittämättömyyden vuoksi.

Todistustaakka on syyttäjällä. Rikosprosessi pohjautuu *akkusatoriseen menetelmään*. Tällöin oikeudenkäynnin aloittaminen, syyttäminen ja todisteiden hankinta kuuluu syyttäjälle, joka on tuomioistuimesta riippumaton taho. Rikosasiassa kantajan on näytettävä ne seikat, joihin hänen rangaistusvaatimuksensa perustuu (*oikeudenkäymiskaari* 4/1734, 17 luvun 3 §:n 1 momentti). Kuten korkein oikeus on todennut EUT:n oikeuskäytäntöön vedoten ja viitaten, veropetoksen tunnusmerkistön täyttymistä koskevaa näyttöä on arvioitava kansallisten todistelusäännösten mukaisesti, koska EU-oikeudessa ei ole säädetty todistelusta arvonlisäveropetoksia koskevissa asioissa.³⁵⁷

Taloudellisen rikollisuuden torjunnan tehostamiseksi on toisinaan vaadittu ainakin osittaista luopumista normaaleiksi miellettyistä rikosprosessuaalisista oikeusturvatakeista. Huomio on kiinnittynyt todistustaakan kääntämiseen, tuomitsemiskynnyksen laskemiseen tai erityisten presumptiota koskevien sääntöjen luomiseen. Varsinkin 1970- ja 1980-lukujen vaihteessa taloudellisen rikollisuuden torjunnasta käytiin keskustelua, jossa tulivat esiin myös todistusoidelliset keinot yhtenä vaihtoehtona. Kysyttiin muun muassa, eikö pitäisi säätää nimenomaan epäillyn asiaksi tuoda esiin sellaista itselleen edullista näyttöä, joka pääasiallisesti on vain hänen saatavissaan.³⁵⁸

Vaikka jäykkää näyttövaatimusta oikeusideologisella tasolla voidaan puolustaa monilla oikeusturvaan liittyvillä painavilla perusteilla, *Jaakko Jonkan* mukaan se on epärealistinen ja käytännössä sotii itse asiassa omia tavoitteitaan vastaan. Tosiasiassa näyttövaatimus vaihtelee joka tapauksessa oli se ilmaistu yleisessä muodossa miten tahansa. Tällainen asenne vain estää

³⁵⁶ Syyttömyysolettama on kirjattu EIS 6(2) artiklaan, KP-sopimuksen 14.2 artiklaan, PL 21 §:aan sekä ETL 4 luvun 2 §:aan.

³⁵⁷ KKO 2022:12, kohta 6; C-189/18 Glencore Agriculture Hungary, tuomion kohdat 36 ja 37.

³⁵⁸ Jonkka 1991, s. 101.

avoimen keskustelun siitä, millaisten tekijöiden pitäisi ja millä tavoin vaikuttaa tuomitsemiskynnyksen määrytymiseen.³⁵⁹

EUT näyttää suojelevan syytettyjen perusteltuja odotuksia siinä, että vanhentumissäännöt ovat yhtäläisiä taloudellisista rikoksista, jotka kohdistuvat jäsenvaltion omiin taloudellisiin etuihin ja toisaalta unionin vastaaviin etuihin. Taustalla vaikuttaa myös vilpittömän yhteistyön periaate eli lojaalisuusperiaate, mikä on katsottava systeemiseksi argumenttityypiksi. Unionin oikeuden vastaista oikeuskäytännön mukaan olisi se, että jäsenvaltion lainsäätäjä säätäisi ankarammat vanhentumissäännökset sellaisiin petoksiin, jotka kohdistuvat jäsenvaltion omiin taloudellisiin etuihin. EUT vetoaa tässä kohdin *syytettyjen* suojelemiseen.³⁶⁰ Tältä osin kansalliset viranomaiset ja tuomioistuimet saavat soveltaa perusoikeuksien suojaa koskevia kansallisia standardeja sillä edellytyksellä, ettei tämä soveltaminen vaaranna perusoikeuskirjassa, sellaisena kuin unionin tuomioistuin on sitä tulkinnut, vahvistettua suojan tasoa eikä unionin oikeuden ensisijaisuutta, yhtenäisyyttä ja tehokkuutta.³⁶¹

EIS 6(1) artiklan mukaan oikeudenkäynti on järjestettävä kohtuullisen ajan kuluessa. Lisäksi PL 21 §:n mukaan asia on käsiteltävä viranomaisessa ilman aiheetonta viivytystä.

