

# Sata vuotta rikoksia: rikokset julkista taloutta vastaan

Lapin yliopisto

Oikeustieteiden tiedekunta

Sanna Paakki-Männistö

OTM0013B Talousrikosoikeus, maisteriseminaari 2022

Syksy 2022

Kai Kotiranta, kai.kotiranta@kotirantaco.fi

## TIIVISTELMÄ

### Lapin yliopisto

Tiedekunta: Oikeustieteiden tiedekunta

Työn nimi: Sata vuotta rikoksia: rikokset julkista taloutta vastaan

Tekijä: Sanna Paakki-Männistö

Opetuskokonaisuus ja oppiaine: Oikeustiede, talousrikosoikeus

Työn laji: Pro gradu -tutkielma

Sivumäärä: XI + 83

Vuosi: 2022

Tämän pro gradu -tutkimuksen tarkoituksena on tutkia, miten rikoslain 29 luvun rikossäännöksiä on muutettu rikoslain olemassaolon aikana, ja mikä näiden muutosten taustalla on vaikuttanut. Lisäksi tutkimuksessa tarkastellaan veropetossäännösten nykytilaa ja verrataan suomalaista veropetossäätelyä ruotsalaiseen ja yhdysvaltalaiseen säätelyyn. Menetelmiltään tutkimus on lainopillinen, oikeushistoriallinen, oikeusvertaileva ja kriminaalipoliittinen.

Tutkimuksessa keskitytään rikoslain 29 luvun rikossäännösten muutoksiin ja niihin vaikuttaneisiin yhteiskunnallisiin ja kriminaalipoliittisiin taustoihin. Paine säännösten muuttamiselle ja uusien säännösten mukaan ottamiselle on tullut muun muassa säännösten vanhentumisesta, yhteiskunnallisesta kehityksestä sekä kriminaalipoliittisten näkemysten muuttumisista. Säännösten sisältöihin ja rangaistusasteikoihin ovat lain yli satavuotisen olemassaolon aikana vaikuttaneet niin kieltolain tuomat tullirikosten kasvaneet määrät kuin myös yhteiskunnallisen kehityksen myötä syntynyt tarve erilaiselle säätelylle, kuten avustusrikoksille.

Tutkimuksen pääpaino on verorikoksissa, joiden osalta tarkastelu laajennetaan myös nykyhetkeen. Verorikokset ja erityisesti veropetoksen normaali muoto on yksi rikoslain vanhimmista ja samankaltaisimpina säilyneistä säännöksistä. Veropetos on vuosisataisen kehityksensä aikana saanut rinnalleen kvalifioitua ja lievän tekemuodon sekä verorikkomuksen. Tutkielmassa keskitytään verorikosten historiallisen kehityksen lisäksi veropetoksen nykyhetkeen. Verorikosten säännösten nykytilaa rikoslain 29 luvun osalta tarkastellaan laajemmin sekä verrataan suomalaisia veropetossäännöksiä ruotsalaisiin ja yhdysvaltalaisiin vastineisiinsa. Vaikka veropetos voidaankin nähdä hyvin universaaliksi säännökseksi, poikkeaa se hieman eri maiden välillä. Esimerkiksi Yhdysvalloissa ei tunnusteta kuin normaalimuotoinen veropetos, jonka vuoksi se poikkeaa selkeästi suomalaisesta ja ruotsalaisesta veropetosten useampiportaisesta säätelystä.

**Avainsanat:** talousrikosoikeus, veropetos, talousrikos

x Tutkielma ei sisällä muita kuin tekijän omia henkilötietoja.

## SISÄLLYS

TIIVISTELMÄ.....	II
LÄHTEET .....	V
TAULUKOT .....	X
LYHENNELUETTELO .....	XI
1 JOHDANTO.....	1
1.1 Tutkimuksen tausta .....	1
1.2 Tutkimuksen tavoitteet, tutkimuskysymykset ja rajaukset .....	3
1.3 Tutkimuksen menetelmä ja aineisto.....	6
1.4 Tutkimuksen rakenne.....	9
2 VERORIKOSTEN KEHITYS .....	11
2.1 Alkutilanne.....	11
2.2 Vuoden 1926 uudistus .....	14
2.3 Vuoden 1972 uudistus .....	15
2.4 Rikoslain kokonaisuudistuksen ensimmäinen osa 1991 .....	19
2.4.1 Kokonaisuudistuksen taustaa .....	19
2.4.2 Törkeä veropetos .....	25
2.4.3 Veropetos .....	27
2.4.4 Lievä veropetos .....	28
2.4.5 Verorikkomus.....	29
2.5 Vuoden 1997 päivitys .....	31
2.6. Viimeisimmät päivitykset .....	34
3 MUIDEN JULKISTA TALOUTTA VASTAAN TEHTYJEN RIKOSTEN SÄÄNTELYN KEHITYS .....	37
3.1 Avustusrikokset .....	37
3.1.1 Avustusrikokset osaksi rikoslakia – rikoslain kokonaisuudistuksen ensimmäinen osa .....	37
3.1.2 Myöhemmät päivitykset.....	42
3.2 Vakuutusmaksupetokset .....	45
3.2.1 Työeläkevakuutusmaksupetokset.....	45
3.2.2 Tapaturmavakuutusmaksupetos .....	49
4 VERORIKOSSÄÄNNÖSTEN NYKYTILANNE.....	52
4.1 Sääntelyn nykytilanne Suomessa.....	52
4.2 Oikeusvertailu .....	59
4.2.1 Oikeusvertailun taustaa .....	59

4.2.2 Ruotsi .....	61
4.2.3 Yhdysvallat.....	67
4.2.4 Yhteenveto oikeusvertailusta .....	71
5 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET .....	74
5.1 Rikoslain 29 luvun muutosten yhteenveto .....	74
5.1.1 Verorikokset.....	74
5.1.2 Muut rikokset julkista taloutta vastaan.....	77
5.2 Nykytilan ja oikeusvertailun yhteenveto .....	78
5.3 Tutkimuksen arviointi ja jatkotutkimusehdotukset.....	81

## LÄHTEET

### Kirjallisuus

Aarnio, Aulis, Luentoja lainopillisen tutkimuksen teorioista. Forum Iuris, Helsinki 2011.

Brown, Logan & Aurash, Jamali, Tax Violations. American Criminal Law Review 2014 vol. 51 no. 4, 1751-1795.

Hagströmer, Johan, Granskning af underdåniga förslag till strafflag för storfurstendömet Finland: förordning om verkställighet af straff, samt förordning om strafflagens införande, utarbetade af den for graskning af 1875 ars förslag tillförordnade kommitté. Lundequistska bokhandeln 1884.

Hahto, Vilja, Rikosoikeustiede ja oikeusvertailu. Lakimies 8/2001, 1290–1308.

Helsingin hovioikeus, Rangaistuksen määrääminen talousrikoksissa. Helsingin hovioikeuspöytäkirja 2015.

Hirvonen, Ari, Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan, Helsinki 2011.

Husa, Jaakko, Johdatus oikeusvertailuun: Oikeusvertailun perusteet erityisesti julkisoikeutta silmälläpitäen. Lakimiesliiton kustannus, Helsinki 1998.

Häkkinen, Esko, Kansantalous-, hyvinvointi- ja demokratiamalli rikosoikeuden vaihtelujen selittäjänä. Oikeus 2016 (45); 3, 330–350.

Kaisto, Janne, Lainoppi ja oikeusteoria. Oikeusteorian perusteista aineellisen varallisuus oikeuden näkökulmasta. Edita Prima, Helsinki 2005.

Kangas, Urpo, Minun metodini. Teoksessa Juha Häyhä (toim.), Minun metodini. WSOY, Helsinki 1997, s. 90–109.

Koponen, Pekka, Talousrikokset rikos- ja prosessioikeuden yhtymäkohdassa. Suomalainen lakimiesyhdistys, Helsinki 2004.

Lahti, Raimo, Avauspuheenvuoro. Teoksessa Lahti, R., Träskman P. O., Vainio, V., Tikka, K., Lehtonen, A., Valkonen, E., Rautakoski, J., Mali, E., Mörä, K., Viljanen, P., Vesterbacka, E., Virtanen, R & Lehtimaja, L. Taloudellinen rikollisuus. Suomen lakimiesliiton kustannus Oy, Helsinki 1981.

Lahti, Raimo, Rikoslain kokonaisuudistuksen ensimmäinen vaihe: varallisuus- ja talousrikossäännökset. Lakimies 3/1991, 258–290.

Lahti, Raimo, Rikoslain kokonaisuudistuksen ensimmäinen vaihe: varallisuus- ja talousrikossäännökset, II. Lakimies 7/1991, 873–901.

Lahti, Raimo, Rikoslain kokonaisuudistuksen ensimmäinen vaihe: varallisuus- ja talousrikossäännökset, III. Lakimies 8/1991, 1168–1201.

Lahti, Raimo, Suomen rikosoikeudellisen seuraamusjärjestelmän kehitysvaiheista. Turun yliopisto 1977.

Lahti, Raimo, Talousrikosoikeuden yleisistä opeista. Teoksessa Lahti, R & Koponen, P. (toim.) Suomalainen lakimiesyhdistys 2007.

Lahti, Raimo, Uudistuvan rikosoikeuden haasteita vuosituhanen vaihtuessa. Lakimies 6–7/1998, 1189–1197.

Lainvalmistelukunta, Lainvalmistelukunnan julkaisuja n:o 8/1970.

Lappi-Seppälä, Tapio, Kriminaalipolitiikan muutostrendejä. Teoksessa Lahti, R., Nordenstreng, K., Kekkonen, J., Lappi-Seppälä, T., Melander, S., Matikkala, J., Majanen, M., Frönde, D., Nuotio, K. & Marttunen, M., Rikosoikeuden muutos 1960-luvulta 2010-luvulle. Pekka Koskisen (1943–2011) muistojulkaisu. Forum Iuris. Helsinki: Helsingin yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisut 2013.

Lappi-Seppälä, Tapio, Kriminaalipolitiikka – rikosoikeuspolitiikka. Lakimies 8/1998, 1285–1308.

Lappi-Seppälä, Tapio, Rikosten seuraamukset. Werner Söderström lakitieto 2000.

Lappi-Seppälä, Tapio, Vaikuttavatko lainmuutokset? Pohdintoja rikosoikeudellisen järjestelmän muutosvaikutuksista. Teoksessa Pakarinen, A., Hyvärinen, A. & Ervasti, K., Lainvalmistelu, tutkimus, yhteiskunta. Jyrki Talan juhla kirjja. Turun yliopisto, oikeustieteellinen tiedekunta 2011.

Lehtimaja, Lauri, Talous- ja vaihdantarikossäännösten uudistusnäkömät. Teoksessa Lahti, R., Träskman P. O., Vainio, V., Tikka, K., Lehtonen, A., Valkonen, E., Rautakoski, J., Mali, E., Mörä, K., Viljanen, P., Vesterbacka, E., Virtanen, R & Lehtimaja, L. Taloudellinen rikollisuus. Suomen lakimiesliiton kustannus Oy, Helsinki 1981.

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

Lehtonen, Asko, Veropetoksesta: RL 38 luvun 11 §:n 1 mom. tunnusmerkistöstä lähinnä tulo- ja varallisuusverotuksen kannalta. Suomen Lakimiesliiton Kustannus Oy 1986.

Lehtonen, Asko, Veropetossäännöksen muutokset. Lakimies 8/1998, 1309–1324.

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

Lehtonen, Asko – Vikatmaa, Juha, Varallisuusrikosoikeusuudistus 1972. 4. painos. Turun yliopisto 1977.

Matikkala, Jussi, Rikoslain kokonaisuudistuksesta. Teoksessa Lahti, R., Nordenstreng, K., Kekkonen, J., Lappi-Seppälä, T., Melander, S., Matikkala, J., Majanen, M., Frönde, D., Nuotio, K. & Marttunen, M., Rikosoikeuden muutos 1960-luvulta 2010-luvulle. Pekka Koskisen (1943–2011) muistojulkaisu. Forum Iuris. Helsinki: Helsingin yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisut 2013.

Melander, Sakari, Rikosoikeus 2010-luvulla. Helsingin yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisut 2010.

Mutttilainen, Vesa – Kankaanranta, Terhi, Talousrikollisuuden tutkimus Suomen yliopistoissa vuosina 1999–2008. Oikeus 2010(39)2, 146–160.

Niemi, Hannu – Lehti, Martti, Eräiden talousrikosten rangaistuskäytäntö. Oikeuspoliittinen tutkimuslaitos tutkimustiedonantoja 71/2014.

Nuutila, Ari-Matti, Avustuspetos (RL 29:5). Teoksessa Lappi-Seppälä, T., Rautio, I., Hakamies, K., Helenius, D., Koskinen, P., Majanen, M., Melander, S., Nuotio, K., Nuutila, A-M. & Ojala, T., Rikosoikeus. Helsinki: WSOY pro 2009.

Nuutila, Ari-Matti, RL 29: Rikokset julkista taloutta vastaan. Teoksessa Rikosoikeus, toimitus Heinonen & al. Juva 2002.

- Office of Chief Counsel, Tax Crimes Handbook. Criminal Tax Division 2009.
- Oker-Blom, Max, Skatter och skatteflykt. Ekonomiska Samfundets Tidskrift 2016.
- Paasonen, Laura, Paasonen, Jyri, Aaltonen, Mikko & Jokipii, Annukka, Veropetokset ja kirjanpitorikokset tuomioistuimissa. Verotus 3/2022, 336–347. (Paasonen ym. 2022)
- Pricinovskis, Aleksey, Tax Violations. American Criminal Law Review 2021 vol. 58 no. 3, 1535-1582.
- Sahavirta, Ritva, Verorikokset. Teoksessa Lahti, R. & Koponen, P. (toim). Talousrikokset, Suomalainen Lakimiesyhdistys 2007.
- Sipilä, Katri – Laukkanen, Vesa, Rikoslain kokonaisuudistus I. Oikeusvertaileva katsaus. Oikeusministeriön lainvalmisteluosaston julkaisu 15/1987. Helsinki: Valtion painatuskeskus 1987.
- Slemrod, Joel, Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion. Journal of Economic Perspectives 2007 vol. 21 no. 1, 25-48.
- Storm, Ansia & Coetzee, Karina, Towards Improving South Africa’s Legislation On Tax Evasion: A Comparison Of Legislation On Tax Evasion Of The USA, UK, Australia And South Africa. The Journal of Applied Business Research 2018 vol. 34 no 1, 151–168.
- Sutela, Mika, Rikollisuus, kriminaalipoliittinen päätöksenteko ja empiirinen tutkimus. Edilex Publishing Oy 2016.
- Tala, Jyrki, Lakien laadinta ja vaikutukset. Helsinki: Edita Publishing Oy 2005.
- Tapani, Jussi, Kriminaalipolitiikka ja rikoslainoppi – politiikan ja oikeuden rajalla. Oikeus 2007 (36):4, 401–408.
- Thornstedt, Hans – Rabe, Gunnar – Eklund, Erik, Skattebotten. Norstedts juridik. Stockholm: Gotab 1994.
- Tolvanen, Matti, Kriminaalipolitiikka, kriminologia ja rikosoikeuden tutkimus. Lakimies 5/2006, 809–812.
- Valtioneuvosto, Pääministeri Matti Vanhasen hallituksen ohjelma 24.6.2003. Valtioneuvoston kanslia 2003.

### **Internet lähteet**

Sisäministeriö, Talousrikollisuus ja harmaa talous. Sisäministeriön Internet-sivut. Saatavilla: <https://intermin.fi/poliisiasiat/talousrikollisuus-ja-harmaa-talous> [Viitattu 12.10.2022]

### **Virallislähteet**

KM 9/1875 Alamaiset ehdotukset Suomen Suuriruhtinaanmaan Rikoslainsiksi, asetukseksi rangaistuksen täytäntöönpanosta, sekä asetukseksi Suomen Suuriruhtinaanmaalle asetetun uuden rikoslain voimaannpanemisesta, ynnä perussyytää näihin ehdotuksiin.

KM 12/1884 Alamaiset ehdotukset Suomen Suuriruhtinaanmaan rikoslainsiksi, asetukseksi rangaistusten täytäntöönpanosta sekä asetukseksi Suomen Suuriruhtinaanmaalle annetun uuden rikoslain voimaannpanemisesta ja siitä mitä sen johdosta on varteenotettavaa, ynnä perussyytää näihin ehdotuksiin.

HE 36/1885 Keisarillisen Majesteetin armollinen esitys, jossa Suomen Valtiosäätäjien hyväksyttäväksi jätetään: 1:ksi yleinen rikoslaki Suomen Suuriruhtinaanmaalle, 2:ksi asetus rangaistusten täytäntöönpanosta sekä 3:ksi asetus rikoslain voimaankäytöstä ja mitä sen johdosta on vaarinoitava.

HE 78/1925 vp Hallituksen esitys n:o 78 (1925vp) laiksi rikoslain 38 luvun 11 ja 12 §:n muuttamisesta sekä lisäyksistä samaan lukuun, laiksi rangaistusten täytäntöönpanosta annetun asetuksen 5 luvun 7 §:n ja rikoslain voimaankäyttöasetuksen 45 §:n muuttamisesta, laiksi 30 päivänä joulukuuta 1887 annetun tullisääntöön 152 §:n kumoamisesta, 148, 161 ja 178 §:n muuttamisesta ja lisäyksistä sanottuun tullisääntöön, sekä laiksi 1 päivänä kesäkuuta 1922 annetun kieltolain eräiden säännösten muuttamisesta ja lisäyksistä sanottuun lakiin.

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

KM 72/1976 rikosoikeuskomitean mietintö.

HE 66/1988 vp eduskunnalle rikoslainsäädännön kokonaisuudistuksen ensimmäisen vaiheen käsittäväksi rikoslain ja eräiden muiden lakien muutoksiksi.

HE 121/1996 vp eduskunnalle varainsiirtoihin kohdistuvan leimaverotuksen uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 16/1997 vp eduskunnalle laiksi rikoslain 29 luvun 1 §:n muuttamiseksi.

HE 45/2004 vp eduskunnalle laiksi kunnallisen eläkelain muuttamisesta ja laiksi kunnallisesta viranhaltijasta annetun lain 34 §:n muuttamisesta.

HE 191/2012 vp eduskunnalle laiksi erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta sekä eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.

HE 277/2014 vp eduskunnalle työtapaturma- ja ammattitautilaeiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.

HE 32/2015 vp eduskunnalle laiksi verotuksen oikaisemisesta oma-aloitteisesti annettujen tietojen perusteella vuonna 2016.

HE 120/2016 vp eduskunnalle laeiksi työeläkelakien ja eräiden muiden lakien muuttamisesta.

HE 231/2018 vp eduskunnalle laeiksi rikoslain ja valtionalouden tarkastusvirastosta annetun lain 17 §:n muuttamisesta.

Prop. 1971:10 Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till skattebrottslag.

Prop. 1995/96:170 regeringens proposition översyn av skattebrottslagen.

## **Oikeuskäytäntö**

### **Suomi**

HelHO 16.12.2021

KKO:1961-II-49



KKO:1985-II-133

KKO:1990:133

KKO:1996:35

KKO:2001:80

KKO:2001:87

KKO:2003:92

KKO:2004:46

KKO:2004:86

KKO:2004:122

KKO:2004:144

KKO:2006:26

KKO:2007:102

KKO:2008:12

KKO:2011:26

KKO:2012:53

KKO:2012:106

KKO:2013:2

KKO:2013:93

KKO:2019:33

KKO:2019:105

KKO:2020:43

KKO:2022:12

### **Ulkomaat**

NJA 2003, s. 499

NJA 2018, s. 634

Sansone v. United States, 380 U.S. 343 (1965)

Cheek v. United States, 498 U.S. 192 (1991)

United States v. Mal, 942 F,2d 682, 687 (9th Cir. 1991)

**TAULUKOT**

Taulukko 1. Verorikossäännösten oikeusvertailun kooste .....	72
Taulukko 2. Verorikossäännösten päivitykset rikoslain voimassaolon aikana.....	76

**LYHENNELUETTELO**

EU	Euroopan unioni
EY	Euroopan yhteisö
FBI	Federal Bureau of Investigation
HE	Hallituksen esitys
HeHO	Helsingin hovioikeus
IRC	Internal Revenue Code (26 U.S.C.)
IRS	Internal Revenue Service
KKO	Korkein oikeus
KM	Komiteanmietintö
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
PIF-sopimus	Euroopan unionin jäsenvaltioiden yhteisöpetossopimus
Prop.	Proposition
RL	Rikoslaki (39/1889)
SBL	Skattebrottslag (69/1971)
TEL	Työntekijäin eläkelaki (395/1961)
Unionipetosdirektiivi	Direktiivi unionin taloudellisiin etuihin kohdistuvien petosten torjunnasta rikosoikeudellisin keinoin (2017/1371)
U.S. Code	United States Code

# 1 JOHDANTO

## 1.1 Tutkimuksen tausta

Rikollisuutta on havaittavissa käytännössä kaikissa olemassa olevissa yhteiskunnissa. Yhteistä rikollisuudelle on se, että rikollisuuteen vaikuttavat useat tekijät, joita ovat rikostilaisuuksien määrä, rikosentekijän motivaatio sekä rikollisuuden määrittelyyn liittyvät tekijät.<sup>1</sup> Suomalaisesta rikollisuudesta ja sen kehityksestä voidaan saada hyvä kokonaiskuva tarkastelemalla vuoden 1889 rikoslakia (RL, 39/1889) ja siihen sen voimassaoloaikana tehtyjä muutoksia. Tämä johtuu muun muassa siitä, että suuria muutoksia ovat heijastaneet suomalaisen yhteiskunnan kehityspiirteet.<sup>2</sup>

Kuten mainittua, Suomen nykyinen rikoslaki on laadittu vuonna 1889. Se on siten todella pitkäaikainen ja kattaa ajallisesti niin autonomian kuin itsenäisyydenkin ajanjaksot. Vuosien saatossa rikoslakiin on kuitenkin tehty useita päivityksiä, joista viimeisimmät vuonna 2021. Siten lakia on muutettu ajansaatossa ja se kuvaa hyvin myös erilaisten poliittisten asenteiden kehittymistä.

Rikoslaki muodostuu kahdesta osasta, joita voidaan nimittää yleiseksi ja erityiseksi osaksi. Yleinen osa koostuu erityisesti rikosoikeudellisen vastuun yleisistä edellytyksistä (luku 3), vastuuvapausperusteista (luku 4) ja osallisuusopista (luku 5). Rikoslain erityisen osan voidaan katsoa pitävän sisällään yksittäisiä rikoksia koskevan normiston.

Tässä pro gradu -tutkielmassa keskitytään rikoslain erityiseen osaan ja sen lukuun 29 (769/1990), joka pitää sisällään rikokset julkista taloutta vastaan. Keskeisiä luvun rikoksia ovat veropetos (29:1, 1228/1997), työeläkevakuutusmaksupetos (29:4a, 398/2006), tapaturmavakuutusmaksupetos (29: 4 c, 484/2015) sekä avustuspetos (29:5, 814/1998). Kuten yksittäisistä pykälistä voidaan huomata, on myös kyseistä lukua muutettu usein lain olemassaolon aikana.

Säännösten muutokset kertovat tarinaa sääntelyyn vaikuttaneista poliittisista ja yhteiskunnallisista seikoista. Tämä johtuu muun muassa siitä, että oikeussäätely on tavoitteellista toimintaa. Tavoitteellisuutta voidaan perustella muun muassa sillä, että säännösten avulla voidaan pyrkiä saavuttamaan tietynlainen oikeudellinen ja tosiasiallinen asiantila.

---

<sup>1</sup> Lehtonen 1986, 3.

<sup>2</sup> Sutela 2016, 416.

Oikeussääntelyyn sisältyy vahvasti myös sanktiotuki, sillä lain laatija ei yleensä pidä pelkkää sääntelyn velvoittavuutta riittävänä takeena säännösten noudattamiselle. Siten säännösten noudattamista voidaan tukea erilaisilla sanktioilla, kuten rikoslaista käy hyvin ilmi.<sup>3</sup>

Lain muutoksiin ja päivityksiin liittyy erityisen kiinteästi käsitys oikeussääntelyn periaatteellisesta tilapäisyydestä. Tätä voidaan lähestyä siitä näkökulmasta, että sääntelyä on aina mahdollista myöhemmin muuttaa tai jopa kumota. Samalla voidaan ajatella, että säännökselle voidaan sen nykyisen sisällön sijasta antaa vaihtoehtoinen sisältö. Oikeushistorialla voidaankin todeta, ettei juuri mikään säädetty normi säily muuttumattomana kautta aikojen.<sup>4</sup> Tämä näyttäytyy myös rikoslain 29 lukuun sisältyvien säännösten lukuisissa päivityksissä.

Julkisella taloudella tarkoitetaan perinteisesti valtion, kuntien ja julkisoikeudellisten yhteisöjen taloutta kokonaisuutena. Julkiselle taloudelle on myös tyypillistä, että se kerää varansa pääasiassa veroina tai veroihin rinnastettavina maksuina.<sup>5</sup>

Talousrikollisuus on yksi keskeinen rikosten laji. Talousrikollisuus ei kuitenkaan muodosta selvärajaista rangaistavien tekojen kokonaisuutta, jonka vuoksi sen seikkaperäinen määrittely on liki mahdotonta. Oikeustieteessä ollaan kuitenkin yhdenmielisiä siitä, että julkiseen talouteen kohdistuvat rikokset ovat osa taloudellista rikollisuutta. Talousrikoksille yhteisenä merkinä voidaan pitää sitä, että ne vaarantavat koko yhteiskunnan taloudellista toimintaa.<sup>6</sup> Talousrikollisuudella viitataan yleensä sellaisiin väärinkäytöksiin, joissa tekijät tavoittelevat huomattavia taloudellisia hyötyjä<sup>7</sup>.

Talousrikoksista merkittävimpana ryhmänä voidaan pitää verorikoksia niiden runsasluokuisuuden ja haitallisuuden perusteella<sup>8</sup>. Yksi keskeisin rikostyyppi rikoksissa julkista taloutta vastaan ovatkin verorikokset, joihin sisältyy keskeisesti veropetos sekä sen lievä ja kvalifioitu tekemuoto. Tämän lisäksi verorikoksiin rikoksissa julkista taloutta vastaan sisältyy myös verorikkomus. Näistä kaikki sisältyvät nykypäivänä rikoslain 29 lukuun, joka on kokonaisuudessa keskitetty rikoksiin julkista taloutta vastaan.

---

<sup>3</sup> Tala 2005, 26–29.

<sup>4</sup> Tala 2005, 33.

<sup>5</sup> HE 66/1988 vp., 52.

<sup>6</sup> Lahti 1981, 7–8.

<sup>7</sup> Muttilainen – Kankaanranta 2010, 146.

<sup>8</sup> Lahti 1981, 9.

Veropetos on yksi keskeisimmistä verorikoksista, jonka vuoksi sen sääntely on muuttunut veropetosten yhteiskunnallisen merkityksen kasvaessa. Tämä näyttäytyy muun muassa siinä, että talousrikoksia, kuten veropetosta, pidetään yleisesti yhteiskunnallisesti paheksuttavina. Yleinen paheksuttavuus selittyykin muun muassa sillä, että veropetosten johdosta veronsaajilta jää saamatta verotuloja, joiden määrä voidaan yleisesti arvioida huomattavaksi niin Suomessa kuin maailmalla<sup>9</sup>. Veropetosten synnyttäminä haittoina voidaan menetettyjen verotulojen ohella nähdä myös vaihtoehtoisten verojen nouseminen, jolloin veropetoksella väärin perustein saadut varat vyöryvät muiden veronmaksajien kannettaviksi. Tämä voi johtaa muun muassa käyttäytymisen muutoksiin, jolloin muut veronmaksajat saattavat esimerkiksi muuttaa työtuntiansa määriä.<sup>10</sup>

Veropetoksia voidaan osaltaan hillitä lainsäädännöllisin keinoin, sillä erityisesti rikoslain säännökset toimivat usein pelotteena niille potentiaalisille rikosentekijöille, jotka miettivät rikoksen tekemistä, mutta eivät ole vielä päätyneet toteuttamaan ajatustaan. Pelotevaikutus ei silti useinkaan ole säännöksen tärkein tavoite, ja niin myös esimerkiksi veropetossäännöksen tarkoitus on muu kuin pelotevaikutuksen luominen.<sup>11</sup>

Veropetossäännöksen teknisen toteutuksen keskeisenä tarkoituksena on suojella oikeushyviä. Veropetoksen osalta suojeluobjektina eli suojeltavana oikeushyvinä on alun perin ollut veronsaajien oikeus verotuloihin. Toisaalta suojeltavaksi kohteeksi voidaan myös katsoa muut veronmaksajat, sillä muun muassa aiemmissa hallituksen esityksissä on veropetossäännöksen osalta mainittu verorasituksen siirtymisen estäminen rehellisille veronmaksajille. Tämä tarkoitus on kuitenkin toissijainen veronsaajien fiskaaliseen suojeleluun nähden. Fiskaalisella suojelulla tarkoitetaan veronsaajien oikeutta saada heille lain mukaan maksettavat varat vähentämättömänä.<sup>12</sup>

## 1.2 Tutkimuksen tavoitteet, tutkimuskysymykset ja rajaukset

Tämän pro gradu -tutkielman tavoitteena on analysoida rikoslain 29 lukuun tehtyjä muutoksia sekä näiden muutosten taustalla vaikuttaneita selittäviä tekijöitä. Tarkoituksena on tutkia, miten RL 29 luku on muuttunut kuluneen vuosisadan aikana, ja miksi kyseisiä muutoksia on lakiin tehty. Lähemmässä tarkastelussa on veropetos eri törkeysasteineen,

---

<sup>9</sup> Lehtonen 1986, 32.

<sup>10</sup> Torgler 2008, 1239.

<sup>11</sup> Lehtonen 1986, 92–93.

<sup>12</sup> Lehtonen 1986, 92–93.

mutta myös muita rikoksia julkista taloutta vastaan sivutaan tutkimuksessa. Keskeisenä tutkimuskohteena on siten, kuinka ja miksi rikokset julkista taloutta vastaan ovat muuttuneet Suomen rikoslaissa lain voimassaolon aikana. Sen kannalta onkin keskeistä huomata, etteivät rikokset julkista taloutta vastaan ole olleet mukana rikoslaissa aina, vaan ne on lisätty sinne ensimmäisen kerran rikoslain kokonaisuudistuksen yhteydessä 1990-luvulla, eli yli 100 vuotta rikoslain laatimisen jälkeen. Hallituksen esitys (66/1988 vp.) käsittelee rikosten julkista taloutta vastaan jäsentämistä mukaan rikoslakiin kokonaisuudistuksen yhteydessä.

Kuitenkin osa rikoksista julkista taloutta vastaan on ollut rikoslaissa jo aiemmin, sillä muun muassa veropetosta koskeva sääntely on ollut mukana rikoslaissa jo miltei sen alkua ajoilta lähtien, sillä se otettiin osaksi rikoslakia vuonna 1894. Rikosnimike ei kuitenkaan tuolloin ollut veropetos, vaan puhuttiin kansankielisesti tullikavalluksesta tai veronkavalluksesta. Säännöstä on kuluneen reilun sadan vuoden aikana muutettu useasti, ja näistä muutoksista ensimmäinen jo vuonna 1926, kun annettiin laki rikoslain muuttamisesta.<sup>13</sup>

Tutkimuksen tavoitteena on analysoida julkista taloutta vastaan tehdyn rikollisuuden sääntelyn historiaa ja sen taustalla vaikuttaneita seikkoja. Tutkimuksen keskeisinä tavoitteina on siten ensiksi luoda kattava kokonaiskuva rikosten julkista taloutta vastaan sääntelyn muutoksista ja niiden taustasyistä ja toiseksi kuvata sääntelyn nykytilannetta ja verrata sitä muiden maiden tilanteisiin.

Julkista taloutta vastaan tehtyjen rikosten lainsäädännöllisten muutosten tutkiminen voidaan nähdä tarpeellisenä, sillä historian ymmärrys auttaa usein ymmärtämään paremmin nykyisyyttä ja tulevaa. Siten historiallisen tarkastelun kautta on mahdollista nähdä, millaisia lainsäädännöllisiä muutostarpeita rikokset julkista taloutta vastaan voivat mahdollisesti vaatia nykypäivänä. Tutkimus ilman historiallista perspektiiviä jääkin vaja-vaiseksi<sup>14</sup>.

Tässä pro gradu -tutkielmassa pureudutaan rikoslain julkista taloutta koskevien säännösten historiaan ja nykytilanteeseen. Talousrikokset ja siten myös rikokset julkista taloutta vastaan ovat yksi merkittävin rikollisuuden muoto, jonka vuoksi niiden tutkiminen voidaan nähdä merkittävänä. Talousrikollisuuden tutkimusta voidaankin perustella muun

---

<sup>13</sup> Lehtonen 2020, 249.

<sup>14</sup> Kangas 1997, 92.

muassa talousrikollisuuden yhteiskunnallisella merkittävyydellä ja sen laaja-alaisilla vaikutuksilla yhteiskunnan eri sektoreille.<sup>15</sup>

Tutkimuskysymyksiä tässä pro gradu -tutkielmassa on useita. Ensimmäinen tutkimuskysymys on, kuinka sääntely rikoksista julkista taloutta vastaan on muuttunut rikoslain voimaantulon aikana ja mitkä syyt ovat olleet muutosten taustalla. Tarkastelu keskittyy erityisesti veropetossääntöön ja sen eri muotoihin. Veropetoksen ohessa avataan myös muiden rikosten julkista taloutta vastaan sääntelyä ja sen muutoksia. Ensimmäiseen tutkimuskysymykseen pyritään vastaamaan ennen kaikkea luvuissa 2 ja 3.

Toisena tutkimuskysymyksenä tässä pro gradu -tutkielmassa on, mikä on sääntelyn nykytilanne rikoslain 29 luvun verorikossääntösten osalta. On keskeistä huomata, ettei nykytilanne ole välttämättä muuttunut juurikaan tiettyjen sääntösten osalta useisiin kymmeneen vuosiin. Siten toinen tutkimuskysymys myös omalta osaltaan koostaa yhteen sitä, mihin ensimmäinen tutkimuskysymys on jäänyt.