8.4.2 Syytesidonnaisuus

Syytesidonnaisuuden periaatteen mukaan tuomioistuin ei saa tuomita muusta teosta kuin mistä rangaistusta on vaadittu (ROL 11 luvun 3 §). Syytesidonnaisuutta arvioidaan ensi sijassa teonkuvauksen sanamuodon perusteella (KKO 2020:51, kohta 12). Teonkuvaus sitoo tuomioistuinta, mutta se ei ole sidottu teon rikosoikeudelliseen yksilöintiin. Oikeudenkäynnin aikana syyttäjä voi täsmentää teonkuvausta. Lisäksi tuomioistuinta sitoo se, mitä syytteessä on selostettu vastaajan käyttäytymisestä ja hänen tarkoituksestaan. Tuomioistuin ratkaisee viran puolesta *jura novit curia* -periaatetta noudattaen sen, minkä rikoksen tunnusmerkistön syytteessä kuvailtu teko täyttää.³⁶² Syytesidonnaisuus on erittäin tärkeä osa oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä ja Euroopan perusoikeuskirjan 42 artiklassa turvattuja tehokkaita oikeussuojakeinoja, koska se turvaa syytetyn mahdollisuuksia puolustautua ja varautua syytteisiin ennalta.

Haastehakemuksessa on ilmoitettava syytteenalainen teko, tekoaika ja -paikka ja muut tiedot, jotka tarvitaan teon kuvailemiseksi (ROL 5 luvun 3 §:n 1 momentin 3 kohta). Tekoajalla voi olla välittömiä oikeudellisia vaikutuksia syyteoikeuden vanhentumiseen ja merkitystä myös

³⁵⁹ Jonkka 1991, s. 104.

³⁶⁰ M.A.S. ja M.B., tuomion kohta 41.

³⁶¹ C-42/17 M.A.S. ja M.B., kohta 47; tuomio 26.2.2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

³⁶² HE 82/1995 vp, s. 126.

rangaistuksen määräämisessä (KKO 2019:72, kohta 8). Asianmukaisten puolustautumismahdollisuuksien kannalta on tärkeää, että syyttäjä ilmoittaa jo haastehakemuksessa syytteen ja todisteet todistusteemoineen. Oikeudella on vankka pohja kansainvälisissä ihmisoikeussopimuksissa. EIS 6(3a) artiklan mukaan syytetyllä on oikeus saada viipymättä yksityiskohtainen tieto häneen kohdistettujen syytteiden sisällöstä ja perusteista. Oikeus on turvattu myös KP-sopimuksen 14(3a) artiklassa. Mikäli tuomioistuin harkitsee teon arvioimista muun kuin syyttäjän esittämän lainkohdan perusteella tulee sen kuulla asianosaisia kontradiktorisen periaatteen nojalla (KKO 2020:51, kohta 14).

Syyttäjän on esitettävä tarvittaessa vaihtoehtoinen syyte tai vedottava uuteen seikkaan syytteen tueksi.³⁶³ Tuomioistuin voi tuomita vastaajan muusta kuin syytteessä tarkoitettusta rikoksesta vain, jos kaikki kyseisen rikoksen tunnusmerkistön kannalta olennaiset seikat ilmenevät syytteen teonkuvauksesta (KKO 2003:74). Esimerkiksi tapauksessa KKO 1992:73 oikeus ei ollut kiinnittänyt pahoinpitelystä syytetyn huomiota siihen mahdollisuuteen, että syytteessä kuvattu teko luettaisiin hänen syykseen törkeänä pahoinpitelynä, eikä tiedustellut hänen käsitystään teon törkeysarvioinnista. Korkeimman oikeuden ratkaisun mukaan syytettyä ei voitu tuomita rangaistukseen törkeästä pahoinpitelystä, kun hänellä ei ollut syytteeseen vastatessaan tietoa häneen kohdistetun syytteen sisällöstä. Ratkaisu ilmentää syytesidonnaisuuden ja kontradiktorisen periaatteen merkitystä.