Kolmantena tutkimuskysymyksenä on, kuinka suomalainen verorikossääntely eroaa ruotsalaisesta ja yhdysvaltalaisesta sääntelystä. Oletusarvoisesti voidaan ajatella, etteivät suomalainen ja ruotsalainen sääntely juurikaan poikkea toisistaan, sillä ovathan kaikista vanhimmat suomalaiset lait laadittu Ruotsin vallan alla. Toisaalta Suomessa on myös historiallisesti otettu mallia lainsäädäntöön länsinaapurista, jonka oikeuskulttuuria voidaan pitää Suomen kanssa riittävän samankaltaisena. Sen sijaan Yhdysvaltojen kanssa voidaan oletusarvoisesti odottaa merkittävämpiä eroja jo oikeuskulttuurin ja -järjestyksen kannalta. Siinä missä Suomessa oikeus pohjautuu ennen kaikkea lakeihin, on Yhdysvalloissa *common law -järjestelmälle* tyypilliseen tapaan voimassa vahva ennakkoratkaisukulttuuri. Ennakkoratkaisukulttuuriin liittyy keskeisesti se, että lakien tulkinta ja erityisesti tulkinnanvaraisuudet ratkaistaan ennen kaikkea aiempien ennakkoratkaisujen kautta. Ennakkoratkaisut eivät kuitenkaan poista lakeja ratkaisujen taustalla, jonka myötä sääntelyn vertaileminen oikeusvertailevalla metodilla on mahdollinen.

Tutkimuksen ulkopuolelle on lain muutosten osalta rajattu muihin rikoslain säännöksiin ja lakeihin tehdyt muutokset. Siten esimerkiksi verolakeihin tehdyt keskeiset muutokset on rajattu tämän tutkielman aiheen ulkopuolelle, vaikka ne olisivatkin olleet julkiseen talouteen kohdistuneiden rikossääntösten kannalta merkittäviä. Muihin säännöksiin ja

---

<sup>15</sup> Muttilainen – Kankaanranta 2010, 146–147.



lakeihin samanaikaisesti tehdyt muutokset pyritäänkin jättämään ainoastaan maininnan tasolle.

Keskeiset rajaukset kohdistuvat tutkielman neljänteen lukuun, jossa tarkastelu keskittään nimenomaisesti rikoslain 29 luvussa oleviin verorikoksiin. Siten nykytilanteen ja oikeusvertailun ulkopuolelle jätetään muut rikokset julkista taloutta vastaan. Tämä on tarpeen, sillä erityisesti oikeusvertailussa se johtaisi tutkielman valtavaan laajenemiseen.

Samalla oikeusvertailussa pyritään keskittymään Ruotsin ja Yhdysvaltojen osalta niiden kaikista parhaiten suomalaisia säännöksiä vastaaviin säännöksiin, jolloin esimerkiksi mahdollisten verolakien ja muiden lakien säännökset jätetään tarkastelun ulkopuolelle. Jo pelkästään Yhdysvalloissa on useita verorikossäännöksiä, joiden kaikkien ottaminen mukaan tarkasteluun vaatisi tämän tutkimuksen aiheen muuttamista täysin. Muiden verorikossäännösten osalta onkin päädytty samaan ratkaisuun kuin muiden suomalaisten lakien muutosten historiallisessa tarkastelussa. Toisin sanoen ne jäävät tutkimuksessa ainoastaan maininnan tasolle.

### 1.3 Tutkimuksen menetelmä ja aineisto

Rikosoikeus, kuten useat muutkin oikeudenalat, on kytköksissä useisiin muihin oikeudenaloihin. Tämän vuoksi rikosoikeudesta puhuttaessa voidaan puhua myös rikollisuuden tutkimuksesta ja yhteiskunnallisesta päätöksenteosta, johon sisältyvät useat rikosoikeuteen liitettävät osa-alueet. Näitä osa-alueita ovat muun muassa rikoslainoppi, kriminaalipolitiikka sekä kansainvälinen rikosoikeus.<sup>16</sup>

Rikosoikeudella voidaan vastata erilaisiin elävän elämän ilmiöihin. Rikosoikeuden tutkimus voikin olla oikeusvertailevaa, lainopillista tai empiiristä tutkimusta. Oikeusvertaileva tutkimus voikin tulla hyvin kyseeseen tilanteissa, joissa rikosoikeuden ala on kansainvälistynyt.<sup>17</sup>

Tutkimus on metodiltaan lainopillinen, sillä lainopissa on kyse oikeudellisia tekstejä tutkivasta tulkintatieteestä<sup>18</sup>. Lainopilla tarkoitetaan oikeustieteiden perinteistä ydinaluetta, oikeusdogmatiikkaa. Lainopin tehtäväksi voidaan ajatella lainopillisten ongelmien uudelleen muotoileminen, uudenlainen systemaattisten yhteyksien osoittaminen sekä

---

<sup>16</sup> Sutela 2016, 418.

<sup>17</sup> Sutela 2016, 418–419.

<sup>18</sup> Hirvonen 2011, 36.

ongelman kannalta keskeisten näkökulmien jäsentäminen. Tutkimuskohteen painottuessa normien maailmaan ovat keskiössä tulkinta ja systematisointi. Tulkinnan tutkimuskohteena on voimassa oleva laki, joka tässä tapauksessa on rikoslaki. Systematisointi sen sijaan pyrkii rakentamaan järjestelmiä ja tuomaan järjestystä tutkittavan aiheen materiaaleihin.<sup>19</sup>

Koska analysoitava aineisto koostuu ennen kaikkea rikoslaista ja sen eri uudistuksista sekä näitä uudistuksia edeltäneistä hallituksen esityksistä ja muista lain esitöistä, on analysoitava aineisto pääasiallisesti kirjallista.<sup>20</sup> Lainopilliselle tutkimukselle tyypillisesti tutkimuksen keskeinen aineisto muodostuu siten oikeuslähteistä, joista keskeisimpiä ovat rikoslaki ja sen esityöt. Samalla keskeiseen asemaan nousevat historialliset oikeuslähteet, joista keskeisimpinä lakitekstit ja lainvalmisteluasiakirjat. Muuna keskeisenä aineistona toimivat oikeustiede sekä oikeuskäytäntö. Oikeustieteen merkitys korostuu erityisesti lain muutosten taustojen esittämisessä, ja oikeuskäytäntö sääntelyn nykytilan kuvauksessa ja oikeusvertailun osalta.

Oikeuslähdeopin mukaisesti tutkielman pohjalla on rikoslaki. Rikoslakia voidaan edelleen lähestyä sen esitöiden kautta, jotka ovat digitaalisessa maailmassa hyvin saatavilla jopa 1880-luvun osalta. Nämä virallislähteet ovatkin keskeisessä asemassa avaamassa sitä, mikä on ollut lainsäätäjän tausta-ajatuksena eri rikoslain päivitysten osalta. Esityöt avaavat hyvin sitä poliittista tilannetta ja yhteiskunnallista ajattelutapaa, joka kunakin ajanjaksona on vallinnut. Lakia ja sen esitöitä pyritään edelleen selkiyttämään oikeuskirjallisuudella, josta keskeisen maininnan saavat veropetosta koskevat Asko Lehtosen artikkelit.

Toisaalta metodologian osalta on nähtävissä myös historiallis-vertailevalle tutkimukselle tyypillisiä piirteitä, sillä tutkimuksen suuntautuessa historiaan, tulee myös historiallinen aspekti ottaa huomioon tutkimusmenetelmän valinnassa. Oikeushistoriallinen menetelmä keskittyy oikeuden historialliseen kehitykseen, jonka vuoksi kyseinen menetelmä soveltuu hyvin käsillä olevaan tutkimukseen<sup>21</sup>.

Siten lainopin ohella metodipakkiin sisältyvät keskeisesti oikeushistoria sekä oikeusvertailu (vertaileva oikeustiede), joista viimeinen näyttäytyy erityisesti nykytilan tutkimisessa. Oikeusvertailevalle tutkimukselle tyypillisesti tutkimuksessa verrataan Suomen

---

<sup>19</sup> Hirvonen 2011, 20–25; Kaisto 2005, 17.

<sup>20</sup> Hirvonen 2011, 54.

<sup>21</sup> Hirvonen 2011, 54.

oikeusjärjestystä toisen maan oikeusjärjestykseen. Vertailumaiksi tässä tutkimuksessa ovat valikoituneet Ruotsi ja Yhdysvallat, joista toinen edustaa perinteistä Pohjoismaista oikeusjärjestelmää ja toinen tapaoikeudellista (engl. common law) järjestelmää.<sup>22</sup> Oikeusvertailun osalta tulee kuitenkin ottaa huomioon se, että tarkastelun kohdistuessa veropetokseen on kyseessä yksittäinen säännös. Yksittäisen tunnusmerkistön kohdalla oikeusvertailun mielekkyyttä rajoittaakin virhetulkinnan suurempi mahdollisuus.<sup>23</sup>

Oikeusvertailulle ei ole olemassa yhtä yleisesti hyväksyttyä määritelmää, vaan sille on olemassa useita erilaisia määritelmiä tutkimuksen näkökulmasta riippuen. Tutkielman kannalta parhaimmaksi voidaan katsoa määritelmä, jonka mukaisesti oikeusvertailulla tarkoitetaan vallitsevien oikeussäännösten ja käsitteiden tai vallitsevan oikeustilan vertailua eri oikeuskulttuurien välillä. Tämä johtuu siitä, että oikeusvertailua voidaan tehdä useilla eri tasoilla ja eri tavoitteilla. Näille tavoitteille ja tasoille on kuitenkin yhteistä se, että oikeusvertailulla tavoitellaan oikeuskulttuurien erojen ja yhtäläisyyksien selvittämistä.<sup>24</sup> Tämä määritelmä näyttäytyykin käsillä olevassa tutkimuksessa siten, että veropetossäännöstä pyritään vertaamaan Suomen ja Ruotsin sekä Suomen ja Yhdysvaltojen sekä edelleen Yhdysvaltojen ja Ruotsin välillä, jotta voidaan havaita, mitä eroja ja yhtäläisyyksiä eri maiden veropetossääntelyssä on.

Tutkimuksessa on myös kriminaalipoliittisia piirteitä, sillä lainmuutokset selittyvät usein kriminaalipolitiikan muuttumisella. Lehtonen toteaaakin, että rikosoikeusdogmaattisessa tutkimuksessa ongelmakeskeinen lähestymistapa voi merkitä kriminologisten ja kriminaalipoliittisten näkökulmien hyödyntämistä<sup>25</sup>. Kriminaalipolitiikka nähdään vakiintuneesti yhteiskunnallisena päätöksentekona, joka koskee rikollisuutta ja sen kontrollointia. Kriminaalipolitiikka voidaan edelleen jakaa osalohkoihin, joista keskeiseen asemaan tämän tutkimuksen osalta nousee rikosoikeuspolitiikka.<sup>26</sup> Kriminaalipolitiikkaan sisältyy laajassa määritelmässä myös rikosoikeusjärjestelmä sekä sen yhteiskunnalliset prosessit, jotka vaikuttavat rikollisuuteen. Samalla se on vahvasti politiikkaa, sillä siihen sekoittuu erilaisia näkemyksiä siitä, mitä pidetään yhteiskunnassa sellaisina ongelmina, joita voidaan säännellä rikosoikeudellisin keinoin.<sup>27</sup>

---

<sup>22</sup> Husa 1998, 12–13, 19, 51.

<sup>23</sup> Koponen 2004, 10; Husa 1998, 99.

<sup>24</sup> Hahto 2001, 1290–1291.

<sup>25</sup> Lehtonen 1986, 37; Tolvanen 2006, 809.

<sup>26</sup> Lehtonen 1986, 37; Häkkinen 2016, 337.

<sup>27</sup> Tapani 2007, 402; Sutela 2016, 420.

Kriminaalipolitiikan osalta on keskeistä huomata, etteivät kriminaalipoliittiset päätökset aina perustu suoraan kriminologian tuottamaan tietoon. Tämä johtuu muun muassa siitä, että kriminaalipolitiikka on hyvin arvosidonnaista ja se pyrkiikin arvojen vertailuun ja sen perusteella tapahtuvaan tavoitteenasetteluun ja keinojen valintaan.<sup>28</sup>

Eri menetit ovat selitettävissä talousrikollisuuden ominaispiirteillä. Talousrikosten tutkimuksessa hyödyllisiksi välineiksi aiemmin on koettu oikeus- ja kriminaalipolitiikka sekä talousrikoskontrollin hyödyntäminen.<sup>29</sup> Oikeustieteellisen tutkimuksen voidaan myös aina lukea olevan sidoksissa oikeuspolitiikkaan ja sitä kautta rikosoikeuden kohdalla kriminaalipolitiikkaan<sup>30</sup>.

#### 1.4 Tutkimuksen rakenne

Tutkimuksen rakenne on seuraavanlainen: tutkielman ensimmäinen luku kattaa johdannon, jossa käydään läpi tutkimuksen taustaa, rajoituksia, metodeja ja aineistoa. Johdanto avaa tutkimuksen taustaa talousrikosten, rikollisuuden ja rikoslain kautta sekä auttaa lukijaa orientoitumaan talousrikosten sääntelyyn ja yhteiskunnalliseen merkittävyyteen. Se tarkastelee tutkimuksessa käytettyä metodologiaa ja perustelee tehtyjä rajoituksia.

Ensimmäinen pääluke kattaa verorikossäännösten rikoslain historialliset muutokset. Verorikoksiin luetaan tässä tutkielmassa veropetokset ja verorikkomus, joka ei ole varsinaisesti veropetos, mutta liittyy veropetoksiin kiinteämmin kuin muut rikokset julkista taloutta vastaan. Tarkastelu on rytmitetty luvun sisällä kuhunkin uudistukseen, joista laajin on rikoslain kokonaisuudistus. Rikoslain kokonaisuudistus tapahtui 1990-luvulle tultaessa ja se jakaa rikoslain uudistusten käsittelyn tässä tutkielmassa vanhempiin ja uudempiin. Samalla kyseistä alalukua on edelleen jaoteltu eri veropetosten osalta, jotta luku olisi lukijajästyvämpi.

Tutkielman toisen pääluvun muodostavat muut rikokset julkista taloutta vastaan. Niihin sisältyvät muun muassa avustusrikokset eri asteineen ja muotoineen sekä työeläkevakuutusmaksupetoksen eri asteet. Muuna rikostyyppinä luvussa on tapaturmavakuutusmaksupetos. Muut rikokset julkista taloutta vastaan kohdistuvat ennen kaikkea rikoslain kokonaisuudistuksen jälkeiselle ajanjaksolle, sillä useimmat näistä rikossäännöksistä tulivat

---

<sup>28</sup> Tolvanen 2006, 809–810.

<sup>29</sup> Muttilainen – Kankaanranta 2010, 146.

<sup>30</sup> Tapani 2007, 401.

osaksi rikoslakia vasta kokonaisuudistuksen myötä tai vasta sen jälkeen. Veropetokseen verrattuna niitä voidaankin luonnehtia uudemmissä säännöksiksi niiden synnyttyä nykymaailman haasteista.

Rikoslain päivitysten lisäksi tutkielma rakentuu keskeisesti säännösten nykytilaan ja oikeusvertailuun. Siten tutkielman neljäs luku kattaa sääntelyn nykytilanteen ja sen vertaamisen kahden muun maan veropetossäännöksiin. Nykytilannetta tarkastellaan veropetosten kannalta, sillä tarkastelun laajentaminen kaikkiin rikoksiin julkista taloutta vastaan olisi vaatinut tutkielman keskittymisen puhtaasti nykytilan tarkasteluun. Oikeusvertailussa kaksi tarkastelussa olevaa maata Suomen lisäksi ovat Ruotsi ja Yhdysvallat, joista ruotsalainen lainsäädäntö on useiden lakien kohdalla toiminut innoituksena suomalaisille vastaaville. Myös oikeusvertailu tapahtuu ennen kaikkea veropetossäännösten kautta, koska niiden voidaan odottaa löytyvän niin Ruotsin kuin Yhdysvaltojenkin rikoslainsäädännöstä.

Tutkielma päättyy johtopäätöksiin, joissa käydään läpi tutkielman keskeisimmät havainnot ja annetaan ehdotuksia jatkotutkimuksia varten. Havainnot avataan erikseen veropetosten ja muiden julkista taloutta vastaan tehtyjen rikosten osalta ja tarkastelu keskittyy ennen kaikkea historiaan. Jatkotutkimusehdotukset avaavat tutkielman ulkopuolelle jääneitä alueita, joista voisi jatkaa esimerkiksi väitöskirjaan.

## 2 VERORIKOSTEN KEHITYS

### 2.1 Alkutilanne

Rikoslainsäädäntöä on uudistettu useita kertoja menneinä vuosisatoina ja -kymmeninä. Ensimmäisenä keskeisenä rikoslainsäädännön kokonaisuudistuksena Suomessa voitaneen pitää vuoden 1734 lakia, jossa laadittiin kattava yleinen lainsäädäntö eri aloilta Ruotsin valtakuntaan. Kyseinen laki piti sisällään niin rikoskaaren kuin rangaistuskaarenkin ja se oli voimassa jopa puolitoista vuosisataa.<sup>31</sup>

Suomen tultua vuonna 1809 osaksi Venäjää, oli lainsäädäntötoiminta Suomessa pysähtyneenä. Vasta vuosina 1863–1864 Aleksanteri II kutsui koolle valtiopäivät, ja kiireisimpiin lainsäädäntöhankkeisiin kuului pahoin vanhentuneen rikoslainsäädännön uudistaminen. Vuoden 1734 lakia seurasi kaikille suomalaisille tuttu Suomen Suuriruhtinaanmaan rikoslaki, joka säädettiin vuonna 1889, ja joka on nykyinen rikoslakimme. On kuitenkin selvää, ettei yli vuosisadan vanha laki voi olla säilynyt täysin ennallaan muuttuvassa maailmassa, jonka vuoksi myös rikoslaki on miltei täysin muutettu kuluneen reilun vuosisadan aikana.<sup>32</sup>

Rikoslain säätäminen koettiin tarpeelliseksi, sillä vuonna 1734 hyväksytty laki ei sisällyksensä osalta enää vastannut yhteiskunnan kehitystä, jonka kasvaneen sivistyksen tason katsottiin synnyttäneen Suomessa<sup>33</sup>. Rikoslakia alettiin valmistella jo hyvissä ajoin ennen sen voimaantuloa. Vuonna 1875 rikoslakikomitea julkaisi rikoslakiehdotuksen<sup>34</sup>, johon ei kuitenkaan sisällynyt veropetosta koskevaa säännöstä. Ehdotusta veropetossäännöksestä ei ollut myöskään komitean mietinnössä<sup>35</sup>. Kyseinen komitea oli asetettu tarkastamaan rikoslakikomitean ehdotusta. Kuitenkin vuoden 1885 valtiopäiville annetussa Keisarillisen Majesteetin esityksessä Suomen rikoslaki oli mukana myös veropetossäännös<sup>36</sup>.

Rikoslain tarkastuskomitea antoi ehdotuksensa 1880-luvulle tultaessa ja tämän ehdotuksen pohjalta laadittiin vuoden 1885 keisarillinen esitys uudeksi rikoslaki, asetukseksi

---

<sup>31</sup> Matikkala 2013, 89.

<sup>32</sup> Matikkala 2013, 89.

<sup>33</sup> HE 36/1885, 1.

<sup>34</sup> KM 9/1875.

<sup>35</sup> KM 12/1884.

<sup>36</sup> HE 36/1885; Lehtonen 1986, 61.

rangaistusten täytäntöönpanosta ja asetukseksi rikoslain voimaannemisesta<sup>37</sup>. Ehdotusta alettiin käsitellä vuoden 1885 valtiopäivillä ja käsittely saatiin päätökseen valtiopäivillä kolme vuotta myöhemmin.<sup>38</sup> Valtiopäivät eivät kuitenkaan ehtineet käsitellä esitystä loppuun, jonka vuoksi se raukesi. Rikoslakiesitys annettiinkin uudestaan vuoden 1888 valtiopäiville, jolloin esitys meni pienimuotoisten muutosten jälkeen läpi.<sup>39</sup> Vuonna 1889 Keisari Aleksanteri III vahvisti rikoslain sekä siihen liittyvät asetukset. Lain voimaantulo kuitenkin lykkääntyi valtiollisten vaikeuksien vuoksi, ja rikoslaki saatiin lopulta voimaan vasta vuonna 1894.<sup>40</sup>

Rikoslailta kumottiin vuoden 1734 lain rikoskaari, joka merkitsi huomattavaa muutosta rangaistussäännöksiin. Muutokset näkyivät muun muassa ankarien ruumiillisten rangaistusten ja häpeärangaistusten korvaamisella pääosin sakko- ja vapausrangaistuksilla. Muutoksia rikoskaareen nähden olivat myös yksityiskohtaisten säännösten yhdisteleminen yleisluonteisimmiksi ja selväpiirteisten lukukokonaisuuksien muodostaminen näistä säännöksistä. Samalla rikoslakiin siirrettiin myös paljon muualla laissa olleita rangaistussäännöksiä. Rikoslakia voitiinkin kuvata syntetisoinnilla eli yhdentymiskehityksellä, joka heijasti rikoskaaren aikana tapahtunutta oikeudellisen ajattelutavan kehitystä.<sup>41</sup>

Nykyinen rikoslakimme on siten ollut olemassa vuodesta 1889 lähtien, joskin se otettiin voimaan valtio-oikeudellisten kiistojen vuoksi vasta vuonna 1894<sup>42</sup>. Veropetossäännös on sisältynyt rikoslakiin aivan alusta lähtien, joskin suojelun kohde on poikennut keskeisesti nykypäivänä tuntemastamme veropetoksesta. Lain säätämisen alkuaikoina veropetossäännöksillä oli tarkoitus suojella muun muassa tulleja ja muita välillisiä veroja, joihin ilmoitusvelvollisuutta ei tuolloin vielä tunnettu.<sup>43</sup> Verorikoksia koskevien säännösten tarkoituksena on kuitenkin jo lain alkuajoista lähtien ollut suojata julkisen talouden tulojen hankintaa<sup>44</sup>.

Veropetos on osa rikoslain 29 lukua, joka pitää sisällään rikokset julkista taloutta vastaan. Nykyisen rikoslain säätämisen aikaan vuonna 1889 ei vielä tunnettu kokonaisuutta rikoksista julkista taloutta vastaan. Rikoslakiin veropetossäännös tuli kuitenkin jo nykyistä rikoslakia säädettäessä, sillä se on sisältynyt lakiin miltei sen alusta asti. Tuolloin

---

<sup>37</sup> HE 36/1885.

<sup>38</sup> Hagströmer 1884.

<sup>39</sup> Lehtonen 1986, 61–62.

<sup>40</sup> Lahti 1977, 6–7.

<sup>41</sup> HE 66/1988 vp., 11.

<sup>42</sup> Lehtonen 1986, 62.

<sup>43</sup> Lehtonen 1986, 929; Lehtonen 1998, 1309.

<sup>44</sup> HE 66/1988 vp., 52.

veropetossäännös sisältyi lain 38 luvun 11 §:ään, joskaan säännöksessä ei mainittu rikosnimikettä.<sup>45</sup> Tuohon aikaan veropetos tunnettiinkin puhekielessä muun muassa tullikavalluksena tai veronkavalluksena<sup>46</sup>. Alkuperäinen rikoslain 38 luvun 11 §:n 1 momentti oli seuraavanlainen:

*”Joka, hankkiakseen itselleen tahi toiselle hyötyä, väärällä ilmoituksella tahi muulla vilpillä pidättää tahi yrittää pidättää kruunulta tahi kunnalta tullimaksua tahi muuta veroa taikka yleistä ulostekoa vetäköön sakkoo enintään kolmesataa markkaa.”*

Rikoslain 38 luku oli alkuperäisesti otsikoitu ”epärehellisyydestä ja rangaistavasta oman voiton pyynnöstä”, jonka vuoksi se ei sisällöltään ole ollut varsinaisesti julkiseen talouteen kohdistuvien rikosten ryhmittymä. Yhteistä veropetoksen alkuperäisen muodon lisäksi siinä oli kuitenkin se, että siihen oli sisällytetty veropetoksen lisäksi myös kvalifioitu tekemuoto, jonka mukaisesti:<sup>47</sup>

*”Jos se mitä hän kavalti tahi koetti kavaltaa tekee sata markkaa tahi siitä päälle, taikka jos seikat muuten ovat erinomaisen raskauttavat, taikka jos hän lankee jälleen; niin syyllinen rangaistakoon ainakin sadan markan sakolla taikka vähintään kuuden kuukauden ja korkeintaan kahden vuoden vankeudella.”*

Erinomaisen raskauttavana tekona veron kavallusta pidettiin korkeimman oikeuden ratkaisussa (KKO:1961-II-49). Tapauksessa Oy:n johtokunnan jäsenten katsottiin valmistaneen vääriä kuitteja ja liittämällä nämä väärät kuitit tositteiksi yhtiön menoista, syyllistyneet asiakirjan väärentämiseen ja erittäin raskauttavien asianhaarojen vallitessa tehtyyn veronkavaltamiseen.

Verorikokset ovat yhteiskunnallisesti merkittäviä, sillä julkisyhteisöjen tarjoamat palvelut kustannetaan pääosin näiden yhteisöjen keräämillä veroilla ja maksuilla. Jotta yhteiskunnan palveluja voitaisi ylläpitää ja kehittää, tarvitaan riittävää verojen ja maksujen määrää. Kaikkien verovelvollisten tulisikin suorittaa veronsa lainsäädännön määräämällä tavalla, jotta verotus täyttäisi oikeudenmukaisuuden edellytyksen. Jonkun verovelvollisen luistaessa velvollisuudestaan jakautuu verovelvollisuus vinoutuneesti yhteiskuntaryhmien kesken. Oikeudenmukaisuuden lisäksi vaarantuvat myös muut verotuksen

---

<sup>45</sup> Lehtonen 1986, 61–62.

<sup>46</sup> Lehtonen 2020, 249.

<sup>47</sup> HE 36/1885, 88.



tavoitteet, kuten sosiaali-, kasvu- ja suhdannepoliittiset päämäärät. Verorikoksina voidaan pitää sellaisia rangaistavaksi säädettyjä tekoja, joiden tavoitteena on pyrkiä välttämään veroa tai siihen rinnastuvaa julkista maksua tai joilla muutoin rikotaan verolakien säännöksiä. Verorikosten välilliset vaikutukset ovat laajat, sillä epärehellinen menettely johtaa muita verovelvollisia edullisempaan asemaan, joka saattaa vääristää voimakkaasti esimerkiksi yritysten välistä kilpailua. Siten verorikossäätely on yhteiskunnallisesti merkittävää myös verovelvollisten tasavertaisen kohtelun turvaajana.<sup>48</sup>

## 2.2 Vuoden 1926 uudistus

Noin 20 vuotta uuden rikoslain säätämisen jälkeen alettiin katsoa, että rikoslainsäädännön kokonaisuudistus olisi tarpeen. Uudistustarpeen taustalla vaikuttivat sosiologisen tai modernin rikosoikeudellisen koulukunnan tavoitteet, ja ensimmäiset itsenäisyyden ajan lainmuutosehdotukset rikoslain uudistamiseksi valmistuivat vuosina 1920 ja 1922. Oikeusministeriö antoi professori Allan Serlachiukselle tehtäväksi laatia luonnoksen uudeksi rikoslaiksi. Luonnos rikoslain yleiseksi osaksi valmistui vuonna 1920 ja vuonna 1922 tarkistettu ehdotus uudeksi rikoslaiksi. Ehdotukset eivät kuitenkaan johtaneet rikoslain kokonaisuudistukseen, joskin yksittäisiä erillisiä uudistuksia näiden ehdotusten pohjalta tehtiin.<sup>49</sup>

Ensimmäistä kertaa alkuperäistä veropetossäännöstä muutettiin 29.4.1926 annetulla lailla rikoslain muuttamisesta (115/1926). Muutoksen kohteena ei ollut tunnusmerkistö, vaan rangaistusasteikko. Tämä rangaistusasteikon koventaminen 1920-luvulla johtui muun muassa tullirikosten määrän huomattavasta noususta kieltolain oheistuotteena. Kyseinen veropetossäännöksen uudistaminen mahdollisti sen, että teosta voitiin tuomita sakkoa jopa viisisataa markkaa. Tuolloinkin veropetoksesta tunnettiin myös törkeämpi tekemuoto, joskaan sitä ei ollut erotettu omaksi säännökseksi. Sen sijaan asianhaarojen ollessa veropetoksen osalta erittäin raskauttavia, voitiin teosta määrätä joko sakkoa tai vankeutta. Ongelmaksi kuitenkin muodostui se, ettei kyseisessä veropetossäännöksessä mainittu esimerkkiä siitä, milloin kyseeseen olisivat voineet tulla raskauttavat asianhaarat.<sup>50</sup>

---

<sup>48</sup> HE 66/1988 vp., 52.

<sup>49</sup> Matikkala 2013, 90; HE 1988 vp., 13.

<sup>50</sup> Lehtonen 1986, 62; Lehtonen 2020, 249; HE 78/1925 vp.

Kieltolaki julistettiin Suomeen kesäkuun ensimmäisenä päivänä vuonna 1919 ja se kielsi kaksi prosenttia vahvempien juomien käyttämisen käytännössä muuhun kuin tieteellisiin tarkoituksiin. Arviot alkoholin käytöstä osoittavat kuitenkin, että sen kokonaiskulutus saattoi jopa kaksinkertaistua lain voimassaoloaikana.<sup>51</sup> Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että ihmisten on täytynyt joko itse valmistaa alkoholia tai salakuljettaa sitä maan rajojen yli muualta. Näistä jälkimmäinen vaikutti osaltaan veropetoksen rangaistusasteikon koventamispaiveeseen. Tämä on voinut johtua muun muassa siitä, että kieltolain noudattamisen valvonta on ollut hankalaa, eivätkä poliisin tai tulliviranomaisten resurssit ole riittäneet siihen. Tämä on voinut johtaa tarpeeseen koventaa rikoslain tuolloin tullirikollisuuteen keskittynyttä veropetossäännöstä, jotta lain pelotevaikutus olisi vahvempi.

Vuoden 1926 uudistuksen jälkeen rikoslain kokonaisuudistusta yritettiin vielä useasti. Esimerkiksi vuonna 1930 professori Bruno A. Salmialan johdolla toiminut komitea pohti seuraamusjärjestelmää kuten myös kaksi 1940-luvulla asetettua komiteaa. Samoin rikoslain uudistamista varten asetettiin vuonna 1954 professori Brynolf Honkasalon puheenjohtolla toiminut rikoslakikomitea, jonka ensimmäinen osamietintö valmistui vuonna 1957 ja se sisälsi ehdotuksen henkeen ja ruumiilliseen koskemattomuuteen kohdistuvia rikoksia koskevien säännösten uudistamiseksi. Tätä mietintöä seurasi vuoden 1963 osamietintö, joka sisälsi ehdotukset varkautta, luvaton käyttöönottamista, kavaltamista ja luvaton viljelystä koskevien rangaistussäännösten muuttamisesta. Uudistuksia näiden osamietintöjen pohjalta ei kuitenkaan syntynyt ja komitea lakkautettiin vuonna 1965.<sup>52</sup>

### 2.3 Vuoden 1972 uudistus

Kriminaalipolitiikkaa ennen 1960–70-lukuja voidaan luonnehtia suoraviivaiseksi rikollisuuden vastustamiseksi tai taisteluksi rikollisuutta vastaan. Kriminaalipoliittisena tavoitteena oli tuolloin etsiä ja löytää käytännöllisimmät keinot rikollisuuden vastustamiseen. Suuri muutos kriminaalipolitiikassa tapahtui kuitenkin 1960–70-lukujen aikana, sillä tuolloin sen tavoitteen asettelut muuttuivat radikaalisti. Tämä muutos pohjautui muuttuneisiin asenteisiin, sillä tuohon aikaan alettiin vaatia arvotietoisempaa lähestymistapaa kriminaalipolitiikkaan. Arvotietoisempi lähestymistapa pakotti pohtimaan kriminaalipoliittisten keinojen aiheuttamia seurauksia ja kustannuksia. Arvotietoisemman

---

<sup>51</sup> Lappi-Seppälä 2011,167.

<sup>52</sup> HE 66/1988 vp., 13; Häkkinen 2016, 339.

lähestymistavan osalta voitiinkin puhua järkiperaisestä kriminaalipolitiikasta, jonka keskeiseksi tavoitteeksi nousi rikollisuuden minimoiminen.<sup>53</sup>

Vuonna 1972 tehtiin merkittävä varallisuusrikossäännöksiä koskeva osittaisuudistus. Kyseisen uudistuksen keskeisenä tavoitteena oli siirtää rangaistussääntelyn painopistettä varkaudesta ja siihen liittyvistä teoista omaisuuden vaihdantaan liittyviin yleisiin rikoksiin, kuten petoksiin.<sup>54</sup> Uudistus toi mukanaan useita asioita, sillä veropetoksen tunnusmerkistö kirjoitettiin yksilöityyn muotoon tekotapatunnusmerkistön osalta ja rangaistusasteikkoja korotettiin olennaisella tavalla. Sen sijaan tunnusmerkistön alaa ei vuoden 1972 uudistuksessa laajennettu.<sup>55</sup>

Uudistus oli tarpeen, sillä useat varallisuusrikossäännökset olivat eräiltä osin voimassa edelleen alkuperäisessä muodossaan. Useat muutokset kyseisiin säännöksiin ennen osittaisuudistusta olivat lähinnä rangaistusasteikkojen muutoksia, kuten veropetoksenkin osalta voitiin todeta. Tämän vuoksi useiden varallisuusrikossäännösten tunnusmerkistöt olivat paikoin hyvinkin vanhentuneita ja ilmaisivat 1800-luvun jälkipuoliskolla vallinneita käsityksiä.<sup>56</sup> Olikin selvää, että liki sadassa vuodessa myös varallisuusrikollisuuden osalta oli tapahtunut muun muassa yhteiskunnallisten näkökulmien muutoksia, jotka vaativat päivittämään säännöksiä.

Yhteiskunnallinen kehitys näyttäytyikin muun muassa siinä, että rikoslain säätämisen aikaan Suomessa oli vallinnut vahva maatalousvaltaisuus, joka oli kaupungistumisen myötä väistynyt 1970-luvulle tultaessa. Maatalousvaltaisessa yhteiskunnassa pääpaino oli keskittynyt varkauteen ja siihen liittyviin rikoksiin, jolloin muut varallisuusrikokset olivat jääneet vähemmälle painoarvolle. Tähän oli kuitenkin vuosikymmenten kuluessa tullut muutos, ja 1970-luvulle tultaessa havahduttiin myös veropetosta koskevan säännöksen osalta sen nykyaikaisiin käsityksiin vastaamattomuuteen.<sup>57</sup>

Varallisuusrikoksia koskenut lainsäädäntö koettiin kuitenkin oikeuskäytännön kannalta riittäväksi, sillä tuomioistuimet olivat kyenneet soveltamaan säännöksiä siten, ettei niiden tunnusmerkistöjen laajentamiseen ollut nähty tarvetta. Tuomioistuinten kannalta keskeisenä tarpeena kuitenkin nähtiin selkeämpi törkeän tekemuodon eriyttäminen. Tämä

---

<sup>53</sup> Melander 2010, 23–24.

<sup>54</sup> Lahti 1991, 272.

<sup>55</sup> Lehtonen 1998, 1309.

<sup>56</sup> HE 23/1972 vp., 1.

<sup>57</sup> HE 23/1972 vp., 1.

eriyttäminen mahdollistaisi paremman rangaistusuhkan suhteuttamisen rikoksista aiheutuvaan vahinkoon.<sup>58</sup>

Törkeä veropetos saatiin osaksi rikoslain 38 luvun 11 §:ää vuoden 1972 varallisuusrikosoikeusuudistuksen yhteydessä. Tuolloin kyseisen pykälän 1 momentti sisälsi veropetoksen normaalimuodossa ja 2 momentti veropetoksen kvalifioidussa muodossa. Tämä törkeän tekemuodon erottaminen omaksi säännökseksi noudatti vuonna 1969 uudistetussa rikoslain 21 luvussa hyödynnettyä kirjoitustapaa, joka erottelee perusrikoksen törkeän ja lievän tekemuodon. Tämä erottelu mahdollisti sen, että aiemmin käytetystä erittäin lieventävien ja erittäin raskauttavien asianhaarojen käytöstä rikosnimissä voitiin luopua.<sup>59</sup> Törkeän tekemuodon säännös oli seuraavanlainen:

*”Jos veron pidättäminen tai sen yritys tapahtuu käyttäen sitä varten valmistettua virheellistä kirjanpitoa taikka jos veron tai maksun määrä, josta rikoksella on tarkoitus vapautua, on suuri, ja rikosta on edellä mainituissa tai muissa tapauksissa, huomioon ottaen rikokseen johtaneet ja siitä ilmenevät seikat kokonaisuudessaan, pidettävä törkeänä, on rikoksentehtyjä tuomitava törkeästä veropetoksesta vankeuteen vähintään kuudeksi kuukaudeksi.”*

Normaalin ja törkeän tekemuodon erottaminen toisistaan tapahtui uudistuksen myötä kokonaisarvostelun kautta. Käytännössä tämä tarkoitti sitä, että harkittaessa tavallisen ja törkeän tekemuodon välillä, tuli ottaa huomioon rikokseen johtaneet ja siinä ilmenevät seikat. Sen sijaan arvoa ei saatu antaa rikoksen tekemistä edeltäneisiin tai sitä seuranneisiin seikkoihin.<sup>60</sup> Törkeän tekemuodon sisältävään RL 38 luvun 11 §:n 2 momenttiin otettiin mukaan kaksi esimerkkitapausta, joiden toteutuessa tekoa olisi pidettävä törkeänä. Ratkaisevassa asemassa oli kuitenkin kokonaisarvostelu, sillä esimerkkitapausten täyttyminen ei aina yksiselitteisesti johtanut törkeän tekemuodon valintaan.<sup>61</sup>

Törkeää tekemuotoa koskeneeseen momenttiin lisättyjen esimerkkien tunnusmerkit sisälsivät muun muassa: tekoa varten laaditun virheellisen kirjanpidon käyttämisen veron pidättämistä tai sen yrittämistä ajatellen tai rikoksella tavoitellun suuren veromäärän välttämisen.<sup>62</sup> Esimerkkinä teon törkeysarvioinnista törkeän veropetoksen esimerkkitunnusmerkistön kautta on korkeimman oikeuden ennakkopäätös (KKO:1990:133), jossa A:n

<sup>58</sup> HE 23/1972 vp., 1–2.

<sup>59</sup> Lehtonen 2020, 250.

<sup>60</sup> Lehtonen – Vesterbacka 1979, 17.

<sup>61</sup> Lainvalmistelukunta 1970, 17.

<sup>62</sup> Lehtonen 2020, 250–251.

todettiin toiminnallaan syyllistyneen törkeään veropetokseen tekoa varten laadittua virheellistä kirjanpitoa käyttämällä.

Erityisen 1972 uudistuksesta tekee se, että tuolloin hallituksen esityksen perusteissa ilmaistiin ensimmäistä kertaa veropetossäännöksen nimenomainen tarkoitus. Hallituksen esityksen perusteluista voidaan nähdä, että RL 38 luvun 11 §:ssä mainitun rikossäännöksen tarkoituksena oli turvata valtion ja kuntien oikeus verotulojen saamiseen (fiskaalinen tavoite) sekä estää veron vilpillisestä pidättämisestä aiheutuva verorasituksen siirtyminen verovelvollisuutensa rehellisesti täyttäneille kansalaisille (pelotevaikutus).<sup>63</sup> Varallisuusrikosuudistuksen tarkoituksena vuonna 1972 oli vaikuttaa vallinneeseen rangaistustasoon. Tätä vaikutusta haettiin varkauden, kavalluksen, petoksen, epärehellisyyden sekä veropetoksen rangaistusasteikkojen yhdenmukaistamisella. Tavoitteesta voi nähdä, että veropetos rinnastettiin varallisuusrikosuudistuksessa varallisuusrikoksiin, sillä se katsottiin osaksi yhtenäistämiskokonaisuutta.<sup>64</sup>

Rikoslain 38 luvun 11 §:ssä tarkoitettulle veropetossäännökselle uudistus tarkoitti törkeän tekemuodon erottamisen ohella muun muassa sitä, että tunnusmerkistö kirjoitettiin yksilöityyn muotoon tekotapatunnusmerkin osalta, ja että rangaistusasteikkoja korotettiin olennaisella tavalla muiden varallisuusrikosten kanssa yhdenmukaisemmaksi. Tunnusmerkistön yksilöity muoto tarkoitti käytännössä sitä, että veropetossäännöksessä avattiin, millä tavoin veropetoksen tunnusmerkistö täytyisi. Tunnusmerkistön mukaan hyödyn hankkiminen tuli saavuttaa väärällä ilmoituksella tai muulla vilpillä.<sup>65</sup> Esimerkkinä väärän ilmoituksen käyttämisestä on korkeimman oikeuden ennakkopäätös (KKO:1985-II-133), jossa syytetty oli ilmoittanut verotoimistolle lopettaneensa yhtiönsä toiminnan, eikä siten ollut ilmoittanut verotoimistolle yhtiönsä liiketuloja viideltä viimeiseltä vuodelta.

Veropetossäännöksen osalta rangaistusasteikkojen korottaminen yhdenmukaisemmaksi merkitsi uutta asteikkoa, joka oli sakkoa tai vankeutta enintään kaksi vuotta. Hallituksen esityksestä käy kuitenkin ilmi myös se, että tarkoituksena oli säilyttää RL 38 luvun 11 §:n tunnusmerkistö asiallisesti ennallaan. Siten esimerkiksi tunnusmerkistön alaa ei kyseisen uudistuksen kohdalla koettu tarpeelliseksi laajentaa. Rikoksen nimi vaihtui samalla veronkavaltamisesta veropetokseksi.<sup>66</sup>

---

<sup>63</sup> HE 23/1972 vp., 15.

<sup>64</sup> Lehtonen – Vikatmaa 1977, 6–7, 66.

<sup>65</sup> HE 23/1972 vp., 15.

<sup>66</sup> HE 23/1972 vp., 15.

Kriminaalipolitiikka koki niin Suomessa kuin ulkomaillakin suuria muutoksia erityisesti 1960–1970-luvuilla, jolloin kriminaalipolitiikka liberalisoitui keskeisesti. Tämä liberalisoituminen näkyi kriminaalipolitiikan uudelleenarvioinnissa, joka alkoi 1960-luvun loppupuolella. Uudelleenarvioinnissa nousi esiin muun muassa vankeinhoito, kuten vankien määrä ja vankeinhoidon taso, kuten myös muut tahdonvastaiset laitoshoidot. Rikoslakia vaadittiinkin liberalisoitavaksi, sillä silloinen rangaistuskäytäntö koettiin tehottomaksi kansainvälisestä näkökulmasta. Tätä näkökulmaa perusteltiin sillä, että vapautuneet vangit uusivat rikoksiaan vähintään yhtä usein kuin muihin seuraamuksiin tuomitut ja silti Suomessa oli muihin pohjoismaihin verrattuna moninkertaisesti vankeja. Pakkohoitoideologian kritiikki yhdistyi yleisempiin vaatimuksiin vanhentuneeksi ja yliankaraksi koetun rikoslain lieventämiseksi. Vankilukuja haluttiin alentaa ja vankilukukysymyksestä tulikin muun muassa sosiaalidemokraattisen puolueen kriminaalipoliittisen ohjelman yksi tavoite samoin kuin koko suomalaisen kriminaalipolitiikan tavoite. Kyseinen tavoite näkyikin vahvasti vuosina 1967–1995 toteutetuista rikoslain uudistuksista, joissa yhtenä tavoitteena on ollut vankimäärien alentaminen.<sup>67</sup>

Vuoden 1972 uudistusta voidaan pitää onnistuneena, sillä veropetosrikosten tuomitsemiskertojen määrä lisääntyi voimakkaasti uudistuksen jälkeen 1970-luvun lopulle tultaessa, joskin se ehti tasoittumaan ennen rikoslain kokonaisuudistuksen aloittamista. Tuomitsemiskertojen lisääntyminen johtui suurimmaksi osaksi siitä, että viranomaiset ryhtyivät aikaisempaa useammin ilmoittamaan havaitsemiaan rikkomuksia syytteeseen pantavaksi saamiensa ohjeiden mukaisesti. Myös tehostettu tutkinta ja valvonta lisäsivät omalta osaltaan ilmi tulleiden verorikosten määrää. Haasteeksi uudistuksesta huolimatta jäi verorikosalueen suuri piilorikollisuuden määrä, sillä verotarkastusten kattavuutta ei uudistuksesta huolimatta saatu lisättyä tarkastuskohteiden kasvua vastaavalla tavalla.<sup>68</sup>

## **2.4 Rikoslain kokonaisuudistuksen ensimmäinen osa 1991**

### ***2.4.1 Kokonaisuudistuksen taustaa***

Talousrikollisuuden asema lainsäädännössä, kriminaalipoliittisessa päätöksenteossa sekä kriminaalitieteissä kasvoi olennaisesti 1980-luvulta lähtien<sup>69</sup>. 1980-luvulle tultaessa alkoi

---

<sup>67</sup> Lappi-Seppälä 2013, 21–22.

<sup>68</sup> HE 66/1988 vp., 53–54.

<sup>69</sup> Lahti 2007, 4.

viranomaisten tietoon tulla enemmän talousrikoksia kuin aiemmin. Tämä saattoi osaltaan johtua kokonaisrikollisuuden kasvusta, mutta muina selittävinä tekijöinä lisääntyneeseen rikollisuuden havaitsemiseen pidettiin piilo- ja ilmirikollisuutta. Samaan aikaan taloudellisen rikollisuuden merkitys oli selkeästi kasvanut ja tätä merkityksen kasvua pyrittiin kohtaamaan alan tieteellisellä tutkimuksella sekä kehittämällä rikosten ehkäisy- ja kontrolloikeinoja.<sup>70</sup>

Yksi näistä kontrolloikeinoista oli alan lainsäädäntöhankkeen käynnistäminen. Vuoden 1972 osittaisuudistusta voidaan pitää lähtölaukauksena rikoslain kokonaisuudistukselle. Ensimmäinen varsinainen rikoslain kokonaisuudistushanke käynnistyi vuonna 1972, jolloin rikosoikeuskomitea ja neljä erityiskomiteaa asetettiin edistämään uudistusta. Rikosoikeuskomitean mietintö<sup>71</sup> julkaistiin vuonna 1977 ja se oli luonteeltaan periaatemietintö, jossa selvitettiin, minkälaisille periaatteille rikoslain kokonaisuudistuksen tulisi perustua. Rikosoikeudellista perusideologiaa tuolloisen rikosoikeuskomitean osalta voidaan pitää uusklassisena, sillä sen peruslähtökohtiin kuului yleisprevention, tekorikosoikeuden, lailisuusperiaatteen, yhdenvertaisuuden, syyllisyysperiaatteen kuin suhteellisuusperiaatteenkin korostaminen.<sup>72</sup>

Rikosoikeuskomitea käsitteli mietinnössään rikoslain kokonaisuudistuksen mahdollisten perusperiaatteiden lisäksi rikoslainsäädännön kehitystä, rikosoikeudellisen järjestelmän yhteiskunnallisia tehtäviä, rangaistavuuden perusteita sekä seuraamusjärjestelmää ja rangaistussäännösten soveltamisen yleisiä periaatteita. Keskeistä mietinnön kannalta oli kuitenkin se, ettei siinä ollut tarkoitus esittää yksityiskohtaisia ehdotuksia yksittäisiksi rikoslainsäännöiksi vaan ainoastaan viitoittaa kokonaisuudistuksen yleisiä puitteita.<sup>73</sup>

Kokonaisuudistuksen suuri huomio tuli rikosoikeuskomitean mielestä kohdistaa rangaistavuuden arviointiin ja keskeiseksi tehtäväksi koettiin selvittää, mistä tulisi rangaista ja miten ankarasti.<sup>74</sup> Tämä rangaistavuusajattelu pohjasi pitkälti oikeushyvien suojelun näkökulman ohella niin kutsuttuun elämänalueajatteluun, jossa rangaistavuuden perusteiden pohdinta kytkeytyy suoraan yhteiskuntapolitiikan tavoitteenasetteluihin. Käytännön tasolla elämänalueajattelu johti rikosoikeudellisen järjestelmän laajentamiseen uusille alueille tai ainakin sitä koskevaan pohdintaan.<sup>75</sup>

---

<sup>70</sup> Lahti 1981, 8–9.

<sup>71</sup> KM 72/1976.

<sup>72</sup> Lahti 1991, 261–263; Melander 2010, 30–31; Lehtimaja 1981, 234–235.

<sup>73</sup> Melander 2010, 30–31.

<sup>74</sup> Matikkala 2013, 90–91.

<sup>75</sup> Melander 2010, 31.

Kokonaisuudistuksen laatiminen koettiin tärkeäksi, sillä tuohon aikaan Suomen rikoslaki oli yksi Euroopan vanhimpia rikoslakeja, ja sitä myötä yhteiskunta oli ehtinyt muuttua valtavasti lain voimassaolon aikana. Rikoslakiin tehdyistä aiemmista uudistuksista huolimatta oli yleisesti tunnustettua, että rikoslainsäädäntö sellaisenaan oli tuntuvasti vanhentunutta. Vanhentumisesta oli syntynyt useita epäkohtia, joiden korjaaminen vaati osिताista uudistusta voimakkaampaa muutosta, ja tämän vuoksi kokonaisuudistus tuli ajankohtaiseksi.<sup>76</sup>

Vanhentuminen johtui muun muassa tuotannon ja talouselämän kehittymisestä, vaihdantasuhteiden monimutkaistumisesta, teknisistä uudistuksista sekä valtion varainkäytön lisääntymisestä. Rikoslain kokonaisuudistuksen keskeiseksi tavoitteeksi koettiin niiden päämäärien, etuuksien ja arvojen tarkastelu ja arviointi, joita rikoslainsäädännöllä olisi mahdollista edistää ja suojata. Samalla painoarvoa tuli antaa muuttuvalle oikeustajulle, jotta rangaistavan ja ei-rangaistavan käyttäytymisen raja vastaisi muuttuneen yhteiskunnan oikeustajua.<sup>77</sup>

Rikosoikeuskomitean työtä seurasi rikoslakiprojekti, joka oli rikoslain kokonaisuudistuksen toteuttamista varten perustettu projektiorganisaatio. Se asetettiin vuonna 1980 laatimaan rikosoikeuskomitean periaatemietinnön ja sen lausuntojen perusteella rikoslain kokonaisuudistuksen toteuttamiseksi tarvittavat säädösehdotukset sekä perustelut niihin. Siten rikoslakiprojektin työ kohdistui rikosoikeuskomiteasta poiketen yksittäisiin rikossäännöksiin ja näistä muodostuvien lukujen uudistamiseen eikä periaatemietintöön, kuten edeltäjällään.<sup>78</sup>

Kokonaisuudistus koettiin tarpeelliseksi, sillä nykyiseen sääntelyyn sisältyi epäkohtia, joita haluttiin korjata. Yksi esiin nostettu epäkohta oli verorikosten seuraamusjärjestelmän hajanaisuus ja monimutkaisuus. Samalla rangaistus- ja viittaussäännösten käytön epäyhtenäisyys koettiin ongelmalliseksi, sillä se oli omiaan vaikeuttamaan säännösten soveltamista. Ongelmaksi koettiin myös ilmaisultaan epäonnistuneet rangaistus- ja viittaussäännökset, joita haluttiin muun muassa tunnusmerkistötekijöiden osalta selkeyttää aiemmasta.<sup>79</sup>

Aiemman sääntelyn epäkohtia suunniteltiin korjattaviksi muun muassa viittaussäännösten käyttönotolla, joiden uudistuksella ei muutettaisi rangaistavuuden alaa, vaan niiden

---

<sup>76</sup> HE 66/1988 vp., 9.

<sup>77</sup> HE 66/1988 vp., 9.

<sup>78</sup> Melander 2010, 32.

<sup>79</sup> HE 66/1988 vp., 54–55.



tarkoituksena olisi osoittaa, missä rangaistus asianomaisen veron tai maksun lainvastaisesta välttämisestä olisi säädetty. Viittaussäätelyn ulkopuolelle pidettiin kuitenkin asianmukaisena jättää sellaiset verolait, jotka oli tarkoitettu olemaan voimassa vain määräajan.<sup>80</sup>

Rikoslain kokonaisuudistus olisi kuitenkin ollut rikoslakiprojektilla liian suuri ja monimutkainen tehtävä kerralla toteutettavaksi, jonka vuoksi se toteutti työnsä osittaisuudistusten kautta. Ensimmäisessä osassa uudistettiin muun muassa talousrikossäännökset ja julkiseen talouteen kohdistuvat rikokset, jotka nähtiin eniten uudistusta kaipaavana osaluueena.<sup>81</sup>

Rikoslain kokonaisuudistuksen ensimmäinen vaihe koski siten omaisuus-, vaihdanta- ja talousrikoksia. Rikoslain kokonaisuudistuksen toinen osa koski henkeen ja terveyteen sekä vapautteen kohdistuvia rikoksia. Kolmas osa koski oikeudenkäytön, viranomaisia ja yleistä järjestystä vastaan kohdistuvat rikokset sekä seksuaalirikokset. Siten rikoslain kokonaisuudistus lähti käyntiin rikoslain erityisen osan päivityksillä, jonka jälkeen vuorossa oli yleisiä oppeja koskeva uudistuspaketti.<sup>82</sup>

Rikoslain kokonaisuudistukseen kohdistuvan ensimmäisen osan tavoitteena oli talousrikosten osalta antaa rikosoikeudellista suojaa sellaisia väärinkäytöksiä vastaan, jotka vahingoittavat, vaarantavat tai häiritsevät julkista taloutta. Tämä suoja oli noussut tarpeelliseksi muun muassa tuotanto- ja talouselämän kehittymisen myötä, jonka seurauksena vaihdantasuhteet olivat monimutkaistuneet.<sup>83</sup>

Rikoslain kokonaisuudistuksen ensimmäinen vaihe uudisti verorikoksia koskevat säännökset. Ennen uudistusta rikoslaisissa ja eri verolaeissa oli verorikossäännösten osalta laajaa epäyhtenäisyyttä, jota pyrittiin poistamaan kokonaisuudistuksessa. Epäyhtenäisyyden poistaminen näkyi muun muassa siinä, että verolaeissa olleet veropetossäännökset muutettiin yhdenmukaisella tavalla viittaussäännöksiksi sekä sillä, että kyseisiin lakeihin jätettiin ainoastaan rikkomustyyppisiä rikossäännöksiä, joiden rangaistusasteikko oli ainoastaan sakkoa.<sup>84</sup>

Vanheneminen näyttäytyi muun muassa siinä, että rikoslakia valmisteltaessa tarkoituksena oli ottaa kaikki tärkeimmät rangaistussäännökset mukaan rikoslakiin. Kuitenkin

---

<sup>80</sup> HE 66/1988 vp., 56.

<sup>81</sup> Melander 2010, 32–33.

<sup>82</sup> Matikkala 2013, 92–93.

<sup>83</sup> HE 66/1988 vp., 9.

<sup>84</sup> Lehtonen 1998, 1309.

talouselämän kehityksen myötä ja lukuisten osauudistusten jälkeen tilanne oli ennen kokonaisuudistusta se, että enin osa rangaistussäännöksistä oli rikoslain ulkopuolella erityislainsäädännössä. Tämä erityislakipainotteisuus näyttäytyi myös vuosittaisissa alioikeuksien rangaistuksissa, sillä vuosittain runsaat 80 000 henkilöä tuomittiin rangaistukseen rikoslakia vastaan tehdyistä rikoksista. Muita lakeja ja asetuksia vastaan tehdyistä rikoksista tuomittiin rangaistukseen vuosittain noin 240 000 henkilöä. Siten myös tuomitsemismäärät osoittivat erityissäännösten määrää suhteessa rikoslakiin sisältyneisiin rangaistussäännöksiin.<sup>85</sup>

Talousrikossäännösten osalta on huomattava, että 1970-luvun lopulta alkaen taloudellinen rikollisuus oli ollut voimakkaasti julkisen mielenkiinnon kohteena. Tuolloin alettiin hahmottaa paremmin talousrikollisuuden laajamittaisuus ja tiedostettiin tarve tehostaa rikosentorjuntaa eri tavoin. Taloudellisen rikollisuuden selvittelytyöryhmä vuosilta 1982–1983 piti taloudellista rikollisuutta perinteistä varallisuusrikollisuutta haitallisempana ja arvioi sen aiheuttamat suoranaiset menetykset maassamme useiksi miljardeiksi markkoiksi vuosittain. Merkittävimpiä talousrikoksia tilastotietojen perusteella olivat tuolloin vero- ja konkurssirikokset sekä niihin kiinteästi kytkeytyneet kirjanpitorikokset.<sup>86</sup> Seitsemänkymmentäluvun loppupuolelle päästäessä vero- ja talousrikollisuuden kriminaalipoliittinen painoarvo alkoikin kasvaa<sup>87</sup>.

Varallisuusrikoksiksi kokonaisuudistuksen ensimmäisessä osassa luettiin omaisuus- ja vaihdantarikokset, jotka edelleen muodostuivat muun muassa anastusrikoksista, vahingonteosta, petoksesta sekä velallisen rikoksista. Talousrikokset sen sijaan irrotettiin varallisuusrikoksista, ja talousrikosten alle kokonaisuudistuksessa luettiin rikokset julkista taloutta vastaan, elinkeinorikokset sekä säännöstelyrikokset ja salakuljetus. On keskeistä huomata, ettei talous- tai taloudellisen rikoksen käsitettä juurikaan pohdita rikoslakiuudistuksen esitöissä. Tämä siitakin huolimatta, että 1980-luvun alussa taloudellisen rikollisuuden ilmiöstä ja sen käsitelmäritelmästä käytiin runsasta keskustelua.<sup>88</sup>

Käsitelmäritelmän puuttumisesta huolimatta rikoslakiuudistus tarkoitti olennaista muutosta taloudellisen lainsäädännön ja talousrikossääntelyn väliseen suhteeseen. Tämä näkyi, muun muassa vankeusuhkaisten rangaistussäännösten keskittämisperiaatteen seurauksena, elinkeinorikoksia ja taloudellista säännöstelylainsäädäntöä vastaan tehtyjä

---

<sup>85</sup> He 66/1988 vp., 9.

<sup>86</sup> Lahti 1991, 272.

<sup>87</sup> Lehtonen 1986, 42.

<sup>88</sup> Lahti 1991, 878–880.

rikoksia koskevien keskeisten säännösten sisällyttämisenä rikoslakiin. Siten useat talousrikossäännösten tunnusmerkistöt itsenäistyivät muodollisesti suhteessa aineelliseen lainsäädäntöön. Sidos aineelliseen lainsäädäntöön säilyi kuitenkin tunnusmerkistöjen muodollisesta itsenäisyydestä huolimatta merkittävänä. Keskeinen muutos tällä itsenäistymisellä oli kuitenkin se, että uusi lainsäädäntötekniikka mahdollisti rikostunnusmerkistöjen kirjoittamisen lakisidonnaisuusperiaatteen kannalta tyydyttävämmin sekä ottaen paremmin huomioon tietyt kriminaalipolitiikan aineelliset tavoitteet.<sup>89</sup>

Rikoslain kokonaisuudistuksen keskeisenä tavoitteena oli yhtenäistää veropetossäännökset sekä muut julkisiin varoihin ja maksuihin kohdistuvat rikokset samaan kohtaan lakia. Tämän myötä syntyiikin tarve muuttaa rikoslain 29 luku koskemaan nimenomaisesti rikoksia julkista taloutta vastaan.<sup>90</sup> Tämä tavoite johtui halusta suojata julkisen talouden tulojen hankinta. Tämä halu kumpusi julkisten palveluiden lisääntymisestä, sillä ne Suomessa perinteisesti katetaan pääosin julkisyhteisöjen keräämillä veroilla ja maksuilla. Siten verotuksen oikeudenmukaisuuden edellytykseksi nähtiin kaikkien verovelvollisten veron suorittaminen lainmukaisesti. Samalla saatettaisi verovelvolliset yritykset kilpailullisessa merkityksessä yhtenevään asemaan eikä markkinahäiriöitä kilpailun vääristymisen kautta ainakaan verotuksen vuoksi syntyisi. Siksi kilpailullisena tavoitteena olikin estää vilpillisesti toimivien yritysten pääsy verovelvollisuudesta vapautumiseen.<sup>91</sup>

Rikoslain kokonaisuudistukseen vaikutti vahvasti kriminaalipoliittinen ajattelu, jonka mukaiset rikoslainsäädäntöä koskevat perusteet kirjattiin rikosoikeuskomitean mietintöön. Kokonaisuudistuksen taustaperusteena oli tarve arvioida uudelleen yhtenäisesti rikoslainsäädännöllä suojattavia arvoja ja etuuksia.<sup>92</sup> Kriminaalipolitiikassa tämä niin kutsutun *humaanin uusklassisen rikosoikeuden* mukaisia uudistuksia laitettiin täytäntöön jo 1970-luvulta alkaen. Noudatettu kriminaalipolitiikka noudattikin järkipäisyyden ja humanisuuden vaatimuksia, joista järkipäisyyden kriteereihin luettiin toimenpiteitä koskevien vaikutus-, arvo- ja vaihtoehtotietoisuus sekä kriminaalipolitiikan päätavoitteiden asettaminen rikollisuuden vastustamisen sijaan rikollisuuteen ja sen kontrolliin liittyvien haittojen minimointi ja haittojen oikeudenmukainen jakaminen.<sup>93</sup>

Kokonaisuudistuksessa noudatettiin myös keskeisiä periaatteita, joista keskeisimpänä voidaan pitää keskittämisperiaatetta. Sen mukaan ainakin kaikki rangaistukseltaan

---

<sup>89</sup> Lahti 1991, 885.

<sup>90</sup> He 66/1988 vp., 1–2.

<sup>91</sup> HE 66/1988 vp., 52.

<sup>92</sup> KM 1976:72, III luku.

<sup>93</sup> Lahti 1998, 1190–1191.

vankeusuhkaiset rikossäännökset tulisi pyrkiä kokoamaan rikoslakiin. Kokoamisen myötä henkilö voisi rikoslakiin perehtymällä tietää, mikä on rangaistavaa ja kuinka ankarasti. Samalla lyhyiden vankeusrangaistusten mittaamista uudistettiin niin, että alle kolmen kuukauden mittaiset vankeusrangaistukset tuomittaisi jatkossa aina täysin päivin.<sup>94</sup>

Keskittämisperiaatteeseen liittyi myös syntetisointiperiaate, joka edellyttää rikossäännösten olevan kirjoitusasultaan yhtenäiset. Siten säännökset tuli pyrkiä kirjoittamaan yhtenäisten periaatteiden mukaisesti.<sup>95</sup> Tämä syntetisointi näyttäytyi muun muassa siinä, että rikoslakiin otettiin osaksi lievän veropetoksen säännös, jonka muoto laadittiin yhteneväksi muiden lievien varallisuusrikossäännösten kanssa.

Kolmantena kokonaisuudistuksen periaatteena voidaan pitää rikosten törkeysjorastusta, joka ilmenee rangaistusasteikkojen kautta. Yksittäisen rikoksen kohdalla tämä periaate tarkoitti käytännössä sitä, että rikoslaissa saattoi olla teon perusmuoto, törkeä tekomuoto sekä lievä tekomuoto.<sup>96</sup> Rikoslain kokonaisuudistuksen ensimmäisessä osassa tämä näyttäytyikin muun muassa lievän veropetoksen lisäämisenä perusmuotoisen ja törkeän veropetoksen rinnalle. Kokonaisuudistuksesta ilmenee myös erityisten tekemuotojen kirjoitustapaa koskevat periaatteet<sup>97</sup>, sillä törkeän veropetoksen sisältö lueteltiin rikoslaissa kokonaisuudistuksen ensimmäisen osan jälkeen tyhjentävästi.

Verorikossääntelyn päivittäminen rikoslain kokonaisuudistuksessa oli tärkeää muun muassa siksi, että verorikosten yhteiskunnallinen merkitys oli suuri jo ennen kokonaisuudistusta. Oikeusministeriön tutkimuksen mukaan oikeudettomasti vältetyn veron kokonaisuusmääräksi oli vuonna 1981 arvioitu 3 805 miljoonaa markkaa, josta verorikosten osuus olisi ollut ainakin 590 miljoonaa markkaa. Tämä osoitti yhteiskunnallista tarvetta nimenomaisesti veropetosten uudistamiseen, sillä juuri veropetos oli, ja on edelleen, keskeisin verorikos.<sup>98</sup>

#### **2.4.2 Törkeä veropetos**

Vuoden 1972 jälkeen törkeää veropetosta koskevaa säännöstä muutettiin rikoslain kokonaisuudistuksen ensimmäisen vaiheen yhteydessä. Kyseisessä kokonaisuudistuksessa törkeä veropetos siirtyi RL 38 luvun 11 §:n 2 momentista RL 29 luvun 2 §:ään, jossa se on

<sup>94</sup> Melander 2010, 34; HE 66/1988 vp., 11.

<sup>95</sup> Melander 2010, 34–34.

<sup>96</sup> Melander 2010, 35.

<sup>97</sup> Melander 2010, 35–36.

<sup>98</sup> HE 66/1988 vp., 52–53.

vielä nykypäivänäkin. Keskeisenä syynä tälle säännöksen siirrolle oli se, että verorikoksia koskevat säännökset suojaavat julkisen talouden tulojen hankintaa, sekä se, että verorikossäännöksillä pyritään suojaamaan verotulojen lainmukainen kertyminen valtiolle ja muille veronsaajille. Siten ajatus (törkeästä) veropetoksesta varallisuusrikoksena oli muuttunut kantaan, jonka mukaan veropetos olisi ennen kaikkea rikos julkista taloutta vastaan. Hallituksen esityksen perusteluissa todettiin myös, että verorikosten välillisten vaikutusten ala oli laaja, sillä epärehellinen menettely mahdollisti muita verovelvollisia edullisempaan asemaan pääsyn. Tämä taas johti muun muassa yritysten välisen kilpailun vääristymiseen, sillä laillisen toimijan pärjäämismahdollisuudet heikkenivät epärehellisen toimijan säästöjen myötä. Siten verorikossäännökset omalta osaltaan turvasivat myös verovelvollisten tasavertaisuutta.<sup>99</sup>

Säännöksen sijainnin lisäksi kokonaisuudistuksen ensimmäisessä osassa törkeän veropetoksen sääntelyyn tehtiin myös toinen keskeinen muutos. Vuoden 1972 uudistuksessa törkeään tekomuotoon oli otettu kaksi esimerkkiä, joiden täytyminen mahdollisti törkeän tekomuodon. Tuolloin esimerkkien täytyminen ei kuitenkaan taannut törkeää tekomuotoa, sillä lopulta kyse oli kokonaisharkinnasta. Rikoslain kokonaisuudistuksen myötä törkeän tekomuodon esimerkit saivat suuremman roolin, sillä ne määriteltiin lakiin tyhjentävästi. Siten niiden täytyminen oli ehdoton edellytys törkeän tekomuodon täyttymiselle. Tämän muutoksen keskeisenä perusteena olivat oikeusturvasyyt, sillä laista tuli käydä selvästi ilmi tapaukset, jolloin rikos voi tulla normaalia ankarammin rangaistuksi. Uudet esimerkit eli kvalifiointiperusteet olivat veropetoksella tavoiteltu huomattava taloudellinen hyöty sekä toisena rikoksen teko erityisen suunnitelmallisesti. Siten ensimmäinen peruste säilyi samanlaisena kuin se oli ollut jo vuoden 1972 uudistuksessa, mutta toinen peruste vaihtui virheellisen kirjanpidon käyttämisestä erityiseen suunnitelmallisuuteen.<sup>100</sup>

Esimerkki törkeän tekomuodon kvalifiointiperiaatteiden hyödyntämisestä tuomioistuinmessä on korkeimman oikeuden ratkaisu (KKO:2004:86), jossa L oli teollaan tavoitellut huomattavaa taloudellista hyötyä. Tämän lisäksi korkein oikeus katsoi L:n tehneen teon erityisen suunnitelmallisesti muun muassa valmistamalla ja esittämällä vääränsisältöisiä asiakirjoja. Lisäksi tekoa voitiin korkeimman oikeuden mukaan pitää kokonaisuutena arvostellen törkeänä. Kyseinen ennakkopäätös on tyypillinen esimerkki nykyisestäkin

---

<sup>99</sup> HE 66/1988 vp., 52.

<sup>100</sup> Lehtonen 2020, 253–254.

veropetoksen törkeysarvioinnista, jossa perusteluissa mainitaan niin törkeän tekemuodon tyhjentävästi esitetyt kvalifiointiperusteet kuin myös kokonaisharkinta.