8.4.3 Preklusiosta

On huomattava, että preklusio ei koske rikosasian oikeudenkäyntiaineistoa. Siksi oikeudenkäynnissä juttu voi hakea muotoaan vielä jonkin verran. Korkeimman oikeuden vakiintuneen ratkaisukäytännön mukaan syyttäjällä ja asianomistajalla on oikeus tarkistaa syytettä vetoamalla uusiin seikkoihin vielä hovioikeuden pääkäsittelyssä (KKO 2001:62, 2003:97 ja 2010:59). Tällöin vastaajalle on kuitenkin varattava tilaisuus valmistella puolustustaan asianmukaisesti myös vedottujen uusien seikkojen osalta (KKO 2003:97). Yksittäistapauksessa tämä voi edellyttää jopa asian palauttamista alempaan oikeusasteeseen. Muutoksenhaussa uusien vaatimusten tai perusteiden esittäminen on yleensä mahdollista vain, jos asianosainen ei ole voinut vedota käsillä olevaan seikkaan aiemmin.

8.4.4 Muutoksenhaku

Muutoksenhaussa on huomioitava osittainen lainvoima, *reformatio in peius* -kielto sekä oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin osatekijät. Osittaisesta lainvoimasta seuraa, että ratkaisu tulee lainvoimaiseksi siltä osin, kuin ratkaisuun ei ole haettu muutosta. Muutoksenhakuvaiheessa

³⁶³ Jokela 2010, s. 311.

syytteen tarkistamista ei ole mahdollista kohdistaa tuomion siihen osaan, joka on tullut lainvoimaiseksi. Edelleen ylemmissä tuomioistuimissa syyttäjän on huomioitava syytesidonnaisuuden periaate. Tällöin vaihtoehtoiseen syytteeseen on vedottava uudelleen. Toki oikeus voi käyttää kyselyoikeuttaan sen selvittämiseksi, onko syyttäjän tarkoituksena vedota toissijaiseen syytteeseen.³⁶⁴

8.5 Rikosvastuun toteutumisen haasteita

Kansallisen rikosprosessin laajan rikosprosessikäsityksen mukaisessa katsannossa havaitaan, että lukuisista ansioista huolimatta Suomessa on joitain ongelmakohtia. Nykyisellään esitutkinnan tärkeysjärjestyksestä ei säädetä laissa muutoin kuin kiireellistä tutkintaa edellyttävin osin³⁶⁵. Kuten *Markku Fredman* on ehdottanut, tulisi *de lege ferenda* säädellä lain tasoisesti, kuinka esitutkintaviranomaisten on priorisoitava tutkintaa.³⁶⁶

Oikeudenhoidon selonteon (2022) mukaan *rikosvastuun toteutumisen haasteita* ovat pitkät käsittelyajat, avoinna olevien tapausten suuri määrä, eräiden perinteisen rikollisuuden muotojen heikko selvittämistaso sekä uudempien rikollisuusmuotojen ja tekotapojen torjunnan kasvavat voimavaratarpeet samalla, kun lievimpien rikosten selvittämistä ja piilorikollisuuden paljastamista ei ole voitu resursoida riittävästi.³⁶⁷

Jyrki Talan mukaan sääntely kansainvälistyy, minkä lisäksi sen määrä kasvaa jatkuvasti. Kysymys ei ole ohimenevästä ilmiöstä. Pykälät ovat yhä yksityiskohtaisempia sekä sääntely eriytyneempää ja tarkkarajaisempaa. Myös yksityinen sääntely, kuten ammattiryhmien hyvät käytänteet ja ohjeistot ovat yhä tavanomaisempia. Sääntely ei ole immuuni julkiselle huomiolle.³⁶⁸ Oikeus ei kehity tyhjiössä. On toki myös niin, että kansainvälisen sääntelyn lisääntyessä valtion keinovalikoima vaikuttaa tai vastustaa sääntelyä näyttäytyy melko kapeana.³⁶⁹

Erityisesti talousrikosasiat ovat materiaalisesti hyvin laajoja. Yksi juttu voi käsittää kymmeniä tuhansia sivuja asiakirjoja ja istuntopäiviä voi olla puolen sataa.³⁷⁰ Jotta esitutkinta-aineisto

³⁶⁴ Jokela 2010, s. 317.