Kolmantena keskeisenä muutoksena törkeän tekemuodon sääntelyyn säännöksen sijainnin ja kvalifiointiperusteiden lisäksi oli rangaistusasteikko. Vuoden 1972 uudistuksen yhteydessä veropetoksen ja törkeän veropetoksen rangaistusasteikot yhtenäistettiin muiden varallisuusrikosten kanssa ja sama yhtenäisyys säilyi myös rikoslain kokonaisuudistuksen ensimmäisessä vaiheessa. Kuitenkin törkeän veropetoksen rangaistusasteikon minimiä päätettiin alentaa 6 kuukaudesta 4 kuukauteen vankeutta ja maksimiksi asettaa 4 vuotta vankeutta. Muita muutoksia törkeän tekemuodon rangaistusasteikkoon ei tehty.<sup>101</sup>

Törkeän veropetoksen päivittäminen rikoslain kokonaisuudistuksen yhteydessä saattoi olla seurausta selkeästi kasvaneelle veropetosten määrälle. Tämä määrän kasvu 1970-luvun loppupuolella johtui muun muassa siitä, että Verohallinto päivitti oikeuskanslerin kirjeen johdosta ohjeitaan verorikosten syytteen saattamisesta. Verohallinnon 16.11.1978 antaman uuden ohjeen mukaisesti viranomaisilla ei ollut voimassa olleiden säännösten mukaan oikeutta olla ilmoittamatta poliisiviranomaisille verolakeja vastaan tehtyjä rikoksia. Kyseisen ohjeen seurauksena ennen harkinnanvarainen päätös verorikoksen eteenpäinviemisestä poistui ja veroviranomaisten poliisille ilmoittamien verorikosten määrä moninkertaistui.<sup>102</sup>

### **2.4.3 Veropetos**

Muutoksia uudistuksessa tehtiin myös veropetoksen perusmuotoiseen säännökseen. Asiallisesti myös uudistuksen jälkeinen perusmuotoinen veropetossäännös vastasi uudistusta edeltänyttä muotoa, jos lukuun ei otetaan 2 momenttiin sisällytettyä passiivisen tekemuodon tunnusmerkistön laajentamista. Perinteiseen tunnusmerkistöön tehtiin myös pieniä, ainoastaan tarkentaviksi selvennyksen luonteisiksi tarkoitettuja muutoksia, joiden keskeisenä tarkoituksena oli tarkentaa salaamisen tekotapana tulevan kysymykseen vain verotusta varten annetun ilmoituksen osalta. Tämä siitäkkin huolimatta, että väärä tieto veron määräämiseen vaikuttavasta seikasta voitiin jo aiemman säännöksen mukaisesti antaa myös muuten kuin verotusta varten annettavassa ilmoituksessa.<sup>103</sup>

---

<sup>101</sup> Lehtonen 2020, 254.

<sup>102</sup> Lehtonen 2020, 255.

<sup>103</sup> Lahti 1991, 1191–1192; HE 66/1988 vp., 62.

Uutena veropetoksen tekemuotona uudistuksessa tuli kriminalisointi veroilmoituksen tai muun verotusta varten säädetyn, määrätyn tai vaaditun ilmoituksen antamatta jättäminen, kun teko tapahtui veron välttämisen tarkoituksessa ja viranomaisen kehotuksesta sekä kun teolla aiheutettiin veron jättäminen osittain tai kokonaan määräämättä. Kyseistä uutta tekemuotoa voitiin luonnehtia passiiviseksi veropetokseksi, sillä sen erityispiirteenä oli, että siinä vaadittiin normaalia tahallisuusedellytystä ankaramman ehdon täyttymistä sekä sitä, että tekoon tuli ryhtyä viranomaisen kehotuksesta huolimatta.<sup>104</sup>

Tämä niin kutsuttu passiivista veropetosta koskeva säännös lisättiin rikoslakiin vasta 1990 annetulla lailla. Kyseinen uus kriminalisointi koski ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöntiä, jonka myötä rikoksen ainoana tekemuotona oli veroilmoituksen tai muun verotusta varten säädetyn tai vaaditun ilmoituksen antamatta jättäminen. Passiivisessa veropetoksessa tekijän tahallisuudelle asetettiin oma erityinen vaatimuksensa, jonka mukaisesti laiminlyönnin tuli tapahtua veron välttämistarkoituksessa. Siten kriminalisoinnin ulkopuolelle haluttiin tietoisesti jättää veroilmoituksen unohtamisesta, ilmoituksen myöhästymisestä ja epäsosiaalisesta elämäntavasta johtuvat laiminlyönnit.<sup>105</sup>

Tämän lisäksi säännökseen lisättiin eduskunnan lakivaliokunnan esityksen mukaisesti niin sanottu menettelyedellytys, jonka mukaisesti ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönti olisi rangaistavaa vain, kun se tapahtui viranomaisen kehotuksesta huolimatta. Tämä tarkennus oli lain tulkinnan kannalta tarpeen, sillä muussa tapauksessa rajanveto rangaistavan laiminlyönnin ja rangaistavuuden ulkopuolelle jäävän unohduksen välillä olisi syntynyt liian hankalaksi.<sup>106</sup>

#### ***2.4.4 Lievä veropetos***

Rikoslain kokonaisuudistuksen ensimmäinen osa oli merkittävä myös lievän veropetoksen kannalta. Ennen kyseistä uudistusta ei rikoslaissa ollut ollenkaan sääntelyä lievää veropetosta koskien, vaikka normaalimuotoinen ja kvalifioitu tekemuoto rikoslaissa olivatkin. Sisällön osalta kiistaa syntyi erityisesti kokonaisuutena arvostellen vähäisten veropetosten erityisen tunnusmerkistön säätämisestä sekä erityisestä toimenpiteistäluopumis-säännöksestä<sup>107</sup>.

---

<sup>104</sup> Lahti 1991, 1191–1192; HE 66/1988 vp., 62.

<sup>105</sup> Lehtonen 1998, 1316.

<sup>106</sup> Lehtonen 1998, 1316.

<sup>107</sup> Lahti 1991, 1190.

Kokonaisuudistuksen myötä lievä veropetos asetettiin vastaamaan rakenteeltaan varallisuusrikosten lieviä muotoja. Siten veropetoksen lievän tekemuodon tunnusmerkistöön otettiin mukaan rikoksella tavoitellun hyödyn vähäisyys sekä muiden rikokseen liittyvien seikkojen vaikutus. Keskeinen painoarvo säännöksen osalta annettiin kuitenkin kokonaisarviointille, sillä säännöksen soveltaminen vaatisi aina teolta kokonaisuutena arvostellen vähäisyyttä.<sup>108</sup>

Korkeimman oikeuden ennakkopäätöksessä vuodelta 2001 (KKO:2001:80) on punnittu taloudellisen hyödyn vähäisyyttä. Ratkaisussa korkein oikeus päätyi kokonaisarvioinnin kautta pitämään A:n toimintaa lievänä veropetoksena, sillä A:n tavoitteena oli ollut välttyä ainoastaan dieselpolttoaineesta perittävä, kevyttä polttoöljyä korkeampi hinta eli noin 120 markkaa.

Lievän veropetoksen vähäisyys näyttäytyi hallituksen esityksessä muun muassa siten, että kyseisen säännöksen toiseen momenttiin haluttiin sisällyttää mahdollisuus rikosilmoituksen tai syyteilmoituksen tekemättä jättämiseen taikka syyttämättäjättämiseen tai rankaisuun tuomitsematta jättämiseen, mikäli rikoksen johdosta määrättyä veron tai maksun korottamista voitaisi pitää riittävänä seuraamuksena. Kyseisellä momentilla haluttiin estää vähäisten tapausten saattaminen tuomioistuimen käsittelyyn, mikäli ne olisi mahdollista hoitaa hallinnollisesti riittävin seuraamuksin.<sup>109</sup> Rikoslain kokonaisuusuudistuksessa säädetty lievä veropetoksen pykälä oli seuraavanlainen:

*”Jos veropetos, huomioon ottaen tavoitellun taloudellisen hyödyn määrä tai muut rikokseen liittyvät seikat, on kokonaisuutena arvostellen vähäinen, rikoksentehtäjä on tuomittava lievästä veropetoksesta sakkoon.*

*Lievästä veropetoksesta voidaan jättää ilmoitus tekemättä, syyte ajamatta tai rangaistus tuomitsematta, jos veron korotus harkitaan riittäväksi seuraamukseksi.”*

#### **2.4.5 Verorikkomus**

Kiistanalaisimmaksi kysymykseksi eduskuntakäsittelyn verorikossäännöksissä voidaan nähdä verorikkomuspykälän sisältö. Verorikkomussäännöstä ei rikoslaissa ollut vielä ennen rikoslain kokonaisuudistusta, mutta sen säätäminen koettiin tarpeelliseksi turvaamaan verovelvollisten oma-aloitteisesti maksettavien verojen ja maksujen

---

<sup>108</sup> HE 66/1988 vp., 64–65.

<sup>109</sup> HE 66/1988 vp., 65.



säännönmukaista suorittamista. Verorikkomus säädettiin koskemaan oma-aloitteisesti suoritettavien verojen ja maksujen määräajassa suorittamatta jättämistä. Verot ja maksut, joita säännös koski, lueteltiin säännöksessä. Kysymykseen tulivat siten ennakonpidätys, lähdevero, liikevaihtovero tai vastaava eräistä vakuutusmaksuista suoritettava vero sekä työnantajan sosiaaliturvamaksu.<sup>110</sup>

Verorikkomuksesta haluttiin tehdä toissijainen veropetokseen nähden, ja sen vuoksi teki-jän syyllistyessä sekä veropetokseen että verorikkomukseen tuomittaisi tämä ainoastaan veropetoksesta. Veropetoksen ja verorikkomuksen keskeinen ero olisikin siinä, ettei verorikkomukseen syyllistyvä pyrkisi petollisin keinoin salaamaan velvollisuuttaan veron suorittamiseen, kuten veropetoksessa.<sup>111</sup>

Verorikkomuksen ulkopuolelle haluttiin toisen momentin mukaisesti jättää tilanteet, joissa laiminlyöntiin syyllistyneet pian määräajan umpeutumisen jälkeen täyttivät velvol-lisuutensa. Siten vähäinen laiminlyönti haluttiin jättää rangaistusvastuun ulkopuolelle. Rangaistusvastuu haluttiin myös rajata vähintään veropetoksen tasolle, sillä verorikko-musta tuli veropetokseen verrattuna pitää vähäisempänä tekona.<sup>112</sup> Verorikkomussäännös sai seuraavanlaisen muodon:

*”Joka*

- 1) jättää määräajassa tilittämättä ennakonpidätyksen tai*
- 2) muun syyn kuin maksukyvyttömyyden takia jättää määräajassa suorittamatta sellaisen veron, joka on maksettava oma-aloitteisesti ilman erillistä maksuunpanotointa,*

*on tuomittava, jollei teko ole rangaistava veropetoksena, vero-rikkomuksesta sakkoon tai vankeuteen enintään kuudeksi kuu-kaudeksi.*

*Verorikkomuksena ei kuitenkaan pidetä vähäistä laiminlyöntiä, joka on viivyttelemättä korjattu.*

*Verorikkomuksesta voidaan jättää ilmoitus tekemättä, syyte ajamatta tai rangaistus tuomitsematta, jos veron korotus harki-taan riittäväksi seuraamukseksi.”*

Oikeuskäytännössä verorikkomussäännökselle on annettu merkitystä erityisesti ”muun syyn kuin maksukyvyttömyyden takia” -termin osalta. Esimerkiksi korkeimman oikeuden ratkaisussa (KKO:1996:35), korkein oikeus totesi, ettei lainsäädäntöaineiston

<sup>110</sup> Lahti 1991, 1190; HE 66/1988 vp., 65.

<sup>111</sup> HE 66/1988 vp., 65.

<sup>112</sup> HE 66/1988 vp., 65–66.

pohjalta voida todeta yksiselitteisesti, millaisen täsmällisen sisällön lainsäätäjä on verorikkomussäännöksessä tarkoittanut maksukyvyttömyyden käsitteelle antaa. Vaatimus ”muun syyn kuin maksukyvyttömyyden takia” on vaatinut pohdintaa ja perustelua myös useissa muissa korkeimman oikeuden ratkaisuisa, joista esimerkkeinä KKO:2004:46 sekä KKO:2001:87.

## 2.5 Vuoden 1997 päivitys

Rikoslain kokonaisuudistuksen jälkeen yksi keskeisimmistä muutoksissa poliittisessa kentässä oli Suomen liittyminen Euroopan unioniin vuonna 1995. Samalla rikosoikeudelliset taustavaikutukset päivittyivät, sillä esimerkiksi veropetoksen kansallisuus muuttui vahvemmin kansainväliseksi. Tämä näkyi muun muassa siinä, että erityisesti tulleeihin kohdistuneet veropetokset loukkasivat ennen kaikkea Euroopan unionin etua.<sup>113</sup>

Rikoslain kokonaisuudistuksen jälkeen ensimmäinen pienempi rikoslain 29 luvun veropetoksia ja verorikkomusta koskeva päivitys tapahtui jo muutaman vuoden kuluttua, kun vuonna 1996 annettiin hallituksen esitys, jossa käsiteltiin muun muassa verorikkomusta koskevan säännöksen muuttamista. Uudistus liittyi kiinteästi maakaaren päivitykseen sekä leimaverolain uudistukseen. Siten verorikkomusta koskevan säännöksen muutos ei johtunut niinkään kriminaalipoliittisen yleisen mielipiteen muuttumisesta, vaan ennemminkin leimaverolain päivityksestä vähemmän hajanaiseen ja vaikeaselkoiseen muotoon, jonka seurauksena myös useat pienemmät verosäännökset vaativat muutoksia.<sup>114</sup>

Rikoslain 29 lukuun muutokset leimaverolain ja maakaaren uudistusten myötä jäivät melko pieniksi. Verorikkomuspykälän osalta ainoa muutos oli se, että verorikkomusta koskeva säännös soveltuisi jatkossa myös perityn varainsiirtoveron tilittämisen laiminlyöntiin. Tämä muutos oli tarpeen, sillä verorikkomuspykälä oli laadittu siinä mielessä, että sitä voidaan soveltaa vain niihin veroihin ja maksuihin, jotka on säännöksessä nimenomaisesti mainittu. Siten varainsiirtovero ei ollut aiemmin kuulunut säännöksen alaan.<sup>115</sup>

Uudistuksen myötä säännöksen osaksi saatiin myös arvopaperikauppiaan perimä varainsiirtovero, joka voitiin rinnastaa työnantajan toimittamaan ennakonpidätykseen, koron maksajan perimään korkotulon lähdeveroon tai suorituksen maksajan perimään

---

<sup>113</sup> Sahavirta 2007, 181.

<sup>114</sup> HE 121/1996 vp., 1, 7–8.

<sup>115</sup> HE 121/1996 vp., 36.

rajoitetusti verovelvollisen lähdeveroon. Varainsiirtoveron lisäämisen lisäksi säännöksen lisättiin maksukieltoon määrättyä velallista koskeva lausuma, joka oli säännöstä aiemmin muutettaessa jäänyt epähuomiossa pois. Siten kyseinen lausuma palautettiin pykälään.<sup>116</sup>

Normaalimuotoisen veropetossäännöksen päivityksetkään eivät pysähtyneet rikoslain kokonaisuudistukseen, sillä rikoslain kokonaisuudistuksen jälkeenkin veropetossäännöksiin tarvittiin muutoksia ja keskeinen muutos tapahtuikin vuonna 1997, jolloin veropetossäännöstä uudistettiin sisällöllisesti.

Lainmuutoksilla pyrittiin helpottamaan rikosoikeudelliseen vastuuseen ja vahingonkorvausvastuuseen saattaminen harmaan talouden toimijoiden osalta. Lisäksi tavoitteena oli harmaan talouden vastuuseen saattamisen lisäksi tavoitella tulkintavaikkeuksien vähentämistä. Tuolloin niin kutsutun passiivisen veropetoksen (RL 29:1.3) kriminalisoinnin piiriä laajennettiin.<sup>117</sup>

Laajennuksen todellinen peruste esiteltiin valtioneuvoston 1.2.1996 tekemässä periaatepäätöksessä, jonka mukaisesti talousrikollisuuden ja harmaan talouden vähentämiseksi tuli noudattaa toimintaohjelmaa. Sanktioiden tehostaminen oli toimintaohjelman toteuttamisessa käytettävä keino. Sanktioiden tehostamista ajatellen oli keskeistä selvittää passiivista veropetosta koskevan säännöksen muuttamista niin, ettei rangaistavuuden edellytyksenä olisi viranomaisen kehotus tietojen antamiseen.<sup>118</sup> Lainmuutos tuli voimaan 1.2.1998. Lainmuutos ei kuitenkaan koskenut törkeää veropetosta, vaan ainoastaan normaalimuotoista veropetosta, joskin kyseisen säännöksen kautta muutokset ulottuivat välillisesti myös törkeän muodon soveltamisalaan.

Hallituksen esityksessä 16/1997 vp. tavoiteltiin kolmea keskeistä asiaa, jotka olivat ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnin tarkentamista, RL 29:1.4:n muodon muuttamista sekä tekojen seurauksia. Ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnin osalta tavoitteena oli, ettei ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönti veron välttämistarkoituksessa vaatisi enää viranomaisen kehotusta ollakseen tekona rangaistava. Kehotusvaatimus oli ongelmallinen, sillä kehotusta ei tiedetty antaa esimerkiksi tilanteissa, joissa verovelvolliset jättivät ilmoituksen antamatta, eivätkä viranomaiset olleet tietoisia yrityksen toiminnasta. Tälle

---

<sup>116</sup> HE 121/1996 vp., 36.

<sup>117</sup> Lehtonen 1998, 1309; Nuutila 2002, 991.

<sup>118</sup> Lehtonen 1998, 1310–1311.

niin kutsutun passiivisen veropetoksen menettelyedellytystä koskevalle muutokselle oli arvovaltainen poliittinen tuki juuri harmaan talouden kitkemisen näkökulmasta.<sup>119</sup>

Soveltamisalan laajennus näkyi pian myös korkeimman oikeuden ratkaisuihin, sillä vi-ranomaisen kehoitusvaatimuksen poistamisen myötä, myös esimerkiksi valmisteveron alaisten tuotteiden ilmoittamatta jättäminen mahdollisti passiivisesta veropetoksesta tuo-mitsemisen. Tämä näkyy muun muassa korkeimman oikeuden ennakkopäätöksessä (KKO:2003:92), jossa korkein oikeus katsoi A:n ja B:n syyllistyneen veropetokseen lai-minlyömällä muuhun kuin yksityiseen käyttöön tuomiensa tupakka- ja alkoholituotteiden ilmoittamisen.

Rikoslain 29 luvun 1 §:n 4 momenttiin ehdotettiin muutettavaksi ”muulla petollisella toi-mella” muotoon ”muuten petollisesti”. Tätä muutosta perusteltiin tulkintaongelmien vä-hentämisellä, sillä verojen välttämiseksi keksittiin jatkuvasti uusia petollisia keinoja, jol-loin muu petollinen toimi oli liian epäselvä. Tarkoituksena oli kuitenkin ainoastaan tar-kentaa sanamuotoa tulkintaongelmien välttämiseksi, eikä niinkään laajentaa rangaistavan menettelyn alaa.<sup>120</sup>

Kolmantena tavoitteena kyseisessä hallituksen esityksessä on kohdistaa tekojen seurauk-siin veron aiheeton palauttaminen. Siten tavoitteena oli lisätä rangaistavuuden edelly-tykseksi veron määräämättä jättämisen ja sen virheellisenä määräämisen lisäksi joko ko-konaan tai osaksi veron aiheeton palautus. Kyseisellä muutoksella oli tarkoitus välttää tulkinnanvaraisuuksia ja samalla rinnastaa virheellisen palautuksen määräämisen yrityk-sen varsinaiseen tekoon.<sup>121</sup>

1990-luvun puoliväliä seurasi kiristyneen kriminaalipolitiikan kausi. Tuolloin muutoksia tapahtui kriminaalipolitiikan retoriikassa ja puhetavoissa, uudistusten painopisteissä kuin kiinnostuksen kohteissa sekä tuomittujen rangaistusten määrissä ja rangaistusten tasossa. Rangaistuksen tason osalta kriminaalipoliittinen muutos näkyi keskeisissä puheenvuo-roissa, joissa vaadittiin ankarampia rangaistuksia eritoten väkivalta-, huumausaine- ja seksuaalirikollisille. Vuosituhannen vaihteessa lakeja päädyttiinkin muuttamaan siten, että raiskauksen ja törkeän pahoinpitelyn rangaistuksia korotettiin. Samaan aikaan nähtä-villä oli myös jatkumoa vankilukuihin keskittyvälle kriminaalipolitiikalle, sillä

---

<sup>119</sup> HE 16/1997 vp.; Lehtonen 1009, 1311.

<sup>120</sup> HE 16/1997 vp.

<sup>121</sup> HE 16/1997 vp.

kriminaalipoliittisissa ohjelmapapereissa vankiluvun sääntely ja seuraamusjärjestelmän kehittäminen yhdyskuntaseuraamusten suuntaan säilyttivät suosionsa.<sup>122</sup>

Kriminaalipoliitiikkaa arvioitiin kokonaisvaltaisesti uudelleen vuosituhanen vaihteessa rikoksantorjunnan neuvottelukunnassa. Tämä näkyy rikoksantorjunnan neuvottelukunnan laatimassa ehdotuksessa hallituksen vuoden 1998 rikoksantorjuntaohjelmaksi, jonka se laati oikeusministeriön toimeksiannosta. Esitys sisälsi muun muassa ehdotuksen yhteisestä toimintapolitiikasta rikollisuuden vähentämiseksi ja turvallisuuden lisäämiseksi.<sup>123</sup>

Vuoden 1997 uudistuksessa ei kuitenkaan koettu tarpeelliseksi muuttaa törkeää veropetosta, sillä se saa toiminta-alansa perusmuotoisesta veropetossäännöksestä. Tämä näytetään muun muassa siinä, että törkeän veropetoksen säännöksessä viitataan suoraan perusmuotoiseen veropetokseen. Viittaus näkyy siinä, että huomattavan taloudellisen hyödyn tavoittelu tai erityinen suunnitelmallisuus tekee veropetoksesta törkeän. Siten sisällöllisten muutosten osalta riittää, että perusmuotoista veropetossäännöstä päivitetään, jolloin säännöksen päivitykset käyvät sellaisenaan myös kvalifioituun tekemuotoon. Sama tilanne on lievän veropetoksen kanssa, sillä myös se viittaa suoraan perusmuotoisen veropetossäännökseen ja tulee sovellettavaksi tilanteessa, jossa tavoitellun taloudellisen hyödyn määrä tai muut rikokseen liittyvät seikat ovat kokonaisuutena arvostellen vähäiset.

## 2.6. Viimeisimmät päivitykset

Veropetossäännöstä ei ole päivitetty enää vuoden 1997 osauudistuksen jälkeen. Samoin törkeä tekemuoto on säilynyt samanlaisena rikoslain kokonaisuudistuksen ensimmäisestä osasta saakka. Siten veropetossäännös on ollut voimassa muuttamattomana nykyisellään jo 25 vuotta ja törkeä tekemuoto jo yli 30 vuotta<sup>124</sup>.

Sen sijaan lievän veropetoksen sekä verorikkomuksen säännöksiä on muutettu vielä kokonaisuudistuksen jälkeen, sillä vuonna 2013 lievän veropetoksen 2 momentti on kumottu lailla 782/2013 kuten myös verorikkomuksen 3 momentti. Tämä muutos oli seurausta Euroopan ihmisoikeussopimuksen 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklaan sisältyvästä *ne bis in idem* -kiellosta eli kahdesti samassa asiassa syyttämisen ja tuomitsemisen kiellosta.

---

<sup>122</sup> Lappi-Seppälä 2013, 25–26.

<sup>123</sup> Lahti 1998, 1191.

<sup>124</sup> Tilanne syksyllä 2022.

Kiellon kannalta oli keskeistä täsmentää veropetoksen ja verorikkomuksen ilmoittamatta jättämistä, esitutkinnan toimittamatta jättämistä, syytteen jättämistä ajamatta sekä rangaistuksen jättämistä tuomitsematta niissä tilanteissa, joissa veronkorotus harkittaisi riittäväksi seuraamukseksi.<sup>125</sup>

Rikosoikeuden voidaan katsoa kokonaisuudessaan olleen erityisen voimakkaan kansainvälistymis- ja eurooppalaistumiskehityksen kohteena 2010-luvulle tultaessa. Tämä voimakas kansainvälistyminen on näyttäytynyt muun muassa kansainvälisen rikostuomioistuimen perussäännön vaikutuksena Suomen rikosoikeuteen. Kuitenkin vielä kansainvälistymistäkin voimakkaampana voidaan nähdä Euroopan unionin vaikutus, sillä Euroopan unioniin liittymisen jälkeen rikosoikeus on ollut yksi kehittyneimmistä EU:n aloista. EU:ssa rikosoikeudellinen kehitys onkin ollut sekä nopeaa että voimakasta, jonka myötä sen vaikutus jäsenmaiden kansallisiin rikosoikeusjärjestelmiin on ollut merkittävä.<sup>126</sup>

Ennen vuoden 2013 uudistusta lievä veropetos ja verorikkomus saattoivat tulla käsitellyiksi niin Verohallinnon määräämän veronkorotuksen kuin rikosoikeudellisen tarkastelun kautta. Siten viranomaisen punnittavana oli, riittikö asiassa hallinnolliseksi mielletty sanktio veronkorotuksen muodossa, vai seurasiko teosta rikosoikeudellinen seuraamus esimerkiksi sakkorangaistuksen muodossa. Keskeistä ne bis in idem -kiellon osalta oli se, ettei samasta teosta voinut ensin määrätä veronkorotusta ja sen jälkeen käsitellä asiaa rikosoikeudellisesta näkökulmasta. Siten veronkorotuksen määrääminen poisti mahdollisuuden rikosoikeudelliselle sanktiolle.<sup>127</sup>

Lain uudistuksen tarkoituksena oli yhteensovittaa hallinnollisena seuraamuksena määrättävä veronkorotus ja rikosseuraamuksena määrättävä rangaistus siten, ettei luonnollinen henkilö, kotimainen kuolinpesä tai yhtymä tulisi tutkittavaksi ja rangaistavaksi uudelleen ne bis in idem -kiellon vastaisesti tilanteissa, joissa tämä oli jo lopullisesti vapautettu teosta tai tuomittu syylliseksi. Hallinnollinen seuraamus ehdotettiin määrättäväksi kuten aiemminkin, eli verotuspäätöksen tekemisen yhteydessä.<sup>128</sup>

Veronkorotuksen katsottiin ennen lain päivitystä tulevan lopulliseksi, luonnollisen henkilön annettua väärää tietoa veron määräämiseen vaikuttavista seikoista, kun verovelvollisen määräaika hakea muutosta veronkorotukseen oli kulunut umpeen, eikä hän ollut hakenut siihen muutosta tai tilanteissa, joissa oli annettu hallinto-oikeuden päätös, johon on

---

<sup>125</sup> HE 191/2012 vp., 1.

<sup>126</sup> Melander 2010, 1–2.

<sup>127</sup> HE 191/2012 vp., 6.

<sup>128</sup> HE 191/2012 vp., 17.

haettu muutosta korkeimmalta hallinto-oikeudelta tai kysymyksessä oleva tuomioistuin ei ollut myöntänyt muutoksenhakulupaa.<sup>129</sup>

Lain muutoksella ei ollut tarkoitus lieventää aiempaa rangaistustasoa tilanteissa, joissa verovelvolliselle oli määrätty veronkorotus hallinnollisena seuraamuksena ja hänet oli tuomittu rikoslain 29 luvun mukaisesta rikoksesta. Sen sijaan lain muutoksella pyrittiin ainoastaan yhteensovittamaan hallinnollinen rangaistus ja rikosoikeudellinen seuraamus.<sup>130</sup>

Esityksen seurauksena lievistä veropetoksesta ja verorikkomuksesta poistettiin momentit, joiden mukaan lievistä veropetoksesta ja verorikkomuksesta voidaan jättää ilmoitus tekemättä, syyte ajamatta tai rangaistus tuomitsematta, jos veronkorotus harkitaan riittäväksi seuraamukseksi. Kyseisten momenttien sisältö siirrettiin kuitenkin saman luvun 11 §:ään, joka käsittelee muutoinkin veron- ja tullinkorotuksen suhdetta veropetokseen ja verorikkomukseen.<sup>131</sup>

---

<sup>129</sup> HE 191/2012 vp., 12.

<sup>130</sup> HE 191/2012 vp., 21.

<sup>131</sup> HE 191/2012 vp., 30.

### 3 MUIDEN JULKISTA TALOUTTA VASTAAN TEHTYJEN RIKOSTEN SÄÄNTELYN KEHITYS

#### 3.1 Avustusrikokset

##### *3.1.1 Avustusrikokset osaksi rikoslakia – rikoslain kokonaisuudistuksen ensimmäinen osa*

Verojen ja siten myös verorikosten ohella julkiseen talouteen liittyvät keskeisesti myös julkisista varoista myönnettävät valtionosuudet ja -avustukset. Avustusten tarkoituksenmukaisen käytön turvaamiseksi rikoslakiin on tarvittu säännöksiä turvaamaan avustusten rehtiä käyttöä.<sup>132</sup>

Avustusrikokset tulivat ensimmäistä kertaa osaksi rikoslakia vasta rikoslain kokonaisuudistuksen ensimmäisen vaiheen myötä. Tätä ennen avustusrikokset, kuten avustuspetos ja avustuksen väärinkäyttö, sijoittuivat muihin lakeihin, ja sääntely avustusten osalta oli pirstaleista. Myös tuomitseminen tapahtui ennen kokonaisuudistusta lähinnä petossäännöksen kautta, mikä haluttiin muuttaa avustuspetossäännöksen myötä.<sup>133</sup>

Rikoslain kokonaisuudistuksen ensimmäisessä osassa keskityttiin talousrikosten valmistelussa erityisesti vero- ja avustusrikoksiin, joista verorikoksia on jo käsitelty edellä. Avustusrikollisuus oli tuohon aikaan havaittu eräänlaiseksi verorikosten käänteisilmiöksi ja tullut ajankohtaisesti vain hetkeä aiemmin. Rikoslakiprojektissa avustusrikosten osalta keskityttiinkin kahteen uuteen rikostyyppiin, jotka olisivat avustuspetos sekä avustuksen väärinkäyttö.<sup>134</sup> Avustuspetossäännös koettiin tarpeelliseksi julkisen edun turvaamiseksi, sillä toisin kuin veropetoksessa, kysymys oli nimenomaisesti julkisten varojen saamisesta petollisin keinoin.<sup>135</sup>

Vuosien kuluessa julkisyhteisöjen myöntämistä avustuksista muodostui yhä tärkeämpi osa julkista taloutta. Tultaessa 1980-luvulle valtion menoista noin puolet oli kunnille, kuntaliitoille, elinkeinotoimintaan, kotitalouksille ja yleishyödyllisille yhteisöille maksettavia avustuksia. Avustukset ovat vielä nykypäivänäkin keskeinen taloudellisen tuen muoto, jota voidaan jakaa niin lakisääteisesti kuin harkinnanvaraisesti. Taloudellinen tuki voi olla niin rahaa kuin rahalainaa, korkotukea kuin vakuuksia. Avustuksen keskeiseen

---

<sup>132</sup> HE 66/1988 vp., 9–10.

<sup>133</sup> HE 66/1988 vp., 58, 66.

<sup>134</sup> Lehtimaja 1981, 244–245.

<sup>135</sup> Nuutila 2004.



määritelmään sisältyy se, ettei avustukseen kuulu markkinahintaista vastasuoritusta. Avustukset voidaan julkisyhteisöjen jakamina jakaa edelleen sosiaaliavustuksiin ja muihin avustuksiin, joista ensimmäisellä tarkoitetaan kotitalouksille niiden kulutukseen myönnettyjä avustuksia ja jälkimmäisellä pääasiassa elinkeinotoiminnan tukemiseen tarkoitettuja avustuksia.<sup>136</sup>

Kuten veroihin, myös julkisiin avustusjärjestelmiin voi kohdistua väärinkäytöksiä. Näitä väärinkäytöksiä voidaan kutsua yleisnimellä avustusrikoksiksi, ja ne ovatkin muodostuneet omaksi rikoslajikseen talousrikosten alle. Avustusrikokset voidaan karkeasti jakaa kahteen pääryhmään, jotka ovat avustuspetos ja avustuksen väärinkäyttö. Avustuspetoksella tarkoitetaan yleisesti epärehellisyyttä avustusta haettaessa. Avustuksen väärinkäyttö taas nimensä mukaisesti tarkoittaa sitä, että myönnetty avustus käytetään muuhun kuin sille määrättyyn tarkoitukseen tai avustuspäätöksen ehtoja rikotaan muutoin. Niin avustuspetosten kuin avustuksen väärinkäytönkin vaikutukset kohdistuvat julkiseen talouteen vaarantaen eri avustusjärjestelmille asetettujen tavoitteiden toteutumisen. Verorikosten välilliset vaikutukset kohdistuvatkin kaikkiin veronmaksajiin kuten myös toisiin avustushakijoihin. Samalla väärin perustein myönnetty avustukset voivat vinouttaa vapaata kilpailua markkinoilla.<sup>137</sup>

Ensimmäinen rikoslain kokonaisuudistus kehittyi vuoden 1988 hallituksen esityksen myötä. Ennen kokonaisuudistusta rikoksista julkista taloutta vastaan pääasiassa vain veropetokset olivat sisältyneet rikoslakiin. Sen sijaan kaikki muut julkista taloutta ja taloudellista lainsäädäntöä vastaan tehtyjä rikoksia koskevat säännökset sijaitsivat pääasiassa rikoslain ulkopuolisessa lainsäädännössä. Sen vuoksi rikoslain kokonaisuudistuksen yhtenä keskeisenä tavoitteena oli saattaa tämä rikoslain ulkopuolella sijaitseva sääntely osaksi rikoslakia rikoslain laatimisperiaatetta kunnioittaen.<sup>138</sup> Rikoslaisissa nämä erinäiset säännökset haluttiin avustusten osalta sijoittaa osaksi rikoslain 29 lukua, johon koottiin rikoslain kokonaisuudistuksen aikana keskitetysti rikokset julkista taloutta vastaan<sup>139</sup>.

Rikoslain kokonaisuudistuksessa todettiin siten tarve avustuksia koskevalle erityiskriminalisoinnille, joka sijoitettaisiin rikoslakiin. Erityiskriminalisointien ulkopuolelle haluttiin kuitenkin jättää sosiaaliavustukset. Kriminaalipoliittisen merkityksen painottamiseksi avustusrikokset haluttiin sijoittaa samaan lukuun verorikosten kanssa. Siten kun rikoslain

---

<sup>136</sup> HE 66/1988 vp., 58.

<sup>137</sup> HE 66/1988 vp., 59.

<sup>138</sup> HE 66/1988 vp., 9–10.