³⁶⁵ Ks. ETL 3 luvun 11 §, jonka mukaan kiireellistä esitutkintaa edellytetään tilanteissa, joissa alle 18-vuotiaasta epäillään rikoksesta tai alle 15-vuotiaana tekemästään rikollisesta teosta. Vuoden 2023 lokakuussa astui voimaan nyt puheena olevaan lainkohtaan kolmas momentti, jonka mukaan esitutkinta on toimitettava kiireellisesti, jos asianomistaja on alle 18-vuotias ja epäilty rikos on asianomistajaan kohdistunut seksuaalirikos tai asianomistajan henkeen, terveyteen, vapauteen, yksityisyyteen, rauhaan tai kunniaan kohdistunut rikos.

³⁶⁶ Ks. Mielipidekirjoitus Helsingin Sanomissa 2022.

³⁶⁷ Valtioneuvoston julkaisuja 2022:67, Oikeudenhoidon selonteko, s. 32.

³⁶⁸ Tala 2012, s. 133.

³⁶⁹ Pohjoismaista ainakin Tanska näyttäytyy jäsenmaana, joka on jättäytynyt unionissa eräissä asiakokonaisuuksissa yhteistyön ulkopuolelle. Puolestaan kansainvälisoikeudellisten sopimusten osalta valtio voi olla *persistent objector* (itsepintainen vastustaja), jolloin sen vastustama määräys ei tule sitä velvoittavaksi. Kuitenkin oikeusvaiikutuksiltaan tehokkaasti tämä voi tapahtua vain sopimuksen solmimisen alusta alkaen.

³⁷⁰ Jansson 2014, s. 215. Valtakunnansyyttäjä antoi yleisen ohjeen syyttäjille talousrikosasioiden käsittelyn tehostamisesta (VKS:2007:1). Ohjeessa pohjustetaan tätä silmällä pitäen 1.4.2007 voimaan tullutta Syyttäjälaitoksen

tulee osaksi oikeudenkäyntiä, on siihen vedottava. Kuten *Pekka Koponen* on todennut, massiivisen aineiston lisäksi talousrikosasiat ovat samalla oikeudellisesti vaativia, mikä haastaa oikeudenkäynnin perinteisen sapluunan. Esimerkiksi oikeusvoimavaikutus ja näyttöseikat asettavat rajoja juttujen pilkkomiselle pienemmiksi kokonaisuuksiksi, vaikka pilkkominen olisi suotavaa nykyistä useammin. Pitkän, keskitetyn ja suullisen oikeudenkäynnin jälkeen jäädään odottamaan jopa kuukausien päästä annettavaa kansliatuomiota, mikä ei liioin toteuta välittömyyden tavoitetta.³⁷¹

Massiivisia juttuja syyttäjät eivät pysty hoitamaan muiden asioiden ohella. Tähän vaikuttaa myös se, että puolustus on erittäin ammattitaitoista.³⁷² Syyttäjälaitoksessa on kehitetty erikois- ja avainsyyttäjäjärjestelmää, jossa erikoissyyttäjät hoitavat laajimmat ja vaativimmat jutut erikoisalallaan. Järjestelmä on saanut kiitosta niin asianajajilta kuin tuomareilta. Toisaalta eräitä rikosjuttuja esiintyy niin harvoin, että vain harvoille syyttäjille voi kertyä niihin käytännön kokemusta³⁷³.

Julia Janssonin tutkimuksen mukaan avainsyyttäjäjärjestelmä on oikeastaan väliaikaiseksi tarkoitettu resurssien riittämättömyydestä johtuva järjestelmä, jonka rooli on paikata riittämätöntä erikoissyyttäjaverkostoa valtakunnallisesti. Vastaavaa erikoistumisjärjestelmää ei ole tuomioistuimen piirissä³⁷⁴, vaan tuomarit ratkaisevat kaiken tyyppisiä juttuja. Ilman muuta tuomioistuimen sisällä osastojen välillä tuomari voi vaihtaa osastoa, mutta yleensä työ keskittyy kulloinkin osastojen mukaisesti siviili- tai rikosasioihin. Tätä voidaan pitää tarkoituksenmukaisena. Lainoppineet jäsenet eivät voi valita käsiteltäväkseen tulevia juttuja, minkä myötä on oltava aina valmis ratkomaan erilaisia juttuja, tuomioistuimella on ratkaisuvollisuus ja näin ollen varsinainen erikoistumisjärjestelmä ei ole vaikeuksista mahdollinen.