<sup>139</sup> HE 66/1988 vp., 52.

julkista taloutta vastaan kohdistuvien rikosten lukuun otettiin osaksi avustusrikokset, lisättiin siihen kerralla säännökset avustuspetoksesta (5 §), törkeästä avustuspetoksesta (6 §), avustuksen väärinkäytöstä (7 §) sekä avustusrikkomuksesta (8 §).<sup>140</sup>

Rikoslain kokonaisuudistuksen myötä rikoslain 29 lukuun sisällytettiin kokoavasti julki- seen talouteen kohdistuvia rikoksia koskevat vankeusuhkaiset säännökset, kuten vero- ja avustusrikokset. Ennen uudistusta avustusrikokset eivät sisällyneet rikoslakiin lainkaan, joten uudistuksen myötä rikoslain kattamaa kenttää saatiin laajennettua. Siten rangaista- vuuden ala laajeni verrattuna aiempaan tilanteeseen, jossa erillissäännösten puuttuessa tuomittiin vastaavissa tapauksissa lähinnä petossäännösten nojalla. Kriminaalipoliittisena perusteena avustusrikosten sisällyttämiselle säännöksiin rikoksista julkista taloutta vas- taan oli avustusten määrän olennainen kasvaminen, kansainvälisen taloudellisen yhden- tymisen vaikutukset avustusten yhteiskunnallisiin ja poliittisiin merkityksiin sekä avus- tusrikosten muodostuminen merkitykselliseksi taloudellisten rikosten lajiksi.<sup>141</sup>

Rikoslain 29 luvun avustusrikokset voidaan jakaa kahteen ryhmään, jotka ovat avustus- petosta ja avustuksen väärinkäyttöä koskevat perustunnusmerkistöt (luvun 5 ja 7 pykälät) sekä avustuspetoksen kvalifioitu ja avustuksen väärinkäytön privilegioitu tunnusmerkistö (luvun 6 ja 8 pykälät). Avustusrikoksissa avustuksilla tarkoitetaan julkisyhteisön muuhun kuin henkilökohtaiseen kulutukseen myöntämää taloudellista tukea. Määritelmä pitääkin sisällään avustuksen luonteisen tuen lisäksi myös lainan, korkotuen ja lainan vakuuden sekä kunnalle tai kuntaliitolle annettavan valtionosuuden tai -avustuksen taikka kantoky- kyluokan vahvistamisen. Määritelmän ulkopuolelle jätettiin siten muun muassa sosiaa- liavustukset, joihin tuli myös kokonaisuudistuksen jälkeen soveltaa petossäännöksiä.<sup>142</sup>

Avustuspetosta koskeva tunnusmerkistö johdettiin veropetoksen peilikuvaa muistutta- vaksi, sillä siinä kriminalisoitiin väärin perustein julkisista varoista suoritettava avustus. Avustuspetos kuten myöskään veropetos ei vaatinut petoksen tavoin kenenkään erehdyt- tämistä, vaan ratkaisevana tekijänä syyksiluettavuudessa oli väärän tiedon antaminen avustuksesta päättävälle tai tarkoin määritellyn ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönti. Kes- keiseksi nähtiin kuitenkin petoksen tavoin se, että teolla joko hankittiin tai yritettiin hank- kia taloudellista hyötyä. Samalla veropetoksesta poiketen avustuspetokseen ei sisällynyt salaamista tekotapatunnusmerkkinä. Rangaistavassa teossa tiedon ilmoittamatta jättämi- sen piti nimenomaisesti kohdistua joko myöntämispäätöksen yhteydessä tai muuten

---

<sup>140</sup> HE 66/1988 vp., 61.

<sup>141</sup> Lahti 1991, 1168, 1191.

<sup>142</sup> Lahti 1991, 1193–1194.

erityisesti asetettuun velvollisuuteen. Samalla väärän tiedon tuli olla avustuksen saannin, määrän tai ehtojen kannalta olennainen. Siten epäolennaisen väärän tiedon antaminen ei synnyttänyt avustuspetoksen tunnusmerkistön mukaista rikosta.<sup>143</sup> Avustuspetoksen alkuperäinen säännös rikoslain kokonaisuudistuksen jälkeen oli seuraavanlainen:

*”Joka*

- 1) antaa avustuksesta päättävälle väärän tiedon, joka on omiaan olennaisesti vaikuttamaan avustuksen saantiin, määrään tai ehtoihin, tai*
- 2) jättää ilmoittamatta sellaisesta avustuksen saantiin, määrään tai ehtoihin olennaisesti vaikuttavasta olosuhteiden muutoksesta, josta myöntämispäätöksen yhteydessä tai muuten on erityisesti velvoitettu ilmoittamaan,*

*ja siten hankkii tai yrittää hankkia itselleen tai toiselle taloudellista hyötyä, on tuomittava avustuspetoksesta sakkoon tai vankeuteen enintään kahdeksi vuodeksi.”*

Avustuspetoksen alaa koskevat avustukset oli tarkoitus määritellä luvun myöhemmissä pykälissä, jotta avustuspetos ei alaltaan laajenisi liikaa lähtötilanteesta. Avustuspetoksen alaan kuuluvien avustusten lisäksi avustuspetos vaati tekijältä tahallisuutta. Tämä tarkoitti käytännössä sitä, että tekijän oli tullut olla tietoinen niin annetun tiedon vääryydestä kuin myös sen olennaisuudesta. Tekijän tuli siten mieltää hyödyn saaminen tekonsa varmaksi tai varsin todennäköiseksi seuraamukseksi.<sup>144</sup>

Avustuspetoksen lisäksi rikoslain kokonaisuudistuksen yhteydessä haluttiin lisätä sen kvalifioitu tekemuoto samaan lukuun julkista taloutta vastaan kohdistuviin rikoksiin. Törkeä avustuspetos koettiin tarpeelliseksi avustuspetoksen rinnalle, jotta tekoihin, joissa tavoitellaan huomattavaa hyötyä, voitaisi suhtautua perusmuotoisista teoista poiketen. Huomattavan taloudellisen hyödyn tavoittelu haluttiin asettaa törkeän avustuspetoksen ainoaksi kriteeriksi. Siten kaikki muut avustuspetoksen tekotavat haluttiin rajata törkeän tekemuodon ulkopuolelle.<sup>145</sup> Törkeän tekemuodon säännös muotoutui seuraavanlaiseksi:

*”Jos avustuspetoksessa tavoitellaan huomattavaa hyötyä ja avustuspetos on myös kokonaisuutena arvostellen törkeä, rikosentekijä on tuomittava törkeästä avustuspetoksesta vankeuteen vähintään neljäksi kuukaudeksi ja enintään neljäksi vuodeksi.”*

<sup>143</sup> Lahti 1991, 1194; HE 66/1988 vp., 61.

<sup>144</sup> HE 66/1988 vp., 67.

<sup>145</sup> HE 66/1988 vp., 68.

Avustuspetoksen ja sen kvalifioitun tekemuodon lisäksi rikoslain kokonaisuudistuksessa rikoslakiin otettiin avustusten väärinkäytön säännös. Kuten avustuspetokset, myös avustuksen väärinkäyttö tuli rikoslakiin ensimmäistä kertaa kyseisen uudistuksen yhteydessä. Avustuksen väärinkäytösäännös tarvittiin avustuspetosten rinnalle, jotta kriminalisoinnit voitaisi kohdistaa myös jo saatuihin avustuksiin. Säännös koskisi siten ensisijaisesti niitä tilanteita, joissa avustuksenhakija on aikonut käyttää avustuksen ilmoitetusti, mutta saatuaan avustuksen päätyikin käyttämään sen toisin. Siten avustuksen hakemisessa tekijä voisi syyllistyä avustuspetokseen ja avustuksen saamisen jälkeen avustuksen väärinkäyttöön.<sup>146</sup>

Edellä mainitun mukaisesti avustusrikoksiin kuuluu avustuspetosten lisäksi avustuksen väärinkäyttö, joka lisättiin rikoslain kokonaisuudistuksen myötä rikoslain 29 luvun 7 §:ään. Kyseisen säännöksen mukaisesti:

*”Joka avustuksen myöntämispäätöksen ehtojen tai määräysten vastaisesti käyttää avustusta olennaisesti vastoin sen käyttötarkoitusta, on tuomittava avustuksen väärinkäytöstä sakkoon tai vankeuteen enintään kahdeksi vuodeksi.”*

Avustuksen väärinkäytön tulisi siten olla kokonaisuudessaan kriminalisoitu. Kriminalisoinnin ensisijainen kohde olisi tilanne, jossa avustuksen hakija on aikonut käyttää avustuksen ilmoitettuun tarkoitukseen, mutta avustuksen saatuaan päätyykin käyttämään sen toisella tavalla. Jos väärinkäytösajatus olisi jo avustusta hakiessa, olisi sovellettava säännös tällöin avustuspetos.<sup>147</sup>

Avustuspetoksen ja avustuksen väärinkäytön lisäksi lakiin nostettiin avustusrikkomus, jonka tarkoituksena oli kohdistua niin lieviin avustuspetoksiin kuin lieviin avustuksen väärinkäyttöihinkin. Rakenteeltaan säännöksen oli tarkoitus vastata lievää veropetosta. Siten lähtökohtana myös avustusrikkomuksessa oli rikoksen kokonaisarviointi ja säännöksen ainoana esimerkkinä mainittiin tavoitellun hyödyn määrä. Esimerkiksi avustuksen väärinkäytön osalta tämä saattoi tarkoittaa sitä, että avustuksen käytön ollessa olennaisesti vastoin sen käyttötarkoitusta tavalla, jota voitiin avustusjärjestelmän kannalta pitää puolustettavana, olisi kyseessä ollut avustuksen väärinkäytön sijaan avustusrikkomus.<sup>148</sup> Avustusrikkomuksen mukaan:

---

<sup>146</sup> HE 66/1988 vp., 68.

<sup>147</sup> HE 66/1988 vp., 68.

<sup>148</sup> HE 66/1988 vp., 68–69.

*”Jos avustuspetos tai avustuksen väärinkäyttö, huomioon ottaen tavoitellun hyödyn määrä tai muut rikokseen liittyvät seikat, on kokonaisuutena arvostellen vähäinen, rikoksentehtyjä on tuomittava avustusrikkomuksesta sakkoon.*

*Avustusrikkomuksesta voidaan jättää ilmoitus tekemättä, syyte ajamatta tai rangaistus tuomitsematta, jos avustuksen takaisinperinnän harkitaan riittävän.”*

Avustuspetoksiin ja avustuksen väärinkäyttöä koskevaan perustunnusmerkistöön sisältyy nimensä mukaisesti myös avustuksen väärinkäyttö. Avustuksen väärinkäyttö kriminalisoituna tekona realisoituu, kun avustusta käytetään sen myöntämispäätöksen ehtojen tai määräysten vastaisesti. Keskeistä näiden avustusrikosten ryhmässä on keskeinen hierarkia, jonka mukaisesti avustuspetos syrjäyttää avustuksen väärinkäytön. Avustuksen väärinkäyttö voidaan siten nähdä toissijaisena säännöksenä, jonka realisoituminen on mahdollinen silloin, kun avustusrikos ei sisällä avustuspetoksen tunnusmerkistöä.<sup>149</sup>

Avustuksen väärinkäytössä keskeinen arvo annetaan myös olennaisuudelle, sillä rangaistava teko tapahtuu vain silloin, kun avustusta käytetään olennaisesti vastoin sen käyttötarkoitusta. Tämän perusteella voidaan ajatella, että avustuksen väärinkäytöstä ei voitu tuomita sellaisissa tilanteissa, joissa epäolennainen osa avustuksesta on käytetty ehtojen vastaisesti, kun avustusta on kuitenkin olennaisesti käytetty oikein.<sup>150</sup>

### ***3.1.2 Myöhemmät päivitykset***

Vuoden 1998 jälkeen avustusten väärinkäytön kieltö koski Suomen valtion myöntämien tukien lisäksi EY-tukia. Tämä oli seurausta EU:n jäsenvaltioiden yhteisöpetossopimukseen eli PIF-sopimukseen sitoutumisesta. PIF-sopimuksella säädettiin rangaistavaksi EY:n taloudellisiin etuihin kohdistuvat petokset. Sopimuksen seurauksena Suomi oli velvoitettu laajentamaan avustuspetoksen rangaistavuutta ja niinpä vuonna 1998 rikoslain 29 luvun 5 §:ään lisättiin toinen tekotapatunnusmerkki ”avustuksen myöntämiseen vaikuttavan tiedon salaaminen”.<sup>151</sup>

Uuden tekotapatunnusmerkin rangaistavuus edellytti avustuksen myöntäjältä nimenomaista määrittystä erityisen oikeudellisen tiedonantovelvollisuuden kohteen ja laajuuden

---

<sup>149</sup> Lahti 1991, 1994.

<sup>150</sup> Lahti 1991, 1994.

<sup>151</sup> Nuutila 2004.

osalta esimerkiksi myöntämispäätöksessä. Avustuksen luonne huomioiden tiedonantovelvollisuus voitiin kytkeä olosuhteiden muuttumiseen.<sup>152</sup>

Korkeimman oikeuden ennakkopäätöksessä (KKO:2012:53) arvioitavaksi tuli, oliko A:n menettelyä pidettävä avustuspetoksen tunnusmerkistössä tarkoitettuihin tavoin olennaisena avustuksen saannin, määrän tai ehtojen kannalta. A oli tapauksessa muun muassa antanut vääriä tietoja rakennettavien kohteiden arvioituista kustannuksista ja samalla jättänyt antamatta toteutuneista kustannuksista tai niiden perusteista sellaisia tietoja, joihin hän oli velvoitettu antamaan. Siten A:n tapaukseen tuli osaltaan kyseeseen myös avustuksen myöntämiseen vaikuttavan tiedon salaaminen. Korkein oikeus arvioi A:n toiminnan täyttävän törkeän avustuspetoksen kriteerit ja tuomitsi A:n 12 eri syytekohtassa törkeästä avustuspetoksesta.

Viimeisin rikoslain 29 luvun päivitys on tapahtunut vuonna 2019 nimenomaisesti avustusrikosten kohdalla. Tämä näkyy törkeän avustuksen väärinkäytön lisäämisestä rikoslain 29 lukuun 7 a §:ään. Säännöksen mukaisesti:

*”Jos avustuksen väärinkäytössä rikoksen kohteena olevan avustuksen määrä on erittäin suuri ja avustuksen väärinkäyttö on myös kokonaisuutena arvostellen törkeä, rikosentekijä on tuomittava törkeästä avustuksen väärinkäytöstä vankeuteen vähintään neljäksi kuukaudeksi ja enintään neljäksi vuodeksi.”*

Säännöksen lisääminen rikoslakiin oli tarpeen Euroopan unionin oikeuden myötä, sillä direktiivin ”unionin taloudellisiin etuihin kohdistuvien petosten torjunnasta rikosoikeudellisin keinoin” (unioninpetosdirektiivi, 2017/1371) velvoitteet asettivat vaatimuksen säännöksen törkeän avustuksen väärinkäytön säätämiseksi<sup>153</sup>. Direktiivin 17 artiklan 1 kohdan mukaisesti jäsenvaltioiden on saatettava direktiivin noudattamisen edellyttämät lait, asetukset ja hallinnolliset määräykset voimaan viimeistään 6.7.2019.

Unioninpetosdirektiivin osalta säännöksen lisäämiseen vaikutti ennen kaikkea sen 4 artikla, joka pitää sisällään säännökset unionin taloudellisiin etuihin liittyvistä rikoksista, joita ovat direktiivissä tarkemmin määritellyissä tilanteissa rahanpesu, lahjuksen antaminen ja ottaminen sekä varojen väärinkäyttö. Näistä varojen väärinkäyttö olisi keskeisessä asemassa avustuksen väärinkäytössä ja sen kvalifioidussa tekemuodossa. Direktiivin 5

---

<sup>152</sup> Nuutila 2004.

<sup>153</sup> HE 231/2018 vp., 3.

artikla asetti myös velvollisuuden säätää rangaistaviksi yllytys ja avunanto direktiivissä tarkoitettuihin rikoksiin samoin kuin osan direktiivissä tarkoitettujen rikosten yrityksistä.

Säännös noudattaisi rakenteeltaan rikoslain kokonaisuudistuksessa omaksuttua törkeän tekemuodon kirjoitustapaa ja siten se saisi mallinsa muun muassa törkeästä veropetoksesta. Vakiintunut törkeän tekemuodon kirjoitustapa vaatii muun muassa sen, että törkeän tekemuodon soveltaminen edellyttää rangaistussäännöksen tyhjentävässä esimerkkiluettelossa mainittua kvalifiointiperustetta. Törkeän avustuksen väärinkäytön osalta tämä kvalifiointiperuste olisi avustuksen väärinkäytössä rikoksen kohteena oleva avustuksen erittäin suuri määrä. Tämä avustuksen suuri määrä ei olisi mikään summittainen määrä, vaan hallituksen esityksessä lähtökohtana voitaisi pitää mittapuuta, jonka lähtökohtana voitaisi pitää muiden rikosten osalta oikeuskäytännössä vakiintuneita rajoja, jotka koskevat muun muassa hyödyn tai vahingon huomattavan suuruuden arviointia. Tämän vuoksi törkeän avustuksen väärinkäytön mittapuuna voitaisi pitää avustusta, jonka määrä olisi 100 000 euroa tai enemmän, sillä kyseisen määrän voitaisi katsoa selkeästi ylittävän oikeuskäytännössä vakiintuneet rajat.<sup>154</sup>

Keskeistä rajanvedossa olisi esityksenmukaisesti huomioida ainoastaan se rahamäärä, joka olisi avustuksen väärinkäytön kohteena. Siten suurikaan avustus ei johtaisi automaattisesti törkeään avustuksen väärinkäyttöön tilanteissa, joissa vain pieni osa avustuksesta olisi käytetty vastoin avustuksen tarkoitusta. Sen myötä säännöksessä otettaisi huomioon ne tilanteet, joissa osa saadusta avustuksesta käytetään avustuksen käyttötarkoituksen mukaisesti ja vain osa sen myöntämispäätöksen ehtojen tai määräysten vastaisesti olennaisesti vastoin avustuksen käyttötarkoitusta.<sup>155</sup>

Samalla törkeän tekemuodon edellytyksenä olisi törkeän veropetoksen mukaisesti se, että teko katsottaisi myös kokonaisuutena arvostellen törkeäksi. Siksi myös törkeän avustuksen väärinkäytön osalta kysymys olisi kokonaisuutena.<sup>156</sup>

Toinen keskeinen muutos vuoden 2019 päivityksessä oli, että avustuspetos ja avustuksen väärinkäyttö voitaisi entistä paremmin erottaa toisistaan. Merkittävin ero näiden kahden säännöksen välillä oli päivityksen jälkeen olennaisuutta koskeva lisäedellytys. Tämä näyttäytyi siinä, että avustuspetoksen osalta väärinkäytökseltä odotettiin unionipetosdirektiivin myötä väärinkäytöksen olennaisuutta avustuksen saantiin, määrään tai ehtoihin.

---

<sup>154</sup> HE 231/2018 vp., 62.

<sup>155</sup> HE 231/2018 vp., 62.

<sup>156</sup> HE 231/2018 vp., 63.

Sen sijaan avustuksen väärinkäytössä kynnyksellä avustuksen käyttämisestä olennaisesti vastoin sen tarkoitusta. Samalla olennaisuuden vaatimuksella saatiin entisestään korostettua lainsäätäjän tahtoa siinä suhteessa, että pienet epätarkkuudet ja itse asian kannalta merkityksettömät virheet voitiin rajata tunnusmerkistön ulkopuolelle.<sup>157</sup>

## 3.2 Vakuutusmaksupetokset

### 3.2.1 Työeläkevakuutusmaksupetokset

Vuoden 2006 rikoslain osittaisessa uudistuksessa rikoslain 29 lukuun otettiin mukaan työeläkevakuutusmaksupetos sekä sen kvalifioitu tekemuoto. Kyseiset säännökset siirrettiin tuolloisen työntekijäin eläkelain (395/1961, TEL) 17 k §:stä osittain tarkastettuna rikoslakiin. Tämä siirto koettiin tarpeelliseksi hallitusohjelman toteuttamisen kannalta. Hallitusohjelmassa haluttiin yhdistää yksityisten alojen palkansaajien työeläkettä koskevaa lainsäädäntöä.<sup>158</sup>

Tämä yksityisten alojen palkansaajien työeläkettä koskevan lainsäädännön yhdistäminen oli seurausta eläkepolitiikalle asetetuille tavoitteille, joiden mukaisesti sen kestävyys perustana ja tavoitteina olivat talouden kasvu, yleinen luottamus järjestelmän kestävyys sekä entistä pidempi jaksaminen työelämässä. Yksityisten alojen työeläke-etuuksien uudistus oli aloitettu jo aiemmin, ja tavoitteena hallitusohjelmassa olikin saattaa loppuun kyseinen eduskunnan 19.2.2003 hyväksymä toimeenpano.<sup>159</sup>

Verrattuna TEL 17 k §:ään, haluttiin vakuuttamisvelvollisuuden ja vakuuttamiseen liittyvän ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnistä tuomita aiempaa ankarammin. Ehdotuksen mukaisesti ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnistä työnantaja tai tämän edustaja voitaisi tuomita sakkoon tai vankeuteen enintään kahdeksi vuodeksi, mikäli työnantaja aiheuttaisi työeläkevakuutusmaksun määräämättä jättämisen, sen määräämisen liian alhaisena tai sen aiheuttoman palauttamisen laissa säädetyillä teoillaan. Lievää tekemuotoa ei rikoslakiin haluttu sisällyttää, vaan valmisteluaineistossa todettiin, että kokonaisuutena arvoistellen vähäinen teko voitaisi jättää ilmoittamatta, syyttämättä jättämättä tai tuomitsematta

---

<sup>157</sup> HE 231/2018 vp., 19.

<sup>158</sup> HE 45/2004 vp., 1 & 26.

<sup>159</sup> Valtioneuvosto 2003, 16–17.



niissä tilanteissa, joissa vakuutusmaksun korotus voitaisi harkita riittäväksi seuraamukseksi teosta.<sup>160</sup>

Rikoslakiin siirtäminen TEL:sta oli tarpeen muun muassa sen vuoksi, että ankaramman rangaistusasteikon myötä työeläkevakuutusmaksupetoksesta voitiin tuomita vankeutta. Samalla työeläkevakuutusmaksupetosta haluttiin tuoda lähemmäs veropetoksen ja törkeän veropetoksen rangaistusasteikoita. Ennen rikoslakiin siirtämistä työeläkevakuutusmaksupetoksesta voitiin tuomita ainoastaan vakuutusmaksun korotus, jota voidaan pitää ennemmin hallinnollisena seurauksena kuin rikosoikeudellisena seurauksena.<sup>161</sup>

Hallituksen esityksen mukaisesti rikoslakiin säädettävä työeläkevakuutusmaksupetos ja sen kvalifioitu tekemuoto tarjoaisivat riittävät välineet vakavien työeläkevakuutusmaksupetosten käsittelyyn. Vaikka vakavat työeläkevakuutusmaksupetokset olivatkin harvinaisia, olivat ne periaatteellisesti merkittäviä ja tuolloisilla säännöksillä vaikeasti käsiteltävissä. Samalla rikoslakiin lisätyt työeläkevakuutusmaksupetokset toimisivat eräänlaisina pelotteina, sillä niillä uskottiin olevan ennaltaehkäisevä vaikutus olosuhteissa, joissa työnantaja olisi jättämässä lakisääteiset maksunsa maksamatta. Säännöksen pelotevaikutus perustuisi odotettavissa olevaan rangaistusseuraamukseen.<sup>162</sup>

Rikoslain 29 lukuun lisättiin hallituksen esitystä noudattaen 4 a §, jonka mukaisesti:

*”Työnantaja tai tämän edustaja, joka*

- 1) laiminlyömällä työntekijän eläkelain (395/2006) mukaisen vakuuttamisvelvollisuuden tai muun työntekijän eläkelaisa tarkoitetun ilmoitusvelvollisuuden*
- 2) antamalla työntekijän eläkelain mukaista tehtävää hoitavalle työntekijän eläkelain mukaan tarvittavan, vakuutusmaksuun tai eläkkeistä aiheutuvien kulujen jakamiseen vaikuttavan tiedon virheellisenä tai kieltäytymällä antamasta tässä kohdassa mainittuja tietoja*
- 3) jättämällä työntekijältä perimänsä työntekijän työeläkevakuutusmaksun tilittämättä työntekijän eläkelain mukaiselle eläkevakuutusta hoitavalle eläkelaitokselle*

*aiheuttaa tai yrittää aiheuttaa työeläkevakuutusmaksun määräämättä jättämisen, sen määräämisen liian alhaisena tai sen aiheuttoman palauttamisen, on tuomittava työeläkevakuutusmaksupetoksesta sakkoon tai vankeuteen enintään kahdeksi vuodeksi.*

*Kun 1 momentissa tarkoitettu teko on kokonaisuutena arvostellen vähäinen, siitä voidaan jättää ilmoitus tekemättä, syyte*

<sup>160</sup> HE 45/2004 vp., 26.

<sup>161</sup> HE 45/2004 vp., 26, 109.

<sup>162</sup> HE 45/2004 vp., 109.

*ajamatta tai rangaistus tuomitsematta, jos vakuutusmaksun korotus harkitaan riittäväksi seuraamukseksi.”*

Siten pykälässä määritelty työeläkevakuutusmaksupetos oli selkeästi rajattu ja vaati työnantajalta tahallista laiminlyöntiä tai väärän tiedon antamista. Samalla säännös vaati tämän laiminlyönnin tai väärän tiedon antamisen johtavan, joko työeläkevakuutusmaksun määräämättä jättämiseen tai sen määräämiseen liian alhaisena tai aiheettomaan palauttamiseen. Säännöksen mukaisesti myös yritys olisi rangaistava, mikä mahdollisti säännöksen soveltamisen myös niissä tilanteissa, joissa menettely oli säännöksessä esitettyä, mutta viranomainen havaitsi teon ennen työeläkevakuutusmaksun määräämättä jättämistä tai muuta säännöksen vaatimaa seuraamusta.<sup>163</sup>

Edellä mainitun mukaisesti lievää työeläkevakuutusmaksupetosta ei otettu mukaan rikoslakiin, joskin hallituksen esityksessä katsottiin, että kokonaisuutena arvostellen lievissä työeläkevakuutusmaksupetoksissa voitaisiin jättää ilmoitus tekemättä, syyte ajamatta tai rangaistus tuomitsematta. Vaatimuksena tälle oli kuitenkin se, että vakuutusmaksun korotus katsottaisi olevan riittävä seuraamus lainvastaisesta menettelystä. Tällainen lievä teko voisi olla kyseessä muun muassa niissä tilanteissa, joissa työnantaja tahallaan laiminlöisi vakuuttamisvelvollisuutensa tai vakuuttamiseen liittyviä muita velvoitteita, mutta teosta olisi odotettavissa vain vähäinen taloudellinen hyöty tai teko olisi kokonaisuutena arvostellen vähäpätöinen. Suurin osa työeläkevakuutusmaksupetoksista kuuluisi käytännössä tähän luokkaan, jolloin työeläkelaitoksilla olisi mahdollisuus tyytyä vakuutusmaksun korotukseen.<sup>164</sup>

Samaisessa rikoslain päivityksessä rikoslakiin otettiin mukaan 4 b §, jossa säännellään edelleen törkeästä työeläkevakuutusmaksupetoksesta. Sen tunnusmerkistö edellytti huomattavan taloudellisen hyödyn saamista tai pitkälle vietyä suunnitelmallisuutta. Tämän lisäksi teon tulisi olla kokonaisuutena arvostellen törkeä. Käytännön tasolla tämä tarkoitti sitä, että törkeä työeläkevakuutusmaksupetos liittyisi käytännössä lähes poikkeuksetta muuhun vakavaan tai suunnitelmalliseen talousrikollisuuteen.<sup>165</sup>

Työeläkevakuutusmaksupetos näyttäytykin oikeuskäytännössä usein yhdessä normaali-  
muotoisen tai törkeän veropetoksen kanssa. Esimerkiksi korkeimman oikeuden ennakkopäätöksessä (KKO:2020:43) A:n syyksi luettiin törkeän veropetoksen lisäksi törkeä

---

<sup>163</sup> HE 45/2004 vp., 109.

<sup>164</sup> HE 45/2004 vp., 109–110.

<sup>165</sup> HE 45/2004 vp., 110.

työeläkevakuutusmaksupetos, sillä hän oli laiminlyönyt työntekijän eläkelain mukaisen vakuuttamisvelvollisuuden ja aiheuttanut siten työeläkevakuutusmaksujen määräämättä jättämisen. Toinen esimerkki törkeästä työeläkevakuutusmaksupetoksesta törkeän veropetoksen (ja törkeän kirjanpitorikoksen) rinnalla on korkeimman oikeuden ennakkopäätös (KKO:2013:93), jossa A oli maksanut pimeitä palkkoja X Oy:n työntekijöille yhteensä noin 1,2 miljoonaa euroa. Vältettyä veroa A:lle oli muodostunut arvonlisäverojen, ennakonpidätysten, työnantajan sosiaaliturvamaksujen sekä tuloverojen kautta yhteensä yli 800 000 euroa. Työeläkevakuutusmaksujen osuus kyseisistä veroista oli noin 64 000 euroa.

Arvioitavaksi tulisi myös ajallinen jatkuvuus ja toiminnan koskeminen merkittävää määrää työntekijöitä, sillä sen katsottaisi kuuluvan kiinteästi huomattavan taloudellisen hyödyn tavoitteluun tai suunnitelmallisuuteen. Tämä näkyi myös rangaistuksen mittaamisessa, sillä toiminnan ajallinen jatkuminen, työnantajan toimenpiteet toiminnan ja kirjanpidon salaamiseksi sekä muut toimet vakuuttamisvelvollisuuden selvittämisen estämiseksi vaikuttaisivat rangaistusta mitattaessa.<sup>166</sup> Niinpä rikoslain 29 luvun 4 b §:stä säänneltiin seuraavanlainen:

*”Jos työeläkevakuutusmaksupetoksessa*

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

*ja työeläkevakuutusmaksupetos on myös kokonaisuutena arvostellen törkeä, työnantaja tai tämän edustaja on tuomittava törkeästä työeläkevakuutusmaksupetoksesta vankeuteen vähintään neljäksi kuukaudeksi ja enintään neljäksi vuodeksi.”*

Törkeän työeläkevakuutusmaksupetoksen säännöstä ei ole päivitetty sen jälkeen, kun se otettiin osaksi rikoslain 29 lukua. Siten nykyisellään törkeän työeläkevakuutusmaksupetoksen säännös on ollut voimassa muuttumattomana jo 16 vuotta<sup>167</sup>.

Sen sijaan perusmuotoista työeläkevakuutusmaksupetoksen säännöstä on muutettu sen säätämisen jälkeen. Vuonna 2016 työeläkevakuutusmaksupetoksen ensimmäisen momentin kolmas kohta poistettiin, sillä se koettiin tarpeettomaksi. Tämä tarpeettomuuden kokemus juontui siitä, että kyseisessä kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa

---

<sup>166</sup> HE 45/2004 vp., 110.

<sup>167</sup> Tilanne syksyllä 2022.

työeläkevakuutusmaksupetoksen tunnusmerkistö täyttyisi jo 1 tai 2 kohdan perusteella, jonka vuoksi kolmas kohta ei tuonut enää lisää laajuutta säännöksen käyttöalalle.<sup>168</sup>

Samalla 1 momentin 1 ja 2 kohtia tarkennettiin. Molempiin kohtiin tuli lisäksi maininta merimieseläkelain mukaisen työntekijän eläketurvasta. Lisäksi ensimmäisen momentin 1 kohtaan lisättiin työntekijän eläkelain ja merimieseläkelain mukaiset sovellettavat pykälät.<sup>169</sup>

Viimeiset uudistukset työeläkevakuutusmaksupetokseen tapahtuivat 2018, jolloin säännöksen 2 momentti kumottiin. Kyseinen momentti piti sisällään mahdollisuuden kokonaisuutena arvosteltuna vähäisen työeläkevakuutusmaksupetoksen ilmoittamatta jättämiseen, syyttämättä jättämiseen sekä tuomitsematta jättämiseen niissä tilanteissa, joissa vakuutusmaksun korotus harkittiin riittäväksi seuraamukseksi. Tämän lisäksi säännöksen 1 momentin 1 kohdasta poistettiin viittaus työntekijän eläkelain nojalla annettuun asetukseen, sillä kyseinen asetuksenantovaltuus päädyttiin kumoamaan.<sup>170</sup>

Työeläkevakuutusmaksupetoksen muutokset osoittavat, että jo lyhyessä ajassa säännökset saattavat tarvita yhteiskunnallisen tilanteen tai muun sääntelyn muutosten vuoksi päivityksiä. Esimerkiksi merimieseläkelain mukainen eläketurva on koettu tarpeelliseksi ottaa säännöksen päivitysten myötä työeläkevakuutusmaksupetosten piiriin. Lisäksi rikoslain julkista taloutta koskevien rikossäännösten luvun sisäiset muutokset ovat osaltaan vaikuttaneet myös yksittäisiin säännöksiin, sillä muun muassa työeläkevakuutusmaksupetoksen 2 momentin kumoaminen johtui siitä, että toimenpiteistä luopumisesta säädetäisiin jatkossa kootusti kyseisen luvun 12 §:ssä.<sup>171</sup>

### ***3.2.2 Tapaturmavakuutusmaksupetos***

Tapaturmavakuutusmaksupetos otettiin osaksi rikoslain 29 lukua vuonna 2015. Säännös oli seurausta uuden työtapaturma- ja ammattitautilain laatimisesta. Tavoitteena oli päivittää lainsäädäntö vastaamaan työelämän muuttuneita olosuhteita ja perustuslain lainsäädännölle asettamia vaatimuksia.<sup>172</sup> Rikoslain 4 c §:n mukaisesti:

*”Työnantaja tai tämän edustaja, joka*

---

<sup>168</sup> HE 120/2016 vp., 62.

<sup>169</sup> HE 120/2016 vp., 264.

<sup>170</sup> HE 87/2018 vp., 34.

<sup>171</sup> HE 87/2018 vp., 34.

<sup>172</sup> HE 277/2014 vp., 1.