On merkillepantavaa, että perustuslaissa syyttäjälle ei ole turvattu vastaavaa riippumattomuutta, kuin tuomareille. *De lege ferenda* tämä olisi syytä korjata lisäämällä PL 104 §:aan toinen momentti. Toisaalta mikäli perustuslakiin kirjattaisiin tuomareille ja syyttäjille yhtäläinen riippumattomuus voisi tämä muodostaa esteen edellä kuvatulle avain- ja erikoissyyttäjäjärjestelmälle.

organisaatiouudistusta. HE 17/2018 vp, s. 4. Erikoistumista on pyritty kehittämään, ks. esim. VKS:2021:1. SjäL 2 luvun 14 §:n mukaan erikoissyyttäjät toimivat syyttäjinä erikoistumisalaansa kuuluvissa erityisen vaativissa rikosasioissa sekä muissa heille määrättyissä rikosasioissa. Säännöstä koskevan HE 17/2018 mukaan nämä erikoissyyttäjien lainkäyttötehtävät koostuvat pääasiassa kunkin erikoistumisalan vaativimmista rikosasioista.

³⁷¹ Koponen 2014, s. 61–62.

³⁷² Jansson 2014, s. 221.

³⁷³ Virolainen – Pölönen 2004, s. 113. Kirjoittajat nostavat esimerkiksi työ- ja ympäristörikkokset, joissa tuomitsemiskynnys ja jo syytekynnys on asetettu poikkeuksellisen korkeaksi.

³⁷⁴ Jansson 2014, s. 214.

Tuomioistuinlain 6 §:n 2 momentissa on omaksuttu lähtökohta, jossa tuomarin virassapysymisoikeuden tarkoituksena on turvata riippumattomuus.

9 Johtopäätökset

Tutkielman teemaa on alussa lähestytty tarkastelemalla Euroopan integraatiota silmällä pitäen rikosoikeudellista yhteistyötä. Taloudellinen integraatio alkoi orastaa yhteismarkkinoiden ja nykyisten sisämarkkinoiden perustamisen myötä ja tässä arvonlisäverotus on ollut avainasemassa aina vuoden 1967 arvonlisäverodirektiivistä alkaen. Arvonlisäverotulot muodostavat jäsenvaltioille ja EU:lle merkittävän omien tulojen lähteen. Kolikon toinen puoli on arvonlisäverovaje, joka on vuosittain kymmeniä miljardeja euroja. Arvonlisäverokarusellipetokset kytkeytyvät usein järjestäytyneeseen rikollisuuteen. Karusellipetoksista saaduilla varoilla rahoitetaan muuta rikollisuutta. Toisaalta myös vilpittömästi ja rehellisesti toimiva yritys voi joutua osaksi karusellia liiketoimia tehdessään.

EY-petokset ovat perus- ja ihmisoikeuksien ohessa teema, joka on saanut yhteisöä etsimään ja tarvittaessa perustamaan keinoja niihin puuttumiseksi, mikä on eurooppalaistanut rikosoikeutta. Perustamissopimuksissa EU:lle on annettu toimivalta antaa toimenpiteitä rikosoikeudessa ja tällaisten toimien tulee kohdistua erityisen vakavan rikollisuuden aloille, joilla on rajat ylittävä ulottuvuus. Karusellipetoksissa on aina läsnä rajat ylittävä ulottuvuus, minkä vuoksi kansallisin keinoin siihen ei ole mahdollista tehokkaasti puuttua. Jäsenvaltiot ovat sitoutuneet suojaamaan unionin taloudellisia etuja vaikutuksiltaan tehokkailla ja ennaltaehkäisevillä toimenpiteillä. EUT on korostanut, että tällaisten keinojen on oltava yhtäläisiä sekä jäsenvaltioiden että unionin taloudellisiin etuihin kohdistuville petoksille. EU-oikeuden rikkomiseksi on katsottu tilanteet, joissa jäsenvaltio on soveltanut tiukempaa sääntelyä kansallisiin petoksiin, mutta löyhempää unionin vastaaviin petoksiin. EUT on perustellut tätä syytettyjen oikeuksilla.

Tällä hetkellä jäsenvaltioissa sovelletaan arvonlisäverokarusellipetoksiin rikosoikeuden rinnalla hallinnollisia seuraamuksia. EUT:n oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltioilla on vapaus valita arvonlisäverokarusellipetoksiin sovellettavat seuraamukset, jotka voivat olla hallinnollisia tai rikosoikeudellisia seuraamuksia taikka niiden molempien yhdistelmä. Nykyinen oikeustila saattaa näyttäytyä epämääräisenä kansallisessa katsannossa. Viime vuosina 15 tuomarin suuri jaosto on antanut taajaan alv-karusellipetoksia ja EU-oikeuden tulkintaa koskevia ennakkoratkaisuja. Nämä tuomiot ovat selventäneet oikeustilaa, mutta toisinaan uusia kysymyksiä pulpahtaa pintaan aikaisemmista tuomioista.

EUT:n oikeuskäytännössä hallintoseuraamukset ovat melko selvästi kansallisesti päätettäviä oikeuskäytännön reunaehto- ja puitteissa. Nähdäkseni hallintoseuraamusten

yhdenmukaistaminen olisi nykyinen oikeusperusta huomioon ottaen aivan mahdollista ja jopa suotavaa, jotta oikeus todella on yhteinen kaikkialla unionissa. Mahdollista siksi, että onhan hallintomenettelyä jo yhdenmukaistanut esimerkiksi oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä koskeva EIS 6 artikla. Lisäksi vuodesta 2009 lähtien perusoikeuskirja on ollut perustamissopimusten SEU ja SEUT kanssa samanarvoinen. Perusoikeuskirja tulee sovellettavaksi vain silloin, kun jäsenvaltio soveltaa Euroopan unionin oikeutta. EUT:n oikeuskäytännön mukaan perusoikeuskirja soveltuu hallinnollisiin seuraamuksiin ja arvonlisäverokarusellipetoksiin, vaikka osa jäsenvaltioista tulkitsee tätä toisin.

Suotavaa siksi, että oikeustieteilijöiden arvioiden mukaan hallintoseuraamuksissa on pulmallista se, että niissä syyllisyyden alaraja asettuu rikosoikeudellisia seuraamuksia matalammalle, vaikka tosiasiassa hallinnolliset sanktiot ovat lähellä rikosoikeutta. Silti hallintoseuraamuksia käytetään yhä enemmän – ehkä juuri tuosta samasta syystä ne näyttäytyvät julkiselle vallalle houkuttelevina. Yleisesti ottaen voi olla myös niin, että yksilö kokee hallinnollisen sanktion ankarammaksi, otettakoon esimerkiksi elinkeinoluvan epääminen tai sotilasarvon menettäminen, joten myös menettelyn koettu oikeudenmukaisuus on tärkeää.

Hallinnollisten seuraamusten yhdenmukaistaminen unionissa voitaisiin rajata koskemaan nimenomaan arvonlisäverokarusellipetosten kaltaisia poikkeuksellisen vakavia rikoksia, jotka vähentävät merkittävästi niin jäsenvaltioiden kuin unionin omia varoja. Osana tätä voitaisiin ottaa käyttöön jokin erityinen hallinnollinen seuraamus, ainakin mikäli vaadittavaa tehokkuutta ja pelotetta ei saavuteta muutoin. Puheena oleva uudistus olisi luontevinta toteuttaa osana nykyistä Taloudellisten etujen suojaamista koskevaa yleissopimusta, jotta soveltamisala on rajattu ja vältetään päällekkäisiltä sopimuksilta. Vastaavasti lievemmat rikokset säilyisivät jatkossakin kunkin jäsenvaltion päätäntävävallassa kansallista identiteettiä ja hallinto-oikeudellisia erityispiirteitä kunnioittaen. Jäsenvaltioiden tahtotila tällaisten hallintoseuraamusten lähentämiseksi on vielä arvoitus.

Arvonlisäveron vähennysoikeuden menettäminen on perusteltu seuraamus karusellipetokseen tietoisesti osallistuneille ja aivan kuten EUT on oikeuskäytännössään linjannut, vakavimmat alv-petokset edellyttävät rikosoikeudellisia seuraamuksia. Pohdittaessa karuselliin huolimattomuuttaan joutuneen yhtiön selvittämisvelvollisuutta EUT on oikeuskäytännössä linjannut, että verovelvolliselta ei kuitenkaan voida edellyttää sellaisia pitkälle meneviä toimia, joita kansallisella veroviranomaisella on käytettävissään. Näitä keinoja on tulevaisuudessa yhä enemmän, koska arvonlisäverotus on määrä päivittää digi- ja alustatalousaikaan. Tämä tuo reaaliaikaiset ja nopeat keinot kaikkien jäsenvaltioiden ulottuville epäilyttävien verotapahtumien

havaitsemiseksi sekä varhaisemmaksi puuttumiseksi. Kaupankäyntiä voimakkaasti muovannut digitalisaatio, joka on kasvattanut karusellipetosten esiintymistiheyttä ja vakavuutta tarjoaa toisaalta keinoja ilmiöön puuttumiseksi. Edelleen merkityksellisiä ovat perinteisemmät keinot, kuten verotarkastukset sekä yksityishenkilöiden ilmoitukset.