- 1) *laiminlyömällä työtapaturma- ja ammattitautilain (459/2015) 156 §:n mukaisen vakuuttamisvelvollisuuden tai mainitun lain 159 tai 160 §:n mukaisen ilmoitusvelvollisuuden tai*
- 2) *antamalla työtapaturma- ja ammattitautilain mukaista tehtävää hoitavalle mainitun lain mukaan tarvittavan, vakuutusmaksuun vaikuttavan tiedon virheellisenä tai kieltäytymällä antamasta tässä kohdassa mainittuja tietoja aiheuttaa tai yrittää aiheuttaa tapaturmavakuutusmaksun määräämättä jättämisen, sen määräämisen liian alhaisena tai sen aiheettoman palauttamisen,*

*on tuomittava tapaturmavakuutusmaksupetoksesta sakkoon tai vankeuteen enintään yhdeksi vuodeksi.”*

Kyseinen säännös sijoitettiin 4 c §:ään heti työeläkevakuutusmaksupetoksen ja törkeän työeläkevakuutusmaksupetoksen jälkeen. Säännöksen ottaminen osaksi rikoslakia koettiin merkittäväksi, sillä säännöksen siirtäminen rikoslakiin ja samalla rangaistusasteikon ankaroittaminen korostaisivat tapaturmavakuutusmaksupetosten paheksuttavuutta.<sup>173</sup>

Säännöksen sisällyttäminen rikoslakiin koettiin tarpeelliseksi siitäkin huolimatta, että säännöksen mukaiset vakavimmat tapaturmavakuutusmaksupetokset olivat suhteellisen harvinaisia. Tämä tarpeellisuus näyttäytyi muun muassa siinä, että tapaturmavakuutusmaksupetokset nähtiin periaatteellisesti merkittävinä, minkä seurauksena aiempaa rangaistussäännöstä ei pidetty riittävänä keinona niihin puuttumiseen. Aiemman sääntelyn riittämättömyys näyttäytyi muun muassa siinä, että tapaturmavakuutusmaksujen laiminlyönnit liittyivät esimerkiksi laajempaan ja järjestäytyneeseen talousrikollisuuteen. Siten rikoslakiin sisällytettävän säännöksen ajateltiin vaikuttavan ennaltaehkäisevästi tapaturmavakuutusmaksupetosten osalta. Ennalta ehkäisevyys olisi erityisesti niissä tilanteissa, joissa työnantaja olisi jättämässä lakisääteiset maksunsa maksamatta. Samalla riittävän ankara rangaistusasteikko vaikuttaisi yleisesti myönteisesti vakuuttamiseen ja siihen liittyvien velvoitteiden hoitamiseen.<sup>174</sup>

Tapaturmavakuutusmaksupetoksen sääntelyn oli tarkoitus vastata pitkälti rikoslain 29 luvun 4 a §:ää eli työeläkevakuutusmaksupetosta. Tämä näyttäytyi muun muassa siinä, että tekotapatunnusmerkistö täytyisi, jos työnantaja tai tämän edustaja aiheuttaisi tai yrittäisi aiheuttaa tapaturmavakuutusmaksun määräämättä jättämisen, sen määräämisen liian alhaisena tai sen aiheettoman palauttamisen. Nämä teot voisivat realisoitua joko

---

<sup>173</sup> HE 277/2014 vp., 188.

<sup>174</sup> HE 277/2014 vp., 188.

laiminlyömällä vakuuttamisvelvollisuuden tai ilmoitusvelvollisuuden taikka antamalla vakuutusmaksuun vaikuttavan tiedon virheellisenä tai kieltäytymällä antamasta tietoja.<sup>175</sup>

Tyypillisiä tapaturmavakuutusmaksupetoksen tekemuotoja olisivat siten vakuutuksen ottamisen laiminlyönti kokonaisuudessaan tai palkkatietojen kokonaan tai osittain ilmoittamatta jättäminen. Erona työeläkevakuutusmaksupetokseen olisi lievempi rangaistusasteikko, sillä työnantaja, joka syyllistyisi tapaturmavakuutusmaksupetokseen, syyllistyisi todennäköisesti myös työeläkevakuutusmaksupetokseen tai veropetokseen, joista jo itseltään todennäköisesti seuraisi ankarampi rangaistus. Samalla luovuttaisi muista rangaistusluontoisista seuraamuksista, joita työnantaja oli aiemmin kohdannut tapaturmavakuutusmaksujen laiminlyönnin osalta, sillä ne bis in idem -säännön osalta tilanne olisi monitkaistunut. Rangaistusluontoinen seuraamus säilyisi kuitenkin niissä tilanteissa, joissa vakuuttamisvelvollisuus olisi kokonaan laiminlyöty. Tällaisissakin tilanteissa tulisi punnita, oliko kyseessä tahallinen teko, jolloin rikosoikeudellinen seuraamus olisi sopivampi vai ennemminkin tahaton, jolloin laiminlyöntimaksu olisi riittävä seuraamus.<sup>176</sup> Koska laiminlyöntimaksu ja rikosoikeudellinen seuraamus sulkisivat toisensa pois ne bis in idem -säännön nojalla, koettiin tarpeelliseksi tarkentaa rikoslain 29 luvussa olevaa 12 §:ää<sup>177</sup> tapaturmavakuutusmaksupetoksen osalta<sup>178</sup>.

Törkeän tekemuodon sääntelyä ei katsottu tarpeelliseksi, sillä tapaturmavakuutuspetoksen vahinkointressi olisi olennaisesti pienempi kuin työeläkevakuutusmaksupetoksen osalta. Tämä johtuisi muun muassa siitä, että tapaturmavakuutusmaksun suuruus on enimmilläänkin alle puolet työeläkevakuutusmaksusta.<sup>179</sup>

---

<sup>175</sup> HE 277/2014 vp., 188–189.

<sup>176</sup> HE 277/2014 vp., 189.

<sup>177</sup> Rikoslain 29 luvun tarkentavat säännökset, eli pykälät 9–12 eivät kuitenkaan sisälly tämän pro gradu -tutkielman sisältöön, jonka vuoksi niitä ei tarkastella tässä tutkielmassa mainintaa enempää.

<sup>178</sup> HE 277/2014 vp., 189.

<sup>179</sup> HE 277/2014 vp., 189.

## 4 VERORIKOSSÄÄNNÖSTEN NYKYTILANNE

### 4.1 Sääntelyn nykytilanne Suomessa

Verorikoksilla tarkoitetaan perinteisesti veropetoksen eri muotoja ja verorikkomusta<sup>180</sup>. Verorikosten osalta nykyinen rikoslaki tunnistaa 29 luvussa neljä erilaista verorikossäännöstä. Nämä ovat luvun 1 §:n veropetos, 2 §:n kvalifioitu tekemuoto eli törkeä veropetos, 3 §:n privilegioitu tekemuoto eli lievä veropetos sekä 4 §:n verorikossäännös eli verorikkomus.

Nykyistä veropetossäännöstä on muutettu viimeksi vuonna 1997, ja se on siten säilynyt muuttumattomana jo 25 vuotta<sup>181</sup>. Säännös on seuraavanlainen:

*”Joka*

*1) antamalla viranomaiselle verotusta varten väärän tiedon veron määräämiseen vaikuttavasta seikasta*

*2) salaamalla verotusta varten annetussa ilmoituksessa veron määräämiseen vaikuttavan seikan,*

*3) veron välttämistarkoituksessa laiminlyömällä verotusta varten säädetyn velvollisuuden, jolla on merkitystä veron määräämiselle, tai*

*4) muuten petollisesti,*

*aiheuttaa tai yrittää aiheuttaa veron määräämättä jättämisen tai sen määräämisen liian alhaiseksi taikka veron aiheettoman palauttamisen, on tuomittava veropetoksesta sakkoon tai vankeuteen enintään kahdeksi vuodeksi.”*

Nykyisiä veropetoksia voidaan jaotella niiden yleisyyden mukaan kolmeen eri ryhmään, joita ovat salakuljetustyyppinen rikollisuus, arvonlisäveropetokset sekä muut veropetokset<sup>182</sup>. Salakuljetustyyppiset rikokset liittyvät pääasiassa maahantuontiin nuuskan ja tupakan osalta. Salakuljetustyyppiset rikokset myös poikkeavat arvonlisäveropetoksista ja muista veropetoksista siinä, että niihin harvoin liittyy liitännäisrikoksia kuten kirjanpitorikos.<sup>183</sup>

<sup>180</sup> HE 32/2015 vp., 5.

<sup>181</sup> Tilanne syksyllä 2022.

<sup>182</sup> Niemi – Lehti 2014, 2.

<sup>183</sup> Helsingin hovioikeus 2015, 28–29.

Esimerkkinä salakuljetustyypisestä veropetoksesta on korkeimman oikeuden ennakkopäätös (KKO:2013:2), jossa A oli tuonut Suomeen nuuskaa myyntitarkoituksessa. Nuuskan maahantuonti kaupallisin tarkoituksin on kielletty, jonka lisäksi nuuskasta tulisi suorittaa tupakka- ja arvonlisävero. A:n katsottiin tapauksessa syyllistyneen törkeään veropetokseen ja salakuljetukseen.

Arvonlisäverotyyppinen veropetos voi kuitenkin olla seurausta salakuljetuksesta, sillä esimerkiksi korkeimman oikeuden ennakkopäätöksessä (KKO:2022:12) A:n katsottiin syyllistyneen menettelyllään törkeään veropetokseen salakuljetettuaan ensin savukkeita EU-alueen ulkopuolelta ja maahantuotuaan ne Suomeen taloudellisen vaihdannan ja kulutuksen kohteeksi.

Esimerkkinä muista veropetoksista on korkeimman oikeuden ennakkopäätös (KKO:2019:105), jossa A oli jättänyt pääosan ajoneuvokaupasta merkitsemättä kirjanpitoon ja jättämällä tältä osin noudattamatta marginaaliverotusmenettelyä koskevia vaatimuksia kirjanpitokäsittelystä sekä lasku- ja tositemerkinnöistä. A:n katsottiin tapauksessa syyllistyneen törkeään veropetokseen.

Vero tarkoittaa verorikosten osalta veroa, veron ennakkoa ja veroon rinnastavaa julkista maksua sekä Euroopan unionin lukuun kannettavaa maksua, joka tilitetään Euroopan unionille säilytettäväksi yleiseen talousarvioon (RL 29:9.1).

Veropetossäännös sisältää, ja on sisältänyt aiemminkin, vaatimuksen tahallisuudesta. Siksi myös nykyinen veropetossäännös sisältää vaatimuksen tahallisuudesta, joka ilmaisee teon syyksiluettavuuden asteen. Perinteisesti tahallisuuden voidaan katsoa sisältävän tietoisuuden käsittää tekoon liittyvät tosiseikat. Tekoon liittyvien tosiseikkojen ymmärryksen lisäksi tahallisuuteen sisältyy myös tietoisuus tunnusmerkistön mukaisesta loppu-seuraamuksesta sekä tunnusmerkistön mukainen suhtautuminen ja seurauksen välinen yhteys.<sup>184</sup> Tahallisuus poissulkee rangaistukseen määräämisen pelkästään tuottamuksen perusteella. Tämän vuoksi veroilmoituksen tai muun tiedon vahingossa virheellisesti antanutta ei yleisesti tuomita veropetoksesta, vaan kyseisissä tilanteissa kyseeseen tulee esimerkiksi veronkorotus, joka on hallinnollinen seuraamus.

Tekijän käyttäytymisen tulee siten olla tahallista, jotta hänen tekonsa voi täyttää veropetoksen tunnusmerkistön ja tulla rikosoikeudellisesti rangaistavaksi. Yksi tahallisuuden ilmentymä on tekijän hyötymistarkoitus. Rangaistavuuden edellytyksenä tulee olla tekijän

---

<sup>184</sup> HE 32/2015 vp., 5.; Lehtonen 1986, 88.



tarkoitus tai pyrkimys taikka raskaamman laatuinen tahallisuus. Toisin sanoen tekijän tulee olla tietoinen teon oikeudenvastaisuudesta ja rikoksen tunnusmerkistötekijöistä, ja silti ryhtyä tekoon.<sup>185</sup>

Tahallisuutta on tarkasteltu muun muassa korkeimman oikeuden ratkaisussa KKO:2011:26, jossa A:n toiminnan tarkoituksena oli ollut välttyä Venäjän tulleilta ja veroilta, mutta korkein oikeus katsoi A:n tarkoitustahallisuuden kattaneen myös Suomen verojen välttämisen. Tämä johtui muun muassa siitä, että A oli ottanut tavarat ensin tullivarastosta saattaen ne tullivalvonnan ulkopuolelle Suomessa, ennen niiden vientiä Venäjälle. Myös ennakkopäätöksessä KKO:2006:26 oli kyse tahallisuusarvioinnista. Tapauksessa A: ei katsottu syyllistyneen veropetokseen, vaikka tämä oli jättänyt luovutusvoittonsa ilmoittamatta verottajalle. Tämä ratkaisu johtui muun muassa siitä, että A:n menettelyä ei voitu pitää tahallisenä, sillä A:n ei voitu katsoa pitäneen luovutusvoittojen verottamatta jäämistä menettelynsä varsin todennäköisenä seurauksena, ottaen huomioon hänen käsityksensä siitä, että välittäjä täyttää lakiin perustuvan velvollisuutensa ja ilmoittaa kaupat verovirastolle.

Toinen keskeinen seikka veropetossäännöksessä ovat sen määrittelemät tekotavat. Ensimmäinen säännöksessä mainittu tekotapa on väärän tiedon antaminen, joka voi tapahtua useilla eri tavoilla. Toisena tekotapana on veron määrään vaikuttavan seikan salaaminen ja kolmantena passiivinen veropetos. Tekotapoja täydentää neljäs tekotapa, joka on muuten petollisesti.

Väärän tiedon antaminen on keskeinen veropetoksen tekotapa<sup>186</sup>. Säännöksen kannalta vääräksi tiedoksi katsotaan tieto, joka on objektiivisesti ja mahdollisesti myös subjektiivisesti epätosia. Verotuksellisesti merkityksellinen tapahtuma tai tieto voidaan katsoa objektiivisesti vääräksi, kun se antaa totuudesta poikkeavan kuvan. Subjektiivisesti vääräksi tieto katsotaan tilanteessa, jossa ilmoituksenantajan antama tieto on perätön tai ei vastaa hänen omaa käsitystään tapahtuneesta.<sup>187</sup> Siten väärän tiedon antamisen lähtökohtana voidaan pitää sitä, että verovelvollinen vastaa antamiensa tietojen oikeellisuudesta. Yksi mahdollinen väärän tiedon antamisen tapa on tulon ilmoittaminen liian pienenä.<sup>188</sup>

Väärän tiedon antamisessa annetaan kuitenkin merkitystä tiedon antamisen seurauksille. Käytännössä, jotta väärän tiedon antaminen voisi olla veropetoksena rangaistavaa, tulee

---

<sup>185</sup> Lehtonen 1986, 365–366.

<sup>186</sup> Ks. väärän tiedon antamisesta esimerkiksi KKO:2012:106.

<sup>187</sup> Lehtonen 1986, 134; Paasonen ym. 2022, 337.

<sup>188</sup> Lehtonen 1986, 134; Helsingin hovioikeus 2015, 33; Paasonen ym. 2022, 337.

väärän tiedon antamisen johtaa tai voida johtaa veron pidättämiseen tai määräämiseen väärän suuruisena. Siten, jos väärän tiedon antaminen ei aiheuta vaaraa veron pidättämisestä tai väärän suuruisena määräämisestä, ei teolla loukata veronsaajien fisikaalista intressiä.<sup>189</sup>

Toinen veropetoksen tunnusmerkistön täyttävä tekotapa on veron määräämiseen vaikuttavan seikan salaaminen<sup>190</sup>. Veropetoksessa salaaminen voi olla aktiivista toimintaa tai laiminlyönti. Siten tunnusmerkistö täyttyy niin tilanteissa, joissa salataan aktiivisesti veron määräämiseen vaikuttava seikka kuin myös tilanteissa, joissa esimerkiksi jätetään ilmoittamatta jokin verotukseen olennaisesti liittyvä seikka. Tämä voi tarkoittaa käytännössä sitä, että verovelvollinen salaa tiedon, joka hänen verolainsäädännön perusteella tulisi ilmoittaa.<sup>191</sup> Yhtenä esimerkkinä verotuksen kannalta olennaisten tietojen salaamisesta on tietojen salaaminen esimerkiksi veroilmoituksessa tai verotuksen oikaisuvaatimuksessa.

Veron määrään vaikuttavan seikan salaaminen on kuitenkin melko harvinainen veropetoksen toteutumistapa, sillä tunnusmerkin toteutumisen katsotaan edellyttävän tietyn tulolajin salaamista kokonaisuudessaan. Siten tulolajin salaaminen kokonaisuudessaan voi tulla ankarammin rangaistuksi suunnitelmallisuuden kautta arvioitaessa.<sup>192</sup>

Nykyinen veropetossäännös tarjoaa myös kolmannen tekotavan, joka on veron välttämistarkoituksessa verotusta varten säädetyn velvollisuuden laiminlyönti, jolla on merkitystä veron määräämiselle. Kolmatta tekotapaa kutsutaan myös passiiviseksi veropetokseksi ja sillä voidaan tarkoittaa esimerkiksi ennakoperintälain tai arvonlisäverolain velvoittamaa verollisen toiminnan aloittamista koskevan ilmoituksen tekemisen laiminlyöntiä.<sup>193</sup>

Esimerkiksi sellaisten sivutulojen ilmoittamatta jättäminen, jotka eivät päädy Verohallinnon tietoon tulorekisterin tai työnantajan muun ilmoituksen kautta, on yksi selkeä esimerkki passiivisen veropetoksen tekotavoista luonnollisella henkilöllä. Siksi passiivisen veropetoksen voidaan katsoa linkittyvän osaltaan myös harmaaseen talouteen.<sup>194</sup>

Veropetoksen passiivinen muoto, eli veropetoksen kolmas keskeinen tekotapa, sisältää vaatimuksen laiminlyönnistä, jonka tulee aiheuttaa veron määräämättä jättämisen tai sen

---

<sup>189</sup> Lehtonen 1986, 143.

<sup>190</sup> Ks. veron määrään vaikuttavan seikan salaamisesta esimerkiksi KKO:2007:102.

<sup>191</sup> Lehtonen 1986, 134, 196; Paasonen ym. 2022, 337.

<sup>192</sup> Helsingin hovioikeus 2015, 34.

<sup>193</sup> Paasonen ym. 2022, 337.

<sup>194</sup> Ks. passiivisesta veropetoksesta KKO:2013:2 ja KKO:2011:26.

määräämisen liian alhaiseksi. Siten veropetoksesta ei lähtökohtaisesti voida Suomessa tuomita henkilöä, joka laiminlyönnin myötä tulee verotuksellisesti oikein tai veron määrältään korkeammin verotettavaksi. Laiminlyönti pitää sisällään myös tahallisuuden, sillä tunnusmerkistön mukaisesti laiminlyönnin ulkopuolelle jäisivät tilanteet, joissa henkilö on unohtanut veroilmoituksen tai myöhästynyt sen jättämisestä.<sup>195</sup>

Tyypiesimerkkinä passiivisesta veropetoksesta onkin jo pitkään voitu pitää tilannetta, jossa veroilmoitus on vuonna, jolloin tulot ovat määrältään poikkeuksellisen korkeat jätetty antamatta, jotta verotus tapahtuisi aiempina vuosina annetun ilmoituksen mukaisesti. Tällöin tekijällä on selkeä veron välttämistarkoitus, joka onkin passiivisen veropetoksen rangaistavuuden edellytys.<sup>196</sup>

Sekä aktiivisia että passiivisia veropetoksia yhdistää se, että ne ovat seurausrikoksia. Aktiivisen veropetoksen osalta vaatimuksena on tahallisuus ja passiivisen veropetoksen kohdalla voidaan katsoa, että veron välttämistarkoitus edellyttää tarkoitustahallisuutta. Tahallisuuden lisäksi edellytyksenä on, että menettelyllä vältetään tai yritetään välttää veron määräämistä. Veron määräämisen välttäminen voi näyttäytyä veron määräämisestä liian alhaisena, sen jäämisestä kokonaan määräämättä taikka sen aiheettomana palauttamisena.<sup>197</sup>

Viimeinen veropetoksen tekomuoto on muuten petollisesti<sup>198</sup>. Tekotapa voidaan katsoa aiempia tekotapoja täydentäväksi. Tällä tavoin veropetossäännöstä ei tarvitse määritellä tyhjentävästi, vaan muuten petollisesti antaa mahdollisuuden täydentää muita tekotapoja kattamalla ne vilpilliset tekotavat, joilla veroa voidaan pidättää, mutta joita ei ole pystytty tarkkarajaisella tunnusmerkistökuvauksella ennakoimaan.<sup>199</sup> Muita tekotapoja täydentävä kohta on tarpeen, sillä uusia keinoja ja tapoja verojen välttämiseksi keksitään jatkuvasti. Siten tekotapa, joka on mahdollista kohdistaa useisiin erilaisiin verojen välttämistapoihin, mahdollistaa sen, ettei säännöksessä tarvitse esitellä kaikkia epärehellisyyden muotoja. Viimeisen tekemuodon soveltamisalaa voidaan kuitenkin pitää melko suppeana.<sup>200</sup>

Veropetossäännöksen teknisestä toteutuksesta on tarpeen nostaa esiin myös se, että myös yritys on rangaistava. Tämä yrityksen rangaistavuus ilmenee veropetossäännöksen

---

<sup>195</sup> Lehtonen 1998, 1316.

<sup>196</sup> Lehtonen 1998, 1316–1318; Helsingin hovioikeus 2015, 34.

<sup>197</sup> Lehtonen 1998, 1318–1319; Paasonen ym. 2022, 337.

<sup>198</sup> Ks. esimerkiksi KKO:2022:12.

<sup>199</sup> Lehtonen 1986, 211.

<sup>200</sup> Paasonen ym. 2022, 337.

toisesta momentista, joka alkaa ”aiheuttaa tai yrittää aiheuttaa”. Erityistä veropetoksen yrityksessä on myös se, että yritys rangaistaan kuten täytetty teko. Tämä vaikuttaa omalta osaltaan siihen, että myös avunantajaa kohtaan sovelletaan tavanomaista ankarampaa rangaistusasteikkoa. Veropetoksen yritystä ei myöskään nimikoida tavanomaisten yritysten kanssa samalla tavoin, vaan myös veropetoksen yritys on veropetos.<sup>201</sup>

Yrityksen rinnastaminen täytettyyn tekoon veropetoksessa on perusteltu, sillä veroilmoituksen tai muun veron määräämistä varten annettavan ilmoituksen saavuttua veroviranomaiselle, uhkaa veronsaajien fiskaalista intressiä konkreettinen vaara. Siten sekä yritykselle että täyttyneelle teolle ovat yhteisiä tapahtumat ilmoituksen antamiseen asti. Tämän jälkeinen tekijästä riippumaton toiminta ratkaisee sen, onko teko lopulta yritys vai täyttynyt teko.<sup>202</sup> Tämän vuoksi esimerkiksi korkeimman oikeuden ennakkopäätöksessä (KKO:2005:144) asiaan ei vaikuttanut se, että lopullista perintöverotusta ei ollut toimitettu perukirjan perusteella.

Törkeä veropetos tulee kyseeseen tilanteessa, jossa veropetoksella tavoitellaan huomattavaa taloudellista hyötyä tai rikos tehdään erityisen suunnitelmallisesti ja veropetosta voidaan pitää kokonaisuutena arvostellen törkeänä.<sup>203</sup> Veropetoksesta poiketen törkeästä veropetoksesta voidaan tuomita ainoastaan vankeuteen ja enimmäisrangaistus on kaksinkertainen veropetoksen enimmäisrangaistukseen verrattuna.

Törkeä veropetossäännös saa sisältönsä normaalimuotoisesta veropetossäännöksestä, joka sisältää tekotapa- ja seuraustunnusmerkistöt pykälän 1 momentin 1–4 kohdissa. Tekomuotoja veropetoksessa ovat edellä esitetyn mukaisesti väärän tiedon antaminen, tiedon salaaminen, verotusta varten säädetyin velvollisuuden laiminlyönti sekä muu petollisuus. Siten, jotta verorikosta voitaisi pitää törkeänä, tulee sen täyttää RL 29 luvun 1 §:n kriteerien lisäksi myös törkeän veropetoksen tunnusmerkistö saman luvun 2 §:stä.

Nykyisen törkeää veropetosta koskevan säännöksen (RL 29:2) mukaisesti, jos veropetoksessa tavoitellaan huomattavaa taloudellista hyötyä tai rikos tehdään erityisen suunnitelmallisesti ja veropetos on myös kokonaisuutena arvostellen törkeä, rikosentekijä on tuomittava törkeästä veropetoksesta vankeuteen vähintään neljäksi kuukaudeksi ja enintään neljäksi vuodeksi. Kyseisestä säännöksestä voidaan nähdä, ettei kyseisen pykälän sisältö ole muuttunut sitten rikoslain kokonaisuudistuksen ensimmäiseen vaiheeseen.

---

<sup>201</sup> HE 32/2015 vp., 6; Lehtonen 1986, 268.

<sup>202</sup> HE 32/2015 vp., 6; Lehtonen 1986, 276.

<sup>203</sup> HE 32/2015 vp., 6.

Ankaroittamisperusteet on lueteltu törkeän veropetoksen säännöksessä tyhjentävästi. Tämä tarkoittaa sitä, ettei veropetosta voida katsoa muilla perusteilla törkeäksi. Ensimmäisenä ankaroittamisperusteena säännöksessä on huomattavan taloudellisen hyödyn tavoittelu. Taloudellisen hyödyn määrää arvioitaessa tulee ottaa huomioon vältellyn veron määrä, eli se veron määrä, joka on lainvastaisesti hankittu tai tavoiteltu eikä niinkään salatun tai virheellisesti ilmoitetun tulon, vähennyksen tai muun erän suuruus.<sup>204</sup> Mitään tarkkaa euromäärää törkeälle veropetokselle ei ole asetettu, mutta Suomessa yleisesti vallitseva törkeän veropetoksen euromääräinen raja on noin 20 000 euroa<sup>205</sup> vallitsevan oikeuskäytännön mukaisesti<sup>206</sup>.

Toinen törkeän veropetoksen ankaroittamisperuste säännöksen mukaan on rikoksen erityinen suunnitelmallisuus. Kyseinen ankaroittamisperuste voi tulla kyseeseen esimerkiksi silloin, kun virheellistä kirjanpitoa käytetään laajamittaisesti ja järjestelmällisesti. Tällainen kirjanpidon käyttö voi osoittaa tietyissä tilanteissa erityistä suunnitelmallisuutta. Toisaalta myös laajat valmistelut, valeoikeustoimet sekä rikosentekijän ryhtyminen erityisiin toimiin verovalvonnan vaikeuttamiseksi voivat tehdä veropetoksesta törkeän. Usein rikoksen erityiseen suunnitelmallisuuteen sisältyy myös korkea taloudellisen hyödyn tavoittelu. Ei olekaan harvinaista, että useampi ankaroittamisperuste täytyisi samanaikaisesti.<sup>207</sup>

Sen sijaan veropetos on lievä, jos sitä voidaan tavoitellun taloudellisen hyödyn määrä tai muut rikokseen liittyvät seikat huomioon ottaen pitää kokonaisuutena arvostellen vähäisenä<sup>208</sup>. Lähtökohtaisesti veropetosta voidaan pitää lievänä tilanteissa, joissa taloudellisen hyödyn määrä jää alle kahteen tuhanteen euroon.<sup>209</sup> Lievästä veropetoksesta seuraamusvaihtoehtona on ainoastaan sakkorangaistus.

Verorikkomus tulee kyseeseen oma-aloitteisten verojen suorittamattomuuden myötä. Vaatimuksena verorikkomukselle on, ettei suorittamattomuus johdu maksukyvyttömyydestä tai tuomioistuimen määräämästä maksukiellosta. Verorikkomuksessa on myös tarkoin eritelty ne verot, joiden suorittamattomuus on verorikkomuksella tuomittavaa.

---

<sup>204</sup> Paasonen ym. 2022, 338.

<sup>205</sup> Ks. KKO:2007:102, jossa 14 570,89 euroa ei pidetty laissa tarkoitettuun tavoin huomattavana. Vrt. KKO:2022:12, jossa 33 238,61 euroa katsottiin huomattavan hyödyn tavoitteluksi. Euromääräisen rajan pohdinnasta mm. KKO 2019:33 sekä HeHO 16.12.2021.

<sup>206</sup> Helsingin hovioikeus 2015, 31.

<sup>207</sup> Paasonen ym. 2022, 338.

<sup>208</sup> Ks. lievästä veropetoksesta esimerkiksi KKO:2004:122 ja KKO:2001:80.

<sup>209</sup> Lappi-Seppälä 2000.

Kuten veropetoksissa, myös verorikkomuksen vaatimuksena on taloudellisen hyödyn taivoittelu, ja sen kohdistuminen joko itseen tai toiseen.<sup>210</sup> Keskeistä on myös huomata, että teko voi tulla verorikkomuksena rangaistavaksi ainoastaan, jos tekoa ei rangaista veropetoksena. Siten verorikkomus on veropetokseen nähden toissijainen rikos.

Veropetos rikoksena ei ole kaikkein yksinkertaisin, sillä siihen voi liittyä myös oheisrikkoksia. Tällaisia ovat muun muassa kirjanpitorikokset, jotka voivat linkittyä vahvasti veropetokseen.<sup>211</sup>

Poliisin tietoon tulee nykyään enemmän veropetoksia kuin aiemmin. Vuonna 2015 veropetoksia on tullut poliisin tietoon 340 ja törkeitä veropetoksia 434. Vuonna 2019 veropetoksia poliisille asti on päätynyt 409 ja törkeitä veropetoksia 624. Keskeistä on kuitenkin huomata, ettei veropetos aina ole jutun päätäpaus, sillä esimerkiksi vuoden 2019 kaikista 409 tapauksesta ainoastaan 98 tuomittiin päärikoksena. Törkeissä veropetoksissa päärikoksina on ollut vuosittain 77–152 kappaletta, joista suurin määrä vuonna 2019.<sup>212</sup> Siten veropetoksia voidaan pitää taloudellisesti merkityksellisinä myös niiden määrän myötä.

## 4.2 Oikeusvertailu

### 4.2.1 Oikeusvertailun taustaa

Eduskunta ei voi ainoastaan laatia verojärjestelmää ja luottaa siihen, että veronmaksajat hoitavat velvollisuutensa. Tämä johtuu siitä, että veronmaksajien joukossa on maasta riippumatta niitä, jotka eivät maksa omaa osuuttaan ja ajan myötä myöskään muut veronmaksajat eivät halua suorittaa velvollisuuttaan yhdenvertaisen kohtelun vuoksi. Tämän vuoksi verovelvollisuuden tulee olla rangaistuksen uhalla tapahtuva velvollisuus.<sup>213</sup>

Rangaistusuhkaisuus verovelvollisuuden täyttämiseksi toteutuu Suomen lisäksi useissa eri maissa veropetossäännöksen kautta. Veropetossäännöksen sisältö ja rangaistusuhkan suuruus voivat kuitenkin vaihdella eri maiden välillä. Esimerkiksi suomalainen veropetossäännös voi samalla olla yhteneväinen yhden maan veropetossäännöksen kanssa ja poiketa jonkin toisen maan veropetossäännöksestä. Oikeusvertailun avulla voidaan

---

<sup>210</sup> Ks. verorikkomuksesta esimerkiksi KKO:2008:12.

<sup>211</sup> Helsingin hovioikeus 2015, 36; Paasonen ym. 2022, 337.

<sup>212</sup> Paasonen ym. 341.

<sup>213</sup> Slemrod 2007, 25.

kartoittaa, miten veropetossäännös poikkeaa muista vertailtavista maista, ja toisaalta miten se yhtenee niiden sääntelyn kanssa.

Oikeusvertailu veropetoksen kannalta on mahdollista, sillä kaikissa tarkasteltavissa maissa veropetos on säännelty rikokseksi. Tämä osoittaa oikeusvertailuun liittyvää rikosoikeuden erityispiirrettä, sillä se lähtee siitä oletuksesta, että kaikissa kehittyneissä maissa rikoksiksi katsotut teot ovat pitkälti samoja. Tätä voidaankin kuvata entisajan tutkijoiden käyttämällä käsitteellä ”luonnolliset rikokset”, jotka tarkoittavat tekoja, joilla loukataan ajasta ja paikasta riippumattomia perusarvoja. Tämä ajasta ja paikasta riippumaton perusarvojen loukkaus mahdollistaa sen, että teot ovat käytännössä kaikkialla rikoksia.<sup>214</sup>

Keskeistä oikeusvertailun kannalta on myös havainto siitä, etteivät rikosoikeudellisen ajattelun perussuuntaukset ole kansallisia, vaan myös Suomi seuraa niiden osalta kansainvälistä kehitystä. Voimakkaimmin vaikutteita suomalaiseen rikosoikeuteen onkin poimittu niin Saksasta kuin muista Pohjoismaista. Oikeudellisten ideoiden liikkuminen kansainvälisesti voidaankin nähdä tarpeelliseksi, sillä niillä on sosiaalisia tarpeita joko yhteiskuntapoliittisen tilan ylläpitoon tai muuttamiseen.<sup>215</sup>

Oikeusvertailun kannalta tärkeä kohde tutkielman kannalta on Ruotsi, sillä pohjoismaisena kohteena sen rikosoikeus on hyvin lähellä Suomea. Tämä läheisyys johtuu ruotsalaisten vaikutteiden ottamisen lisäksi siitä, että rikosoikeuden alalla on tehty paljon virallisuonteista yhteistyötä. Samalla historialliset-, yhteiskunnalliset-, kulttuuriset- ja luonnonolosuhteet ovat riittävän samankaltaisia oikeuskulttuurin kehittymiseen samantaiseksi.<sup>216</sup>

Pohjoismaan ottaminen mukaan oikeusvertailuun on kuitenkin myös hieman hankalaa, sillä oikeustieteellisessä keskustelussa ei olla yksimielisiä siitä, voidaanko pohjoismaista aineistoa katsoa ulkomaiseksi tilanteissa, joissa oikeudenalalla vallitsee Pohjoismaissa yhtenäisyys. Näissä tilanteissa Pohjoismaisen materiaalin voidaan katsoa ainoastaan täydentävän kotimaista. Rikosoikeuden kannalta voidaan kuitenkin useista muista oikeudenalaloista poiketen katsoa myös pohjoismainen lainsäädäntö ja oikeuskäytäntö vieraan oikeuden asemaan.<sup>217</sup>

---

<sup>214</sup> Hahto 2001, 1296.

<sup>215</sup> Hahto 2001, 1297.

<sup>216</sup> Hahto 2001, 1299.

<sup>217</sup> Hahto 2001, 1299–1300.

Myös Yhdysvaltojen hyödyntäminen on perusteltua rikosoikeuden kentässä. Yleisesti amerikkalaista lähdemateriaalia on käytetty Suomessa hyvin vähän, sillä case law -systemiä käyttävät järjestelmät eivät ole lähtökohtaisesti vertailukelpoisia common law -järjestelmien kanssa. Tämä ei kuitenkaan päde rikosoikeuteen, sillä pohjimmiltaan nykyiset rikosoikeudet ovat melko samankaltaisia ja systeemit lähentymässä toisiaan.<sup>218</sup> Siten veropetosrikosten oikeusvertailu Suomen ja Yhdysvaltojen välillä sekä edelleen Ruotsin ja Yhdysvaltojen välillä on mahdollista.

#### 4.2.2 Ruotsi

Suomesta poiketen Ruotsi sääntelee verorikoksista omassa verorikoslaisaan skattebrottslagenissa (SBL, 69/1971). Sen 1 §:ssä luokitellaan ne verolakien vastaiset teot, jotka on kriminalisoitu. Säännöksen mukaan:

*”Denna lag gäller i fråga om skatt och, om så särskilt föreskrivs, annan avgift till det allmänna som inte betecknas som skatt.*

*Lagen tillämpas inte i fråga om*

1. *gärningar som är belagda med straff i lagen (2000:1225) om straff för smuggling,*
2. *skatt enligt lagen (2014:1470) om beskattning av viss privatinförsel av cigaretter, och*
3. *skattetillegg, ränta, dröjsmålsavgift, förseningsavgift eller liknade avgift.*

*I lagen om straff för smuggling finns särskilda bestämmelser om förundersökning, tvågsmedel och ätal vid brott som avses i 2–4 §§, om brottet rör skatt enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller lagen (1994:1776) om skatt på energi. Lag (2014:1490).”*

Säännös on muuttumassa vuoden 2023 alkupuolella, kun Ruotsissa voimaan astuvat uusi energiaverolaki, tupakkaverolaki sekä alkoholiverolaki. Säännöksen sisältö ei kuitenkaan muutu, jonka vuoksi oikeusvertailun kannalta myös nykyisen, voimassa olevan, säännöksen vertailu on mahdollista ilman äkillisen vanhentumisen pelkoa.

---

<sup>218</sup> Hahto 2001, 1305.



Varsinaiset veropetossäännökset ovat kuitenkin lain 2–4 §:issä, jotka ovat kaikki vuodelta 1996. Siten veropetoksen, törkeän veropetoksen ja verorikkomuksen säännökset ovat kaikki olleet Ruotsissa voimassa sellaisenaan jo 26 vuotta<sup>219</sup>.

Veropetoksen normaalimuotoa säännös on samaisen lain 2 §:ssä. Sen mukaan henkilö, joka muutoin kuin suullisesti antaa viranomaiselle tahallaan virheellisiä tietoja tai jättää viranomaiselle antamatta ilmoitusta, valvontatietoja tai muita määrättyjä tietoja ja aiheuttaa siten riskin siitä, että yleisö joutuu veron kiertämiseen tai hänelle tai muulle henkilölle perusteettomasti hyvitetään tai palautetaan veroa, on tuomittava verorikoksesta vankeuteen enintään kahdeksi vuodeksi. Ruotsalainen säännös on seuraavanlainen:

*”Den som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklARATION, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms för skattebrott till fängelse i högst två år.”*

Vaikka säännöksen sijainti laissa poikkeaa suomalaisesta rikoslaista, on veropetossäännös Ruotsissa Suomen säännöksen kanssa rakenteeltaan yhtenevä. Tämä näyttäytyy siinä, että veropetos toteutuu, kun teko on toteutunut ja rikoksella tavoiteltu hyöty on saavutettu. Lisäedellytyksenä on tarkoituksellinen julkisen veron tai maksun välttäminen.<sup>220</sup>

Erona Suomen veropetossäännökseen on säännöksen vaatimus siitä, että virheellinen tieto annetaan viranomaiselle muutoin kuin suullisesti. Tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että Ruotsissa veropetokseen ei voi syyllistyä antamalla viranomaiselle virheellistä tietoa suullisesti. Sen sijaan Suomessa suullista esitystapaa ei poissuljeta säännöksen alasta. ”Muuten kuin suullisesti” vaatimus on lisätty ruotsalaiseen veropetossäännökseen sen viimeisimmän muutoksen myötä vuonna 1995. Vielä tuolloin säännös on ollut yhtenevämpi suomalaisen veropetossäännöksen kanssa, sillä myös Ruotsissa sanamuoto oli ainoastaan ”joka”, kun se nykyään on ”joka muutoin kuin suullisesti”.<sup>221</sup> Ruotsin verorikoslain esitöissä todetaan kuitenkin, ettei suullisuusrajoitus käytännössä kuitenkaan vaikuta lain soveltamiseen, sillä ennen uudistustakaan suullinen tieto tuskin koskaan johti vastuuseen veropetoksen osalta<sup>222</sup>.

<sup>219</sup> Tilanne syksyllä 2022.

<sup>220</sup> Sipilä – Laukkanen 1987, 12.

<sup>221</sup> Prop. 1995/96:170, 11–17.

<sup>222</sup> Prop. 1995/96:170, 157–170.

Suomen kanssa yhtenevästi teko vaatii tahallisuutta. Tämä käy ilmi veropetossäännöksen sanamuodosta ”uppsåtligen”. Tahallisuusvaatimus sulkee käytännössä suomalaisen käytännön kanssa yhtenevästi veropetoksen ulkopuolelle tuottamukselliset teot. Siten esimerkiksi vahingot eivät tulisi veropetoksena rangaistavaksi myöskään Ruotsissa. Ruotsalaisen säännöksen esityöt nostavat vaatimuksen sille, että tahallisuuden tulee kattaa kaikki objektiiviset rikosolosuhteet sisältäen tiedon antamisen ja laiminlyönnin. Samoin veropetoksen tulee kattaa myös kaikki subjektiivisen tahallisuuden muodot, eli sekä suoran, epäsuoran kuin tarkoitustahallisuudenkin. Tämä on keskeinen muutos aiempaan säännöksen versioon Ruotsissa, sillä aiempi versio ei tunnistanut muun muassa laiminlyöntiä rangaistavaksi tahallisenakaan.<sup>223</sup>

Suomesta poiketen Ruotsissa skattebrottslageniin sisältyy myös säännös huolimattomuudesta, joka on lain 5 §:ssä. Huolimattomuuden ei kuitenkaan voida katsoa sisältyvän varsinaiseen veropetossäännökseen Ruotsissakaan, jonka vuoksi sitä voidaan pitää tahallisuuden kannalta yhtenäisenä suomalaisen säännöksen kanssa.

Samalla vaatimus virheellisen tiedon antamisesta tai ilmoittamatta jättämisestä tulee kohdistua viranomaiseen. Siten sekä ruotsalaisessa veropetossäännöksessä että suomalaisessa veropetossäännöksessä on vaatimus väärän tiedon antamisesta viranomaiselle. Suomesta poiketen ruotsalaisessa säännöksessä on myös tiedon toimittamatta jättämisen osalta vaatimus siitä, että se kohdistuu viranomaiseen. Suomessa ei tällaista vaatimusta ole, sillä sekä seikan salaaminen että passiivinen tekomuoto eivät vaadi teon kohdistumista viranomaiseen, joskin esimerkiksi veroilmoituksen toimittamatta jättäminen arvioverotuksen toivossa kohdistuu Suomessakin veroviranomaiseen.

Myös yleisimmät veropetoksen tekotavat ovat yhteneväiset, sillä Ruotsissa ne ovat verotukseen olennaisesti vaikuttavan tiedon vääristäminen sekä harhaanjohtavan tai epätäydellisen tiedon antaminen. Ruotsissa veropetokseksi katsotaan myös pimeän palkkatulon ilmoittaminen niin työnantajan kuin työntekijänkin osalta.<sup>224</sup>

Yhteneväisyys on aktiivisen teon lisäksi myös passiivisen teon rangaistavuudessa. Siinä missä Suomessa, myös Ruotsissa veropetos tulee kyseeseen myös tilanteessa, jossa henkilö jättää toimittamatta viranomaiselle valvontatietoja tai muita määrättyjä tietoja. Suomesta poiketen ruotsalaisessa veropetossäännöksessä ei ole lähtökohtaisesti kuin kaksi tekotapaa, eli virheellisen tiedon antaminen, joka vastaa Suomen veropetossäännöksen

---

<sup>223</sup> Prop. 1995/96:170, 157–170.

<sup>224</sup> Sipilä – Laukkanen 1987, 12, 14–15.

ensimmäistä kohtaa sekä tiedon toimittamatta jättäminen, jonka voidaan katsoa rinnastuvan joko suomalaisen veropetossäännöksen toiseen tai kolmanteen kohtaan riippuen siitä, katsotaanko tiedon toimittamatta jättäminen ennemmin salaamiseksi vai laiminlyönniksi. Siten ruotsalaisesta säännöksestä puuttuu kokonaan neljäs kohta, eli muuten petollisesti, mikä asettaa ruotsalaiselle veropetossäännökselle vaatimuksen tyhjentävämpään esitystapaan kuin suomalaiselle vastineelleen.

Ruotsalaisen säännöksen perusteella voidaan pitää perusteltuna harkita säännöksen sisältävän suomalaisen säännökseen viitaten sekä toisen että kolmannen tekotavan, sillä sekä toisen kohdan veron määrään vaikuttavan seikan salaaminen että passiivinen tekotapa voivat säännöksen mukaan tulla kyseeseen. Tämä näkyy siinä, että Ruotsin veropetossäännöksessä ilmoituksen, valvontatietojen ja muiden määrättyjen tietojen toimittamatta jättäminen on veropetoksena rangaistavaksi katsottavissa. Täten ilmoituksen toimittamatta jättäminen sopisi passiiviseen veropetokseen, jonka tyyppiesimerkkinä Suomessa voidaan pitää veroilmoituksen toimittamatta jättämistä. Samalla myös veron määräämiseen vaikuttavan seikan salaaminen voisi tulla kyseeseen, sillä säännös pitää sisällään myös aktiivisen tekotavan.

Selkeä yhteneväisyys veropetossäännöksillä Suomessa ja Ruotsissa on rangaistusasteikko. Siinä missä Suomessa normaalimuotoisesta veropetoksesta voidaan tuomita sakkoa tai enintään kaksi vuotta vankeutta, on Ruotsin veropetossäännöksessä rangaistusasteikko vankeuden osalta täysin sama. Sen sijaan sakosta ei ole ruotsalaisessa veropetossäännöksessä mainintaa. Myös törkeyden arviointi on Suomessa ja Ruotsissa luonnollisesti yhtenevä, sillä suomalaisen rikoslain uudistuksissa on otettu vaikutteita Ruotsin laeista. Törkeyden arviointiin vaikuttavat Ruotsissa teolla saavutettavan taloudellisen hyödyn suuri määrä, valmistelevat toimet, harhaanjohtava kirjanpito, rikoksentekijän käyttämät väärät toimet sekä teon erityinen vaarallisuus. Vaarallisuudella tarkoitetaan sitä, että teko aiheuttaa vaaraa julkisten verovarojen perinnälle verovelvollisilta.<sup>225</sup>

Ruotsin säännös voidaan nähdä myös muutoin tarkkarajaisempana kuin suomalainen veropetossäännös. Tämä näkyy muun muassa siinä, että ruotsalaisen veropetossäännöksen vaatimuksena on, että teko aiheuttaa riskin siitä, että veroa kierretään suurelta yleisöltä tai hyvitetään tai palautetaan väärin perustein joko itselle tai toiselle. Suomalainen säännös vaatii ainoastaan sen, että henkilö aiheuttaa tai yrittää aiheuttaa veron määräämättä jättämisen tai sen määräämisen liian alhaiseksi taikka veron aiheettoman palauttamisen.

---

<sup>225</sup> Thornstedt – Rabe – Eklund 1994, 48.

Siten ruotsalainen veropetossäännös spesifioi veron kiertämisen kohdistumisen suureen yleisöön sekä veron palauttamisen joko itselle tai toiselle.

Samainen kohta osoittaa myös toisen yhtäläisyyden ruotsalaisen ja suomalaisen veropetossäännöksen välillä. Ruotsin säännöksessä nimittäin puhutaan teon tai laiminlyönnin aiheuttamasta riskistä, kun taas suomalaisessa laissa sanamuoto on aiheuttaa tai yrittää aiheuttaa. Siten myös ruotsalaisen veropetossäännöksen voidaan katsoa pitävän sisällään yrityksen rangaistavuuden. Yrityksen rangaistavuus onkin tullut mukaan ruotsalaiseen veropetokseen edellisen päivityksen kautta, joka ilmenee lain esitöistä. Esitöiden mukaisesti vaaravaatimuksen käyttöönotto tarkoittaa käytännössä sitä, että sellaiset menettelyt, jotka aiemmin luokiteltiin yrityksiksi, katsotaan lain päivityksen myötä valmiiksi rikokseksi. Siten rikosoikeudelliseen vastuuseen riittää se, että virhettä ei todennäköisesti havaittaisi normaalin rutiinitarkastuksen aikana, vaan virheellä olisi mahdollista saavuttaa oikeudetonta veroetua. Tämän vuoksi tilanteet, joissa veropetos ei käytännössä Ruotsissa täyty, voivat olla virheellisen lausunnon tai laiminlyönnin antamisia pakollisen tarkastusvelvollisuuden piiriin kuuluvista tuloista tai vähennyksistä.<sup>226</sup>

Suomesta poiketen ruotsalaiset verorikokset ovat kolmiportaisia, sillä verorikokset jaetaan verorikkomukseen, veropetokseen ja törkeään veropetokseen<sup>227</sup>. Suomesta poiketen Ruotsissa ei siten tunneta lievää veropetosta, vaan vähäiseksi katsottava veropetos tuomitaan verorikkoksena sakkoon. Verorikkomuksen säännös Ruotsissa kuitenkin vastaa suomalaista lievän veropetoksen säännöstä, sillä molemmat nojaavat perusmuotoisen veropetoksen säännökseen ja sen katsomiseen lieväksi. Tämän vuoksi suomalaista ja ruotsalaista verorikkomussäännöstä ei voida pitää täysin yhtenevänä, sillä ruotsalainen verorikkomussäännös lähestyy suomalaista lievän veropetoksen säännöstä. Yhteneväistä Suomen lievällä veropetossäännöksellä ja Ruotsin verorikkomussäännöksellä on myös rangaistusasteikko, joka on ainoastaan sakkoa. Ruotsin verorikkomussäännöksen mukaan:

*”Om brott som avses i 2 § är att anse som ringa, döms för skatteföreelse till böter.”*

Lievälle teolle eli ruotsalaisen verorikoslain mukaiselle verorikkomukselle voidaan asettaa lain esitöiden perusteella erilaisia kriteerejä. Keskeisin arviointiperuste siinä, onko teko katsottava verorikkomukseksi, on objektiivinen kokonaisarviointi. Kokonaisarvioinnissa kiinnitetään huomiota muun muassa siihen, kuinka suuri määrä veroa vältetään tai

<sup>226</sup> Prop. 1995/96:170, 60–66, 95.

<sup>227</sup> Thornstedt – Rabe – Eklund 1994, 44.

yritetään välttää teolla. Esimerkiksi tuloverotuksen ja arvonlisäverotuksen kohdalla tällainen vähäinen määrä tulee kyseeseen teoissa, joissa vältetty veron määrä on alle  $\frac{3}{4}$  perusmäärästä. Tarkkaa rajaa ei voida kuitenkaan asettaa. Lähtökohtana voidaan kuitenkin pitää ajatusta, jonka mukaisesti keskimääräinen veropohja on 46 500 Ruotsin kruunua, joka tarkoittaisi, että verorikkomusten raja menisi tämän kruunumäärän alapuolella. Veron määrän lisäksi merkitystä annetaan myös muille olosuhteille.<sup>228</sup>

Olosuhteiden osalta säännös vastaa hyvin suomalaista lievän veropetoksen säännöstä, sillä myös siinä kokonaisharkinta nousee keskeiseen asemaan. Sen sijaan suuntaa antava rahamääräinen raja verorikkomukselle Ruotsissa vaikuttaa korkeammalta kuin lievän veropetoksen rahamääräinen raja Suomessa.

Skattebrottslagenin 4 § vastaa suomalaista veropetoksen kvalifioitua tekemuotoa. Sen mukaisesti:

*”Om brott som avses i 2 § är att anse som grovt, döms för grovt skattebrott till fängelse, längst sex månader och högst sex år.”*

Vakavana pidettävästä veropetoksesta tuomitaan siten vähintään kuuden kuukauden ja enintään kuuden vuoden vankeusrangaistukseen. Tämä poikkeaa keskeisesti suomalaisesta törkeän veropetoksen säännöksestä, sillä ruotsalainen säännös on rangaistusasteikolta puolet ankarampi.

Arvioitaessa veropetoksen vakavuutta, tulee huomiota kiinnittää erityisesti merkittävään veromäärään, väärrien asiakirjojen käyttöön tai harhaanjohtavaan kirjanpitoon, taikka jos menettely on ollut osana rikosta, joka tehtiin järjestelmällisesti tai laajassa mittakaavassa taikka oli muutoin erittäin vaarallinen.

Ruotsalaisessa veropetossäännöksessä kerrotaan tavat, joilla veropetos voidaan katsoa törkeäksi. Törkeän veropetoksen euromääräisenä rajana taloudellisen hyödyn tavoittelun osalta on aiemmin voitu pitää arviolta 445 000 Ruotsin kruunua, eli noin 48 000 euroa vältettyjä veroja<sup>229</sup>. Tämä eroaa selkeästi suomalaisessa oikeuskäytännössä totutusta noin 20 000 euron rajasta, sillä kruunujen euroiksi muutettu raja on keskimäärin yli kaksi kertaa korkeampi.<sup>230</sup>

<sup>228</sup> Prop. 1995/96:170, 60–66.

<sup>229</sup> HE 32/2015 vp., 9.

<sup>230</sup> Törkeysarvionnista ks. NJA 2018, 634 ja NJA 2003, 499.

Toisena asiana säännöksessä mainitaan väärin asiakirjojen käyttö, jota on käsitelty muun muassa verorikoslain esitöissä. Esitöiden mukaan tällä voidaan tarkoittaa esimerkiksi virheellisten laskujen käyttämistä teossa. Siten väärentäminen voi tehdä veropetoksesta törkeän. Asiakirjojen väärentäminen voi kytkeytyä harhaanjohtavaan kirjanpitoon, joka on myös yksi harkittavista piirteistä, kun punnitaan, onko kyseessä veropetos vai törkeä veropetos.<sup>231</sup>

Muita mahdollisia tapoja, joilla veropetos voidaan katsoa törkeäksi ovat rikoksen harjoittaminen systemaattisesta tai laajemmasta mittakaavasta sekä se, että teko on muuten ollut erittäin vaarallinen. Ilmaisulla ”erittäin vaarallinen” viitataan lain esitöiden perusteella ensisijaisesti henkilön lähestymistapaan.<sup>232</sup>

#### **4.2.3 Yhdysvallat**

Verotulojen menetys veronkierron ja harmaan talouden vuoksi on kansainvälinen ongelma. Eri tutkimuksissa on kuitenkin arvioitu, että Yhdysvallat on yksi suurimmista taloudellisista häviäjistä verotulojen suhteen harmaan talouden vastaisessa taistelussa.<sup>233</sup> Yhdysvaltojen on arvioitu menettävän verotuloja vuosittain noin 35 miljardia dollaria veropetosten ja veronkierron vuoksi<sup>234</sup>.

Internal Revenue Service (IRS) on Yhdysvaltojen verojärjestö, joka hallinnoi ”Internal Revenue Codea”, jonka Yhdysvaltojen kongressi laati vuonna 1862. Tuolloin presidentti Lincoln ja kongressi hyväksyivät kyseisen lain sotamenojen selvittämiseksi. Verotukselliset tutkimukset voidaan Yhdysvalloissa jakaa siviilipetoksiin ja rikosoikeudellisiin petoksiin. Toisinaan rikosoikeudellisia petoksia tutkiva rikosjaosto työskentelee yhdessä FBI:n (Federal Bureau of Investigation) kanssa potentiaalisten veropetosten selvittämiseksi.<sup>235</sup>

Yhdysvaltojen veropetossäännös, Internal Revenue Code 7201 §, koskee sisältönsä mukaisesti tekoa, jossa yritetään kiertää tai välttää vero. Kyseistä säännöstä voidaan siten kutsua myös veropetossäännökseksi.<sup>236</sup> Toisaalta Yhdysvalloissa on voimassa myös toinen säännös, jolla henkilö tai yritys voidaan saattaa rikosoikeudelliseen vastuuseen

<sup>231</sup> Prop. 1995/96:170, 60–66, 111.

<sup>232</sup> Prop. 1971:10, 365.

<sup>233</sup> Storm & Coetzee 2018, 153.

<sup>234</sup> Oker-Blom 2016, 1.

<sup>235</sup> Brown & Aurash 2014, 1754; Pricinovskis 2021, 1535-1536; Storm & Coetzee 2018, 155.

<sup>236</sup> Storm & Coetzee 2018, 156.

veropetoksen vuoksi. Kyseinen säännös on laissa ”United States Code”, jonka ensimmäisen osan 19 luvun 18 otsikon 371 osiossa kyseinen säännös sijaitsee.<sup>237</sup> Säännös voidaan kuitenkin sisältönsä puolesta katsoa huomattavasti laaja-alaisemmaksi kuin tarkastelussa oleva veropetossäännös, jonka vuoksi sen tarkastelu rajataan tämän tutkielman ulkopuolelle. Säännös pitää sisällään muun muassa salaliiton USA:ta vastaan, jonka vuoksi sen voidaan katsoa ylittävän sääntelyalaltaan merkittävästi suomalaisen veropetossäännöksen ala.

Toisaalta veropetossäntelynä voidaan pitää myös ”Foreign Account Tax Compliance Act” -lakia, jonka tarkoituksena on säännellä tilanteita, jotka kohdistuvat yhdysvaltalaisien veronmaksajien ulkomaalaisiin tileihin. Kuitenkaan tätäkään säännöstä ei tämän tutkimuksen osalta pidetä yhdysvaltalaisena veropetossäännöksenä sen erityisen kohdentumisen ja laajuuden vuoksi. Tämän takia tarkastelu Yhdysvaltojen osalta keskittyy Internal Revenue Codeen.

Veropetoksesta Yhdysvalloissa säännellään siten ”Internal Revenue Code”:ssa, jonka 7201 §:n mukaisesti:

*”Any person who willfully attempts in any manner to evade or defeat any tax imposed by this title or the payment thereof shall, in addition to other penalties provided by law, be guilty of a felony and, upon conviction thereof, shall be fined not more than \$100,000 (\$500,000 in the case of a corporation), or imprisoned not more than 5 years, or both, together with the costs of prosecution.”*

Veropetossäännös Yhdysvalloissa koostuu elementeistä, jotka ovat verovaje, veropetoksen teko tai yritys sekä tahallisuus. Verovajeella tarkoitetaan sitä, että todellisen veron määrä poikkeaa verovelvollisen ilmoittaman myötä verotettavaksi tulleesta verosta.<sup>238</sup> Verovajeen vaatimus esiintyy myös suomalaisessa ja ruotsalaisessa veropetossäännöksessä, vaikkakaan ei kyseisellä termillä. Suomessa verovajeen vaatimus voidaan nähdä momentista, jossa esitetään teolle tai yritykselle vaatimus veron määräämättä jättämiselle, sen määräämiselle liian alhaiseksi taikka aiheettomalle palauttamiselle.

Yhdysvaltojen veropetossäännöksen toinen elementti eli verolta välttyminen tai sen määrättyminen todellista pienemmäksi on yleinen veropetoksen seuraamus, jota tavoitellaan muun muassa väärän tiedon antamisella tai veron määräämiseen vaikuttavan seikan

<sup>237</sup> Storm & Coetzee 2018, 156.

<sup>238</sup> Brown & Aurash 2014, 1759–1761; Pricinovskis 2021, 1542-1546.

salaamisella.<sup>239</sup> Yhdysvaltojen veropetossäännös onkin yhtenevä Ruotsin ja Suomen säännösten kanssa myös siinä, että sen mukaisesti henkilön tulee yrittää kiertää tai välttää säädöksessä mainittuja veroja.

Office of Chief Counsel on laatinut ”Tax Crimes Handbookin”, jonka mukaan veropetoksen voi tehdä henkilö. Henkilöllä tarkoitetaan käsikirjan mukaan yrityksen työntekijää, jäsentä tai kumppanuustyöntekijää, jolla olisi velvollisuus suorittaa vero.<sup>240</sup> Käytännössä tämä tarkoittaisi sitä, että henkilöllä tarkoitetaan säännöksessä luonnollista henkilöä eikä oikeushenkilöä. Varsinainen veropetossäännös antaa mahdolliseksi tekijäksi kuitenkin myös yrityksen, sillä sakon maksimimäärä on erikseen määritelty henkilölle ja yritykselle. Siten Yhdysvaltojen veropetossäännös ei poikkea soveltamisalaltaan suomalaisesta vastineestaan, sillä rikoslain 29 luvun 10 §:n (368/2019) mukaisesti arvonlisäveroon kohdistuva veropetos ja törkeä veropetos voi tulla rangaistavaksi myös oikeushenkilöllä<sup>241</sup>.

Huomioitavaa on, että yhdysvaltalainen veropetossäännös keskittyy ennen kaikkea aktiivisiin tekoihin. Yhdysvalloissa rikkomuksen toteaminen pelkästään laiminlyönnin perusteella on koettu riittämättömäksi. Veron kiertäminen tai perusteeton veron palauttaminen ei siten voi tulla veropetoksena kyseeseen Yhdysvalloissa niissä tilanteissa, joissa henkilö on ainoastaan passiivisesti laiminlyönyt lakisääteisen velvollisuutensa.<sup>242</sup> Sen sijaan aktiivinen tekemuoto saa paljon tukea sanamuodoista kuten, ”väärin palautusten täyttämisen”, ”kahden erilaisen kirjanpidon pitäminen” sekä ”laskujen väärentäminen”<sup>243</sup>.

Yhdysvaltojen veropetossäännöksestä ilmenee vastaavuus Suomen ja Ruotsin veropetossäännöksiin myös siinä suhteessa, että yritys on rangaistava. Tämä ilmenee Yhdysvaltojen veropetossäännöksen termistä ”attempts”, joka tarkoittaa vapaasti suomennettuna yrittämistä. Siten toteutuneen teon lisäksi myös yritys tulee säännöksellä rangaistavaksi, mitä voidaan pitää tarkoituksenmukaisena, sillä rikoksentekijä ei voi vaikuttaa veropetosta tehdessään jääkö teko yritykseksi vai täytyykö teko.

Yhteneväisyyttä suomalaisen ja ruotsalaisen säännöksen kanssa on edellä mainittujen lisäksi muun muassa teon tahallisuusvaatimus. Tämä käy ilmi Yhdysvaltojen säännöksen sanamuodosta ”willfully”. Tahallisuus voidaan käytännössä määritellä vapaaehtoiseksi ja

<sup>239</sup> Ks. veropetoksen tekemuodoista esimerkiksi *Sansone v. United States*, 380 U.S. 343 (1965) sekä *United States v. Mal*, 942 F.2d 682, 687 (9th Cir. 1991).

<sup>240</sup> Office of Chief Counsel 2009, 3.

<sup>241</sup> Ks. oikeushenkilön rangaistusvastuusta esimerkiksi HE 231/2018 vp.

<sup>242</sup> Office of Chief Counsel 2009, 4.

<sup>243</sup> *Brown & Aurash* 2014, 1764–1765; Office of Chief Counsel 2009, 5.



tarkoituksenmukaiseksi lain velvollisuuden rikkomiseksi.<sup>244</sup> Tahallisuus veropetossäännöksessä ilmaisee teon syyksiluettavuuden asteen, jonka myötä voidaan todeta, että syyksiluettavuuden aste on yhtenevä Suomessa, Ruotsissa ja Yhdysvalloissa.<sup>245</sup> Tahallisuus vaatii siten käytännössä, että tekijän tarkoituksena on ollut saavuttaa säännöksessä esitetty seuraamus kuten verolta välttyminen tai veron perusteeton palauttaminen.<sup>246</sup>

Sen lisäksi, että tahallisuus edellyttää tekoon liittyvien tosiseikkojen ymmärrystä, tulee tekijän olla myös tietoinen tunnusmerkistön mukaisesta loppuseuraamuksesta. Lisäksi tunnusmerkistön mukaisella suhtautumisella ja seurauksella tulee olla yhteys. Tahallisuus voikin maasta riippumatta ilmetä esimerkiksi tekijän hyötymistarkoituksella, joka veropetoksen kohdalla voi tarkoittaa joko kokonaan verolta välttymistä tai sen määräämistä todellista pienemmäksi.<sup>247</sup>

Veropetossäännös Yhdysvalloissa poikkeaa kuitenkin keskeisesti suomalaisesta ja ruotsalaisesta säännöksestä siten, että siinä vankeuden lisäksi mahdollisena rangaistuksena on joko yksin tai yhdessä vankeuden kanssa ilmaistu sakko. Ruotsissa kuten myös Suomessa rangaistusasteikko voi rikoksilla olla muodoltaan ”sakkoa tai vankeutta”. Toisaalta ehdollisen vankeusrangaistuksen oheen voidaan myös Suomessa määrätä tuomittavaksi oheissakko, mikäli katsotaan, ettei yksistään ehdollinen vankeus olisi riittävän ankara seuraamus teosta. Sakko ei kuitenkaan voi olla minkä suuruinen tahansa, sillä myös sakkorangaistuksen euromäärille on omat rajansa.

Suomessa päiväsakko muodostuu päiväsakkojen lukumäärän ja rahamäärän tulosta. Rikoslain 2 a luvun 1 §:n 1 momentin mukaisesti päiväsakkojen vähimmäismäärä on yksi ja enimmäismäärä 120 kappaletta. Päiväsakkojen lukumäärä voi kuitenkin olla hieman korkeampi yhteisen sakkorangaistuksen tullessa kyseeseen (RL 2a:1.2). Lisäksi saman pykälän 3 momentin mukaisesti sakkorangaistukselle voidaan erityisestä syystä lailla säätää myös erityinen vähimmäis- tai enimmäismäärä 1 momentissa säädetyissä rajoissa.

Päiväsakon rahamäärästä säädetään saman luvun 2 §:ssä, jonka 1 momentin mukaisesti päiväsakon rahamäärä on vahvistettava niin, että se on kohtuullinen sakotettavan maksukykyyn nähden. Kohtuullisuutta kartoittaa pykälän 2 momentti, jonka mukaan kohtuullisena päiväsakon rahamääränä on pidettävä yhtä kuudeskymmenesosaa sakotettavan

---

<sup>244</sup> Office of Chief Counsel 2009, 9; Pricinovskis 2021, 1548-1549.

<sup>245</sup> Lehtonen 1986, 88.

<sup>246</sup> Ks. tahallisuudesta *Cheek v. United States*, 498 U.S. 192 (1991).

<sup>247</sup> Lehtonen 1986, 88, 365–366.

keskimääräisestä kuukausitulosta, josta on vähennetty valtioneuvoston asetuksella määriteltävät verot ja maksut sekä kiinteä peruskulutusvähennys.

Siten, jotta Suomessa voitaisi veropetoksen osalta päätyä Yhdysvaltojen rangaistuskäytäntöä vastaavaan sakon enimmäismäärään, tulisi henkilön kuukausitulon olla vähintään 50 000 euroa peruskuluvähennyksen, verojen ja muiden maksujen jälkeen (Yhdysvaltojen 100 000 euroa jaettuna päiväsakkojen enimmäismäärällä 120 ja kerrottuna 60). Tämä tarkoittaa käytännössä suomalaisen tuloverotason myötä sitä, että ainoastaan pieni osa väestöstä voisi edes teoriassa ylittää päiväsakkojen osalta lähellekään Yhdysvaltojen sakorangaistusmaksimia veropetoksen osalta. Toisaalta Yhdysvalloissakaan suuri osa veropetostapauksista tuskin ylittää sakkojen osalta maksimirangaistukseen, sillä kuten Suomessa ja Ruotsissa, myöskään Yhdysvalloissa ei lievemmistä teoista tuomita samalla tavalla kuin törkeämmistä teoista.

Tämän lisäksi yhdysvaltalainen veropetossäännös poikkeaa Suomen ja Ruotsin vastavista selkeästi ankarammalla vankeusrangaistuksen rangaistusasteikolla. Siinä, missä Suomessa ja Ruotsissa enimmäisrangaistus vankeutta veropetoksesta on kaksi vuotta, on se Yhdysvalloissa enintään viisi vuotta. Siten veropetoksesta voi Yhdysvalloissa saada Suomeen ja Ruotsiin verraten pahimmillaan jopa kaksi ja puoli kertaa pidemmän vankeusrangaistuksen. Toisaalta huomioon tulee ottaa myös se seikka, ettei Yhdysvalloissa ole erikseen veropetoksen kvalifioitua tekemuotoa. Siten, mikäli Yhdysvaltojen veropetossäännöksen voidaan katsoa pitävän sisällään teon lievän ja törkeän tekemuodon, ei rangaistusasteikko poikkea merkittävästi Suomen ja Ruotsin törkeän veropetoksen rangaistusasteikosta, sillä Suomessa se on enintään neljä vuotta vankeutta ja Ruotsissa enintään kuusi vuotta. Tällöin Yhdysvalloissa törkeänkin veropetoksen maksimirangaistus jäisi näiden kahden väliin.

Keskeinen ero Suomen, Ruotsin ja Yhdysvaltojen välillä verorikossäntelyn osalta onkin, että suomalaisesta neliportaisesta ja ruotsalaisesta kolmiportaisesta sääntelystä poiketen Yhdysvalloissa on vain yksi, perusmuotoinen, veropetossäännös. Toisaalta säännöksen voidaan muun muassa rangaistusasteikkonsa puolesta katsoa kattavan myös lievän ja kvalifioitun tekemuodon, joskaan niitä ei ole irrotettu omiksi säännöksikseen.

#### ***4.2.4 Yhteenveto oikeusvertailusta***

Kuten oikeusvertailussa todettiin, on sekä Ruotsilla että Yhdysvalloilla oma veropetossäännöksensä. Tämän lisäksi Ruotsissa on Suomen kanssa yhtenevästi veropetoksen

kvalifioitu tekomuoto sekä verorikkomus, joka lähenee suomalaista lievän veropetoksen säännöstä. Sen sijaan Yhdysvalloissa ei ole säännelty erikseen veropetoksen lievää ja törkeää tekomuotoa. Toisaalta kyseisen säännöksen voidaan katsoa kattavan myös kyseiset muodot, sillä muun muassa rangaistusasteikko antaa mahdollisuuden tuomita tekoja ankarammin ja lievemmin kuin suomalainen ja ruotsalainen vastineensa.