Alv-karusellipetoksissa on pitkään ollut käsillä ”ota rahat ja juokse” -tilanne: varojen takaisinperintäaste on jäänyt melko vähäiseksi, mikä onkin yksi vakavimmista ongelmista. Tämä on valitettavaa ottaen huomioon, kuinka massiivista tutkintaa karusellipetokset edellyttävät. Esimerkiksi Midas työllisti yli 680 vero- ja poliisitutkijaa, etsintöjä tehtiin 180 ja 14 ihmistä pidätettiin 17 maassa. Siksi on suotavaa, että varojen takaisin Hankintaa ja menetetyksi tuomitsemista pyritään tehostamaan. Kyseinen uudistus on määrä kohdentaa myös pakotteisiin ja vielä ei ole siis aivan selvää, voitaisiinko miljoonien ja kymmeniin miljardeihin kasvaviin karusellipetoksiin soveltaa jopa pakotteita. Tuntuvat rangaistukset ovat perusteltuja, koska karusellipetosten vahingot kohdistuvat koko yhteiskuntaan: yksilöön, yhteisöihin, instituutioihin ja ei vain yhteiskuntaan, vaan petokset heikentävät esimerkiksi markkinoiden luotettavuutta ja rehellisesti toimivien verovelvollisten kokemaa luottamusta järjestelmää kohtaan.

Karusellipetosten tutkinta tapahtuu väistämättä lievempien rikosten kustannuksella ja vaarana on, että tämä alkaa näkyä yksittäisten ihmisten arjessa. Suomessa tätä ei ole pidettävä suurena ongelmana, koska karusellipetosten määrä on hallittavissa ja vaikuttaa keskittyvän yhteisöostajiin. Kysymyksessä on kuitenkin aito ongelma monessa muussa EU-maassa. Onkin ensisijaisen tärkeää turvata oikeudenhoidon resurssit kansallisesti, jotta näin ei kävisi. Arvonlisäverokarusellipetosten tutkinta ei saa siis tapahtua muiden juttujen kustannuksella, mikä on koko unionin yhteisen edun mukaista ja pidemmässä horisontissa kysymys on myös siitä, millä tavalla yksittäiset ihmiset kokevat unionin. Euroopan Syyttäjänvirasto on tiedottanut avoimesti tutkimistaan tapauksista ja onkin myönteistä, että tutkimusten mukaan tietoisuus EPPOsta on vuosi vuodelta kohentunut EU-kansalaisten keskuudessa.

Pohdittaessa sitä, millä saralla hallinto-oikeudellisten seikkojen yhdenmukaistamista voisi lähitulevaisuudessa tapahtua, on arvonlisäverotus. Esimerkiksi unionin tasoinen yhteinen arvonlisäverovelvollisten rekisteri saattaa merkitä tällaista avausta. Kuitenkaan minkään Euroopan unionin tasoisen arvonlisäveroviranomaisen perustaminen ja uuden hallintoportaan kehittäminen edellisen päälle ei siten ole tarkoituksenmukaista. On tärkeää muistaa, että kansallisilla tahoilla on loppu viimein paras tuntemus alueellisista seikoista subsidiariteettiperiaatteen mukaisesti. Hallinnollisten seuraamusten yhdenmukaistamista puoltavat useat näkökohdat.

Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön argumenttityypit kulminoituvat systeemiin argumenttityyppeihin ja ennen muuta yleisiin oikeusperiaatteisiin sekä viittauksiin aiempaan oikeuskäytäntöön. Vähennysoikeuden ja arvonlisäverotuksen kyseessä ollessa sijaa saavat lisäksi kielelliset argumenttityypit. Teleologiset argumenttityypit saavat keskeisen merkityksen tulkittaessa käsillä olevia tapauksia arvonlisäverodirektiivi ja unionin taloudelliset edut huomioon ottaen.