Seuraavaan taulukkoon on koottu yhteenveto veropetossäännöksistä ja niiden sisällöistä Suomessa, Ruotsissa ja Yhdysvalloissa:

	Suomi	Ruotsi	Yhdysvallat
Verorikkomus	<ul style="list-style-type: none"> <li>• taloudellisen hyödyn tavoittelu</li> <li>• muun syyn kuin maksukyvyttömyyden tai maksukiellon vuoksi</li> <li>• veron tai maksun suorittamatta jättäminen</li> <li>• sakkoa</li> <li>• ei vähäinen laiminlyönti, joka viivyttämättä korjattu</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• vähäinen veropetos (vältetyn veron määrä alle ¾ perusmäärästä)</li> <li>• kokonaisarviointi</li> <li>• sakkoa</li> </ul>	
Lievä veropetos	<ul style="list-style-type: none"> <li>• vähäinen tavoitellun taloudellisen hyödyn määrä</li> <li>• muut seikat</li> <li>• kokonaisarviointi</li> <li>• sakkoa</li> </ul>		
Veropetos	<ul style="list-style-type: none"> <li>• väärän tiedon antaminen</li> <li>• veron määräämiseen vaikuttavan seikan salaaminen</li> <li>• passiivinen tekomuoto</li> <li>• muuten petollisesti</li> <li>• passiivinen tai aktiivinen teko</li> <li>• tahallisuus</li> <li>• sakkoa tai vankeutta enintään 2 vuotta</li> <li>• teko tai yritys</li> <li>• veron määräämättä jättäminen, määrääminen liian alhaiseksi tai aiheeton palauttaminen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• muutoin kuin suullisesti</li> <li>• virheellisen tiedon antaminen viranomaiselle</li> <li>• tiedon toimittamatta jättäminen viranomaiselle</li> <li>• passiivinen tai aktiivinen teko</li> <li>• tahallisuus, myös huolimattomuus</li> <li>• julkisen veron tai maksun välttäminen</li> <li>• vankeutta enintään 2 vuotta</li> <li>• riski veron kiertoon suurelta yleisöltä, aiheeton hyvitys tai palautus</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• verovaje</li> <li>• verolta välttyminen tai sen määräytyminen todellista pienemmäksi</li> <li>• aktiivinen teko</li> <li>• teko tai yritys</li> <li>• tahallisuus</li> <li>• sakkoa enintään \$100 000 (yrityksellä enintään \$500 000) ja/tai vankeutta enintään 5 vuotta</li> </ul>
Törkeä veropetos	<ul style="list-style-type: none"> <li>• huomattavan taloudellisen hyödyn tavoittelu (noin 20 000 EUR)</li> <li>• erityinen suunnitelmallisuus</li> <li>• kokonaisarviointi</li> <li>• vankeutta vähintään 4 kuukautta ja enintään 4 vuotta</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• merkittävä veromäärä (noin 445 000 SEK)</li> <li>• väärin asiakirjojen käyttö</li> <li>• harhaanjohtava kirjanpito</li> <li>• teko osa järjestelmällistä tai laajaa rikosta taikka erittäin vaarallinen</li> <li>• vankeutta vähintään 6 kuukautta ja enintään 6 vuotta</li> </ul>	

Taulukko 1: Verorikossäännösten oikeusvertailun kooste.

Yhteenvetona oikeusvertailusta voidaan todeta, että veropetossäännöstä voidaan pitää melko yhtenevänä niin Suomessa, Ruotsissa kuin Yhdysvalloissa. Suurin ero veropetos-sääntelyn osalta näiden maiden välillä on niiden eri portaisuus. Siinä missä Suomessa verorikokset RL 29 luvussa ovat neliportaisia ovat ne Ruotsissa kolmiportaisia ja Yhdysvalloissa yksiportainen. Toisaalta yhdysvaltalaisista veropetossäännöstä voidaan pitää suomalaista ja ruotsalaista säännöstä laajempaan muun muassa rangaistusasteikkonsa kautta.

Rangaistusasteikot maiden välillä ovatkin melko samanlaisia siinä suhteessa, että kussakin maassa lievimmistä teoista seurauksena on lähtökohtaisesti sakko. Samalla törkeimmistä teoista voidaan tuomita vankeutta, joista pisin enimmäismäärä on ruotsalaisessa törkeän veropetoksen säännöksessä ”enintään 6 vuotta”.

Yhteistä säännöksille on myös se, että niissä tavoitellaan taloudellista hyötyä. Tavoittelu näkyykin jokaisessa vertailukohteessa jollain tasolla verovajeena, joka on Yhdysvalloissa ilmaistu hieman suppeammin kuin Suomessa ja Ruotsissa. Lähtökohtaa voidaan kuitenkin pitää samana – kaikissa maissa tekijän tarkoituksena on saavuttaa veron määräämättä jättäminen, veron määrääminen liian alhaisena tai veron aiheeton palauttaminen, eli toisin sanoen verovaje.

Keskeinen ero Pohjoismaiden ja Yhdysvaltojen välillä on teon passiivisuus. Siinä, missä sekä Suomessa että Ruotsissa veropetoksena kyseeseen voi tulla myös passiivinen teko, ei se Yhdysvalloissa ole veropetossäännöksen nojalla mahdollinen.

Yhteistä kaikilla kolmella tarkastelukohteella on kuitenkin se, että kyseeseen voi täytetyn teon lisäksi tulla myös yritys. Yritys tuomitaankin jokaisessa maassa lähtökohtaisesti kuten täytetty teko. Samalla kaikissa tarkastelumaissa veropetokselta vaaditaan tahallisuutta. Siten esimerkiksi laiminlyönnillä tai huolimattomuudella ei Suomessa ja Yhdysvalloissa voi veropetokseen syyllistyä. Sen sijaan Ruotsissa veropetokseksi katsotaan tahallisen teon lisäksi myös huolimattomuus.

## 5 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

### 5.1 Rikoslain 29 luvun muutosten yhteenveto

#### 5.1.1 Verorikokset

Rikoslakimme yli satavuotiseen historiaan on sisältynyt paljon erilaisia päivityksiä, joista osa on kohdistunut myös säännöksiin rikoksista julkista taloutta vastaan. Erilaiset osa- ja kokonaisuudistukset ovat päivittäneet rikoslakimme sääntelyä vastaamaan paremmin kehittyneen yhteiskunnan tarpeita ja heijastaneet vallinnutta kriminaalipoliittista ilmapiiriä. Erilaisten rikostyyppien kehityksen ja uusien rikosentekotapojen ja -mahdollisuuksien myötä päivitykset ovat olleet tarpeen. Siinä missä veropetos on 1800-luvun lopulla ollut konkreettinen käteisen rikos, on veropetos nykypäivänä useimmiten internetin välityksellä tehtävä teko. Lainsäätäjä ei ole voinut ottaa esimerkiksi valtavaa teknologisoitumista huomioon säännöksiä laatiessa, jonka vuoksi on selvää, että päivityksiä on tarvittu erilaisten innovaatioiden ja yhteiskunnan muuttuneiden käsitysten mukaan.

On keskeistä huomata, ettei rikoslaki ole yleinen ongelmanratkaisuväline, koska sillä ei voida ohjata yhteiskunnallista kehitystä. Tästä esimerkkinä toimii muun muassa kieltolaki, joka ei tausta-ajatuksistaan huolimatta kyennyt kitkemään alkoholin kulutusta ja siitä seuranneita rikosoikeudellisia ongelmia. Sen sijaan rikoslain tarkoituksena on edistää hyvinvointia, elämisen laatua, turvallisuutta ja vapautta, eli sen tulisi ennen kaikkea toimia preventiivisesti.<sup>248</sup> Näiden seikkojen vuoksi rikoslakia on tullut, ja tulee edelleen, päivittää yhteiskunnallisen kehityksen mukaisesti, jotta se jatkossakin kykenisi vastaamaan tavoitteisiinsa.

Kuten edellä on todettu, ovat verorikokset rikoksista julkista taloutta vastaan vanhimpia, sillä onhan yhdenlainen veropetossäännös sisältynyt rikoslakiimme sen alkuajoista lähtien. Tuolloin veropetokset tunnettiin kuitenkin ennen kaikkea tulli- tai veronkavalluksina.

Varsinainen veropetossäännös sai seuraavasti vasta vuoden 1972 uudistuksen myötä, jolloin perusmuotoisen veropetossäännöksen rinnalle nostettiin törkeän veropetoksen säännös omaksi säännöksekseen. Tämä siitäkkin huolimatta, että jo alkuperäisen rikoslain 38 luvussa oli veropetossäännöksen toisessa momentissa maininta erinomaisen raskauttavista seikoista, joita voidaan pitää kvalifioituneen veropetoksen esikuvana.

---

<sup>248</sup> Lappi-Seppälä 1998, 1299–1300.

Erottaminen omaksi säännökseksen oli kuitenkin tarpeen muun muassa rikoslain 21 luvun uudistetun kirjoitustavan myötä, joka erotteli perusrikoksen törkeään ja lievän tekemuodon.

Lievän veropetoksen säännöstä saatiin kuitenkin odotella törkeän tekemuodon säätämisen jälkeen vielä toista kymmentä vuotta, sillä se lisättiin rikoslakimme 29 lukuun vasta rikoslain kokonaisuudistuksen ensimmäisen osan yhteydessä. Tällöin myös veropetos-sääntely haluttiin saattaa vastaamaan rakenteeltaan muita varallisuusrikoksia, ja sen vuoksi myös lievän veropetossäännöksen laatiminen oli tarpeen. Lievän veropetoksen säännöksestä tehtiinkin rakenteeltaan muita varallisuusrikosten lieviä muotoja vastaava.

Samalla kertaa lievän veropetossäännöksen kanssa lukuun lisättiin myös verorikkomus, joka voidaan nähdä veropetossäännöksille alisteisena. Verorikkomuksen lisääminen rikoslakiin yhdessä lievän veropetoksen kanssa koettiin tarpeelliseksi, jotta verovelvollisten oma-aloitteisten verojen ja maksujen säännönmukainen suorittaminen saataisiin turvattua.

Sen lisäksi, että verorikokset ovat rikoslainsäädäntömme vanhimpia, mitä tulee rikoksiin julkista taloutta vastaan, ovat ne myös yleisimpiä talousrikoksia. Pelkästään talousrikoksia poliisille tulee vuosittain noin kaksi tuhatta, ja näistä noin 700–800 on verorikoksia. Näille verorikoksille on tyypillistä se, että ne tapahtuvat yritystoiminnassa tai siihen rinnastuvassa toiminnassa. Erilaiset taloudelliset kriisit vaikuttavat talousrikoksiin määrällisesti, sillä yhteiskunnallinen taloustilanne vaikuttaa talousrikosten, tai ainakin ilmi tulevien talousrikosten, määrään.<sup>249</sup>

Seuraavalla sivulla on yhteenveto verorikossäännösten muutoksista rikoslain voimassaolon aikana. Eniten muutoksia on tapahtunut perusmuotoisessa veropetossäännöksessä muun muassa siksi, että se on ollut osana rikoslakia jo yli sata vuotta. Sen sijaan tuoreempien säännösten, kuten verorikkomuksen ja lievän veropetoksen, muutokset keskittyvät ennen kaikkea viimeisimpiin vuosikymmeniin.

---

<sup>249</sup> Sisäministeriö 2022.

	Verorikkomus	Lievä veropetos	Veropetos	Törkeä veropetos
Lähtötilanne (1889)			<ul style="list-style-type: none"> <li>• hyödyn tavoittelu</li> <li>• väärä ilmoitus tai muu vilppi</li> <li>• sakkoa enintään 300 markkaa</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• kavallus tai sen yrityksen kohde yli 100 markkaa</li> <li>• erinomaisen raskauttavat seikat</li> <li>• sakkoa ainakin 100 markkaa tai vähintään 6 kuukautta ja enintään 2 vuotta vankeutta</li> </ul>
Vuoden 1926 päivitys			<ul style="list-style-type: none"> <li>• rangaistusasteikon koventaminen &gt; sakkoa enintään 500 markkaa</li> </ul>	
Vuoden 1972 uudistus			<ul style="list-style-type: none"> <li>• tunnusmerkistön kirjoittaminen yksilöityyn muotoon</li> <li>• rangaistusasteikon yhdenmukaistaminen muiden varallisuusrikosten kanssa &gt; sakkoa tai vankeutta enintään 2 vuotta</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• oma eriytetty säännös</li> <li>• virheellisen kirjanpidon käyttäminen</li> <li>• suuri vältetyn veron määrä</li> <li>• kokonaisarviointi</li> <li>• vankeutta vähintään kuusi kuukautta</li> </ul>
Rikoslain kokonaisuudistuksen ensimmäinen osa (1991)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• säännös osaksi rikoslakia (RL 29 luku)</li> <li>• oma-aloitteisesti suoritettavat verot ja maksut</li> <li>• sakkoa tai vankeutta enintään 6 kuukautta</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• säännös osaksi rikoslakia (RL 29 luku)</li> <li>• tavoitellun hyödyn vähäisyys</li> <li>• muiden rikokseen liittyvien seikkojen vaikutus</li> <li>• kokonaisarvostelu</li> <li>• sakkoa</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• säännöksen siirtyminen RL 29 lukuun</li> <li>• passiivisen teko­muodon tunnusmerkistön laajentaminen ja ottaminen osaksi veropetos­ säännöstä</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• säännöksen siirtymisen RL 29 lukuun</li> <li>• kvalifointiperusteet määritellään tyhjentävästi</li> <li>• rangaistusasteikon yhdenmukaistaminen &gt; vankeutta vähintään 4 kuukautta ja enintään 4 vuotta</li> </ul>
Vuoden 1997 päivitys	<ul style="list-style-type: none"> <li>• varainsiirtoveron tilittämisen laiminlyönti osaksi verorikkomusta</li> </ul>		<ul style="list-style-type: none"> <li>• viranomaisen kehoitusvaatimuksen poistaminen</li> <li>• muuten petollisesti</li> <li>• veron aiheeton palautus joko kokonaan tai osaksi</li> </ul>	
Viimeisimmät päivitykset	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 3 momentin kumoaminen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 2 momentin kumoaminen</li> </ul>		

Taulukko 2: Verorikossäännösten päivitykset rikoslain voimassaolon aikana.

### **5.1.2 Muut rikokset julkista taloutta vastaan**

Avustusrikoksia voidaan pitää rikoslakimme näkökulmasta verrattain nuorina, sillä avustusrikokset pääsivät osaksi rikoslakia ja sen julkiseen talouteen kohdistuvien rikosten lukuun vasta ensimmäisen rikoslain kokonaisuudistuksen yhteydessä vuonna 1991. Tuohon aikaan oli jo huomattu avustusten kohonnut taloudellinen merkitys, jonka vuoksi avustusten tarkoituksenmukainen käyttö haluttiin turvata lainsäädännön avulla. Tarkoituksenmukaista käyttöä varten säädettiin säännöksiä sekä avustuspäätöksestä että avustuksen väärinkäytöstä. Näistä avustuspäätös kattoi avustusten hakemisen ja siinä esiintyvät epärehellisyydet, kun taas avustuksen väärinkäyttö kattoi jo myönnetyn avustuksen käyttämisen olennaisilta osin muuhun tarkoitukseen, kuin siihen, mihin se oli myönnetty.

Ennen rikoslain kokonaisuudistusta avustusrikokset, kuten useat muutkin rikokset, sijaitsivat rikoslain ulkopuolella. Esimerkkinä kriminaalipoliittisen merkityksen painottamisesta oli erityiskriminalisointien siirtäminen osaksi rikoslakiin. Avustusrikosten osalta tämä tarkoitti siirtoa samaan lukuun verorikosten kanssa.

Kokonaisuudistuksen jälkeenkin avustusrikoksia päädyttiin muokkaamaan, sillä muun muassa Euroopan unioniin liittyminen asetti omia vaatimuksiaan avustusrikosten sääntelylle. Viimeisin päivitys onkin vuodelta 2019, jolloin törkeä avustuksen väärinkäyttö lisättiin osaksi rikoslakia unionipetosdirektiivin implementoinnin myötä.

Vielä avustusrikoksiakin nuorempana voidaan pitää vakuutusmaksupetoksia, sillä ne pääsivät rikoslakiin vuoden 2006 osittaisuudistuksen myötä. Tuolloin rikoslain 29 lukuun otettiin mukaan työeläkevakuutusmaksupetos sekä sen kvalifioitu tekemuoto. Kuten avustusrikokset, myös vakuutusmaksupetokset sijaitsivat ennen päivitystä rikoslain ulkopuolella, ja esimerkiksi työeläkevakuutusmaksupetokset olivat osa työntekijäin eläkelakia. Siirto oli perusteltu muun muassa vankeusuhkaisuuden vuoksi. Samalla rikoslakiin siirtämisellä saatettiin tarjota riittävät välineet vakavien työeläkevakuutusmaksupetosten käsittelyyn. Myös rikoslain ennaltaehkäisevänä toimivaan pelotevaikutukseen luotettiin, joten osauudistuksella uskottiin olevan ennaltaehkäisevä vaikutus työnantajan lakisääteisten maksujen suorittamatta jättämiseen.

Tämän jälkeen työeläkevakuutusmaksupetosta on hienosäädetty, sillä ensin vuonna 2016 siitä poistettiin 1 momentin 3 kohta tarpeettomana ja lisättiin 1 momentin 1 ja 2 kohtiin maininta merimieseläkelain mukaisesta työntekijän eläketurvasta. Lisäksi vuonna 2018 kumottiin säännöksen 2 momentti, sillä kyseinen sisältö olisi jatkossa kootusti RL 29 luvun 12 §:ssä.



Työttömyysvakuutusmaksupetokset ovat työeläkevakuutusmaksupetoksiakin nuorempia, sillä ne pääsivät osaksi rikoslainsäädäntöömme vasta 2010-luvun puolivälissä. Tuolloin rikoslain 29 lukuun lisättiin säännös tapaturmavakuutusmaksupetoksesta, mikä oli seurausta uudesta työtapaturma- ja ammattitautilain laatimisesta. Säännös onkin oivallinen esimerkki säännöksen lisäämisestä ja muuttamisesta vastauksena muuttuneisiin työelämän olosuhteisiin ja perustuslain lainsäädännölle asettamiin vaatimuksiin. Rikoslakiin siirtämisen ja rangaistusasteikon ankaroittamisen ajateltiin korostavan tapaturmavakuutusmaksupetosten paheksuttavuutta.

Kokonaisuutena arvioiden muut rikokset julkista taloutta vastaan ovat päätyneet osaksi rikoslakia ennen kaikkea yhteiskunnallisen ilmapiirin ja yleisen paheksuttavuuden myötä. Verrattuna verorikoksiin säännökset ovat sellaisia, ettei niitä ole voitu kuvitella rikoslain laatimisen aikaan, vaan ne kuvastavat ennen kaikkea nykypäivää ja nykypäivänä tärkeiksi koettuja arvoja. Niin avustusrikosten merkityksellisyys kuin vakuutusmaksupetosten tuoreus rikoslain mittapuulla ovat nostaneet esiin tarpeen uudelle sääntelylle ja erityissääntelyn siirtämisen osaksi nykyistä rikoslakiamme.

## **5.2 Nykytilan ja oikeusvertailun yhteenveto**

Kuten todettua, verorikossäännökset eivät ole juurikaan muuttuneet viimeisten vuosikymmenten aikana. Muun muassa nykyinen veropetossäännös on ollut voimassa muuttumattomana jo 25 vuoden ajan. Samalla veropetos on säilyttänyt merkityksensä, sillä kuten rikoslain alkuaikoina, myös nykyään yksi keskeinen veropetosten tyyppi on salakuljetustyyppinen rikos, joka voidaan rinnastaa entisiin tullirikoksiin.

Nykyisin veropetokseen sisältyy muun muassa vaatimus tahallisuudesta. Siten esimerkiksi huolimattomuutta ei katsota veropetoksena rangaistavaksi. Toinen keskeinen nykyisiä verorikossäännöksiä määrittelevä seikka ovat sen tekotavat. Nykyisinä tekotapoina tunnetaan niin väärän tiedon antaminen, veron määräämiseen vaikuttavan seikan salaaminen kuin veron välttämistarkoituksessa verotusta varten säädetyn velvollisuuden laiminlyöminen. Näitä tekemuotoja täydentää ”muuten petollisesti”, jonka voidaan katsoa turvaavan jatkuva rikollisten toimintatapojen kehitys, joihin ei voida tyhjentävästi vastata kolmella muulla säännöksessä mainitulla tekotavalla.

Tekotavoista voidaan havaita, että nykyisin niin aktiivinen kuin passiivinenkin teko voi täyttää veropetoksen tunnusmerkistön. Samalla myös yritys on nostettu rangaistavaksi täytetyn teon rinnalle. Toisin sanoen, veropetoksen kannalta merkitystä ei ole sillä, onko kyseessä täytetty teko vain teon yritys, sillä molemmat tuomitaan veropetoksena.

Myös törkeä veropetos on pysynyt pitkään muuttumattomana. Törkeä tekomuoto tulee nykyään kyseeseen tilanteissa, joissa veropetoksella tavoitellaan huomattavaa taloudellista hyötyä tai käytetään erityistä suunnitelmallisuutta. Lisäksi vaaditaan, että veropetosta voidaan pitää kokonaisuutena arvostellen törkeänä.

Sen sijaan lievän veropetoksen säännöstä on muutettu veropetossäännöksen jälkeenkin. Kyseeseen voi tulla veropetoksen sijaan lievä veropetos tilanteissa, joissa tavoitellun taloudellisen hyödyn määrä tai muut rikokseen liittyvät seikat huomioiden tekoa voidaan pitää kokonaisuutena arvioiden vähäisenä.

Verorikosten osalta veropetoksista tulee erottaa verorikkomus, joka keskittyy oma-aloitteisten verojen maksun laiminlyöntiin. Kuten todettua, verorikkomus voi tulla kyseeseen vain niissä tilanteissa, joissa tekoa ei katsota veropetokseksi. Samalla verot, joiden maksamattomuudella voi syyllistyä verorikkomukseen, on tyhjentävästi lueteltu kyseisessä säännöksessä.

Oikeusvertailun osalta voidaan todeta, että eri maat poikkeavat toisistaan verorikossääntelyn osalta. Suomessa verorikokset on lajiteltu neljään portaaseen, Ruotsissa kolmeen ja Yhdysvalloissa yhteen. Tämä osaltaan hankaloittaa oikeusvertailua, sillä esimerkiksi Yhdysvalloissa veropetossäännöksen voidaan katsoa pitävän sisällään niin lievän kuin törkeänkin tekemuodon.

Yhteistä kaikille tarkastelukohteille on kuitenkin se, että niissä teolta vaaditaan verovajetta, eli tietynlaista taloudellisen hyödyn tavoittelua. Myös tahallisuusvaatimus on kaikissa sama, sillä ainoastaan Ruotsissa kyseeseen saattaa tulla veropetos myös huolimattomuuden kautta. Kolmas keskeinen yhtenevä seikka maiden välillä on teon ja yrityksen lukeminen toisistaan poikkeamatta veropetokseksi. Tätä voidaan pitää veropetoksen luonteen vuoksi loogisena, sillä tekijä ei voi esimerkiksi veroilmoituksen antamisen jälkeen päättää toteutuuko teko vai jääkö se viranomaisen haaviin ja siten yritykseksi.

Kuten oletettua verorikossääntely on lähinnä toisiaan Suomessa ja Ruotsissa. Tämä näkyy muun muassa siinä, että Suomessa ja Ruotsissa teko saattaa tulla aktiivisen tekotavan lisäksi myös passiivisena veropetoksena rangaistavaksi. Yhdysvalloissa sen sijaan ei

tunneta kuin aktiivinen veropetos. Samalla myös rangaistusasteikot poikkeavat toisistaan, sillä neli- ja kolmiportaisissa järjestelmissä lievistä teosta ainoa rangaistuslaji on sakkoa. Sen sijaan Yhdysvalloissa, jossa yksi säännös kattaa käytännössä kaikki törkeysasteet rangaistusasteikkona on sakkoa enintään 100 000 dollaria ja/tai vankeutta enintään 5 vuotta. Siten Suomesta ja Ruotsista poiketen Yhdysvalloissa kyseeseen voivat tulla sakko ja vankeus yhdessä. Yllättävintä lienee kuitenkin se, että odotusarvosta poiketen ankarin rangaistusasteikko ei suinkaan ole Yhdysvalloissa, vaan törkeästä veropetoksesta voi saada pisimmän rangaistuksen Ruotsissa, jossa maksimirangaistus on peräti 6 vuotta vankeutta. Tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että Ruotsissa voi Suomeen verrattuna saada jopa puolet pidemmän tuomion törkeästä veropetoksesta. Sen sijaan perusmuotoisen veropetoksen rangaistusasteikko vankeuden osalta on sekä Suomessa että Ruotsissa samanlainen, kuten myös lievemmän tekemuodon osalta sakkorangaistus.

Suomesta ja Yhdysvalloista poiketen veropetossäännös on Ruotsissa säädetty kaikkein tarkkarajaisimmaksi. Tämä näyttäytyy muun muassa siinä, että virheellinen tieto tulee antaa muutoin kuin suullisesti viranomaiselle ja kyseessä tulee olla julkisen veron tai maksun välttäminen. Tämän lisäksi riski veronkiertoon tulee Ruotsissa kohdistua suurelle yleisölle, aiheuttamaan hyvitykseen tai palautukseen. Sen sijaan Suomessa veropetosäännöstä ei ole määritelty tyhjentävästi, sillä 1 momentin 4 kohta mahdollistaa veropetoksen täyttymisen ”muuten petollisesti”, mikä tarkoittaa sitä, ettei lainsäätäjän ole tarvinnut tietää lakia säätäessään kaikkia mahdollisia veropetoksen tekotapoja, vaan avoin tunnusmerkistö jättää mahdollisuuden rangaista veropetoksena myös sellaisia tekoja, joita ei säätämishetkellä ole osattu kuvitella.

Myös törkeän veropetoksen erottaminen normaalimuotoisesta veropetoksesta eroaa Suomen ja Ruotsin välillä. Tämä näkyy muun muassa siinä, että Suomessa kyseeseen tulee ennen kaikkea kokonaisarviointi, johon vaikuttavat niin huomattavan taloudellisen hyödyn tavoittelu kuin myös erityinen suunnitelmallisuus. Sen sijaan Ruotsin törkeän veropetoksen säännöksessä ei ole mainintaa kokonaisarvioinnista, vaan törkeysarviointiin vaikuttavat väärien asiakirjojen käyttö, harhaanjohtava kirjanpito sekä teon tekeminen osana järjestelmällistä tai laajaa rikosta taikka erityinen vaarallisuus.

Kokonaisuutena voidaan siten todeta, että vaikka suomalaiset säännökset usein saavat vaikutteensa ennen kaikkea muista Pohjoismaista, poikkeaa suomalainen verorikossääntely tietyiltä osin ruotsalaisesta verorikossääntelystä. Säännösten osalta on kuitenkin nähtävillä se, että ne juontuvat samanlaisesta taustasta. Sen sijaan yhdysvaltalaisen veropetossäännöksen voi katsoa näistä irralliseksi, sillä jo yhden säännöksen malli eroaa

keskeisesti suomalaisesta ja ruotsalaisesta vastineestaan. Veropetossäännöstä voidaan kuitenkin tietyllä tasolla pitää universaalina, sillä suomalainen, ruotsalainen ja yhdysvaltalainen veropetossäännös kuitenkin keskeisesti muistuttavat toisiaan ja niiden taustalla vaikuttavat tavoitteet ovat yhteneväisiä. Onkin siis perusteltua ajatella veropetosta tietyllä tapaa perustavanlaatuisena rikoksena.

### **5.3 Tutkimuksen arviointi ja jatkotutkimusehdotukset**

Kokonaisuutena arvioiden tutkimuksen voidaan todeta vastanneen sille asetettuihin tavoitteisiin. Tutkimuksen ensimmäisenä tavoitteena oli analysoida rikoslain sääntelyn historiaa ja sen taustalla vaikuttaneita syitä rikoslain 29 luvun osalta. Kyseiseen tutkimuskysymykseen on pyritty vastaamaan pääluvussa 2 ja 3 sekä vetää aiheen johtopäätökset yhteen johtopäätösten ensimmäisessä alaluvussa. Kuten todettua, erityisesti verorikossäännösten muutokset ovat tapahtuneet pitkän ajanjakson kuluessa, joten ne kuvastavat hyvin mennyttä yhteiskuntaa ja vallinneita kriminaalipoliittisia näkökulmia. Vuosien varrella verorikossäännökset ovat muotoutuneet sellaisiksi, kuin me tunnemme ne nykypäivänä.

Sen sijaan muut rikokset julkista taloutta vastaan ovat ennen kaikkea aikansa tuotos, jonka myötä säännökset on nostettu osaksi rikoslain 29 lukua muuttuneen yhteiskunnan ja sen eri arvojen myötä. Tuskinpa sata vuotta sitten on mietittykään avustuspetosten kriminalisointeja tai sitä, kuinka paheksuttavana esimerkiksi työttömyysvakuutusmaksupestoksia voidaan tulevaisuudessa pitää.

Toisena tutkimuskysymyksenä tässä pro gradu -tutkielmassa oli, mikä on verorikossääntelyn nykytilanne tänä päivänä. Tähän tutkimuskysymykseen on pyritty vastaamaan tutkimuksen pääluvussa 4, jossa tarkastellaan rikoslain 29 luvun verorikosten nykytilannetta ja pyritään avaamaan niitä seikkoja, jotka erottavat esimerkiksi lievän veropetoksen normaalimuotoisesta veropetoksesta.

Kolmantena tutkimuskysymyksenä tässä pro gradu -tutkielmassa oli, miten verorikossääntely eroaa ruotsalaisesta ja yhdysvaltalaisesta sääntelystä. Myös tähän tutkimuskysymykseen pyrittiin vastaamaan pääluvussa 4, jossa myös vedettiin yhteen eri maiden verorikossäännösten erot ja yhteneväisyydet.

Keskeistä on kuitenkin huomata, että käsillä oleva tutkimus on pro gradu -tutkielma, jonka vuoksi muun muassa sen laajuudelle on asetettu selkeät rajoitukset. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, ettei tutkimus voi laajuudessaan yltää esimerkiksi oikeusvertailun osalta niin syvälle kuin esimerkiksi väitöskirjalla voitaisi päästä. Tämä asettaa oman rajoituksensa tutkimuksen arvioinnille. Onkin tärkeää huomata, ettei tällä tutkimuksella ole tavoiteltu kaiken kattavaa analyysiä jokaisen tutkimuskysymyksen osalta, vaan ennen kaikkea kattavaa yleiskuvausta siitä, mitä rikoslain 29 luku pitää sisällään eri rikossäännösten osalta, mikä on verorikossäännösten nykytilanne yleisellä tasolla sekä kuinka suomalainen neliportainen verorikossääntely poikkeaa ruotsalaisesta ja yhdysvaltalaisesta vastineestaan.

Talousrikollisuutta voidaan odottaa olevan myös tulevaisuudessa. Siten tulevaisuudessa uudenlaisia rikollisuuden muotoja voi ilmetä, jolloin uusien kriminalisointien tarve kasvaa. Samalla myös perinteisempiä rikoksia esiintyy, joskin se, missä määrin, jää nähtäväksi.

Yhteiskunnallisen kehityksen tekijät viittaavat siihen, että kriminologian ja samalla kriminaalipolitiikan merkitys tulee kasvamaan Suomessa samalla kun kansainvälistymiseen liittyvät tekijät vauhdittavat kasvua. Rajat ylittävä rikollisuus saattaakin nousta tulevaisuuden suureksi ongelmaksi, jolloin rikollisuuden tutkimuksessa tulee kehittää uusia lähestymistapoja, joilla vastata nyky maailman ja tulevaisuuden tilaan.<sup>250</sup>

Tulevaisuus tuo mukanaan tarpeen myös tulevaisuuden ennustamiselle ja rikosten ennaltaehkäisylle. Yhtenä jatkotutkimusehdotuksena onkin tutkia nykyistä suomalaisen yhteiskunnan tilaa sekä sen kansainvälisiä verrokkeja ja selvittää, tulisiko rikoslain 29 lukua laajentaa koskemaan uusia kriminalisointeja. Uusimmista kriminalisoinneista tämänhetkisinä esimerkkeinä rikoslain rikoksista julkista taloutta vastaan ovat avustusrikokset ja työttömyysvakuutusmaksupetokset. Uudessa tutkimuksessa voitaisiinkin selvittää, olisiko näiden säännösten rinnalle tarpeen nostaa muita samankaltaisia tai tulisiko säännösten alaa laajentaa nykyisestä. Kriminologinen tutkimus kykenisi parhaassa tapauksessa vastaamaan erilaisiin kysymyksiin ja ongelmiin joko lyhyellä tai pitkällä aikavälillä.

Toisaalta mielenkiintoista voisi olla suunnata tutkimuksellinen katse vielä vahvemmin historiaan. Jatkotutkimusehdotuksena onkin, että esimerkiksi veropetossäännöksen eri versioita verrattaisi kunkin säännöksen voimaantulon jälkeisiin rikostilastoihin. Kyseinen tutkimus voisi antaa näkökulmaa siihen, kuinka erilaiset veropetossäännöksen muutokset

---

<sup>250</sup> Sutela 2016, 427–428.

ovat vaikuttaneet veropetosten lukumääriin ja ovatko siten esimerkiksi rangaistusasteikon ankaroittaminen tai kvalifioidun tekemuodon lisääminen rikoslakiin vaikuttaneet veropetosten määrään.

Kokonaisuutena arvioiden rikokset julkista taloutta vastaan jättävät vielä paljon tutkittavaa. Jääkin nähtäväksi, miten säännökset kehittyvät edelleen ja miten tulevaisuuden yhteiskunta ja kriminaalipoliittiset suuntaukset vaikuttavat siihen.

Rikosoikeudellinen sääntely, kuten muutkin lait, on alati muuttuvaa ja muutettavissa olevaa oikeutta. Ideaalitalanteessa sääntelyn voidaankin katsoa seuraavan yhteiskunnallista kehitystä, sillä se saa oikeutuksensa yhteiskunnassa vallitsevasta oikeusmoraalista ja oikeudellisista käsityksistä. Rikosoikeudelliselta sääntelyltä odotetaan kuitenkin tietynlaista jatkuvuutta, sillä yhteiskunnan moraaliset näkemykset ja oikeuskulttuuri muuttuvat hitaasti. Tämän vuoksi rikosoikeudellisia säännöksiä ei pidä mennä muuttamaan hätiköidysti tai pienen päättäjäjoukon kulloisenkin poliittisen näkemyksen perusteella, vaan muutokset rikoslakiin tulee tehdä tarkkaan harkiten. Oikeuden pysyvyyttä korostaakin erityisesti jo yli sata vuotias veropetossäännöksemme, jonka perusolemus myös universaalina pidettävälle rikokselle, on säilynyt hyvin läpi rikoslain päivitysten.