

MYÖS KOKONAISUUTENA ARVOSTELLEN TÖRKEÄ
– veropetoksen kokonaistörkeysarvostelu oikeuskäytännön valossa

Lapin yliopisto
Oikeustieteiden tiedekunta
Rikosoikeus
Pro gradu -tutkielma
Sofia Trabelsi
Kevät 2023

Lapin yliopisto, oikeustieteiden tiedekunta

Työn nimi: Myös kokonaisuutena arvostellen törkeä – veropetoksen kokonaistörkeysarvostelu oikeuskäytännön valossa

Tekijä: Sofia Trabelsi

Koulutusohjelma ja oppiaine: Oikeustiede, rikosoikeus

Työn laji: Pro gradu -tutkielma/Maisteritutkielma X Lisensiaatintutkimus__

Sivumäärä, liitteiden lukumäärä: XI + 72, 2

Vuosi: 2023

Tiivistelmä:

Rikosoikeudellinen kokonaisarvostelulauseke on rikoslain kokonaisuudistuksen yhteydessä törkeiden rikosten tunnusmerkistöihin liitetty kvalifiointiperuste, mutta sen tarkempaa sisältöä ei ole kirjattu lainsäädäntöön. Tutkielman tavoitteena on lainopin ja empiirisen oikeustutkimuksen keinoin tutkia, millä perustein törkeän veropetoksen kokonaisarvostelulauseke täyttyy. Lisäksi tutkielmassa pohditaan kokonaisarvostelulausekkeen suhdetta rikosoikeudelliseen laillisuusperiaatteeseen.

Tutkielman tarkoitus on selvittää, mikä tekee veropetoksesta myös kokonaisuutena arvostellen törkeän. Tuomioistuinratkaisujen avulla saadaan selville, miten lainsoveltajat ovat käytännössä tulkinneet törkeän veropetoksen kokonaisarvostelulauseketta. Tutkimuksen empiirinen aineisto koostuu Rovaniemen hovioikeuden törkeää veropetosta koskevista ratkaisuista vuosina 2010–2019.

Johtopäätöksenä todetaan kokonaistörkeyden arvioinnin olevan tapauskohtaista kokonaisharkintaa. Kokonaistörkeyttä koskeva vaatimus tulee helpommin täytetyksi, mitä useampi kvalifiointiperuste tekoon sopii, ja kokonaisarvostelu voidaan myös suorittaa pelkästään arvioimalla rikoksen törkeyttä kvalifiointiperusteen tapauskohtaisen ilmenemismuodon pohjalta. Veropetoksen kokonaistörkeyttä lisääviä yleisiä seikkoja ovat pitkä tekoaika, tekokertojen ja osatekojen suuri määrä, suunnitelmallisuus sekä puutteellisen kirjanpidon hyödyntäminen rikoksessa tai sen puuttuminen kokonaan. Kokonaistörkeysarviointi suoritetaan teoriassa kuuliaisesti käytännön tuomioistuintyössä, eikä lauseketta tulkita ristiriitaisesti lain sanamuodon kanssa, mutta se vaatii täsmentämistä.

Avainsanat: rikosoikeus, rikoslaki, törkeä veropetos, kokonaisarvostelulauseke

X Tutkielma ei sisällä muita kuin tekijän/tekijöiden omia henkilötietoja.

SISÄLLYS

Lähteet	V
Lyhenteet	XI
1 Johdanto	1
1.1 Tutkimuksen tausta ja lähtökohdat.....	1
1.2 Tutkimusongelma ja -metodi.....	3
1.3 Tutkimuksen aineisto ja rakenne.....	7
2 Talousrikoksista	10
2.1 Talousrikoksen määritelmä	10
2.2 Talousrikokset	12
2.3 Verorikokset osana talousrikollisuutta	15
2.3.1 Yleistä	15
2.3.2 Nykyiset säännökset ja tunnusmerkit	18
2.3.3 Yleiset edellytykset.....	23
3 Kokonaisarvostelulausekkeesta	28
3.1 Rikoslain kokonaisuudistuksesta.....	28
3.1.1 Lyhyesti kokonaisuudistuksen vaiheista.....	28
3.1.2 Törkeysjarrustus rikoslain kokonaisuudistuksessa.....	30
3.1.3 Kokonaisarvostelulauseke rikoslain kokonaisuudistuksessa	32
3.2 Kokonaisarvostelulauseke ja laillisuusperiaate	34
3.2.1 Laillisuusperiaate	34
3.2.2 Epätäsmällisyyskielto.....	38
3.2.3 Kokonaisarvostelulausekkeen ja laillisuusperiaatteen sekä epätäsmällisyyskiellon suhteesta.....	39
4 Törkeät veropetokset	41
4.1 Yleistä.....	41
4.2 Oikeuskirjallisuudessa esitetyjä näkemyksiä ja oikeuskäytäntöä kokonaistörkeysarvioinnista	43
4.2.3 Veropetoksen kokonaistörkeyden arviointia korkeimmassa oikeudessa	45
4.3.4 Alustavia päätelmiä veropetoksen kokonaistörkeyden arvioinnista.....	47
5 Kokonaistörkeyden arviointi oikeustapausten valossa	50
5.1 Yleistä ja lukumäärätietoja	50
5.2 Tutkimusaineiston analyysi	53
5.2.1 Arvioinnin lähtökohtia	53

5.2.2 Tutkimuskysymys 1: Kokonaistörkeysarvostelu veropetoksissa.....	57
5.2.3 Tutkimuskysymys 2: Kokonaistörkeysarvostelun suorittanut taho	61
5.3 Huomioita kokonaistörkeysarviointista tuomioistuimissa.....	67
6 Johtopäätökset.....	70
Liite 1: Rovaniemen hovioikeuden törkeitä veropetoksia koskevat tuomiot vuosina 2010–2019	73
Liite 2: Kaaviot.....	74

Lähteet

Kirjallisuus

Alvesalo, Anne: Talousrikostorjunnan haasteet, teoksessa Anne Alvesalo – Sari Heiskanen – Janne Laukkanen – Erja Virta (toim.), *Huojuva talous*, Markku Hirvonen 60 vuotta. Poliisiammatti-korkeakoulu, Espoo 2006, s. 47–62.

Eskola, Jari – Suoranta, Juha: Johdatus laadulliseen tutkimukseen. Osuuskunta Vastapaino, Tampere 1998.

Frände, Dan – Matikkala, Jussi – Tapani, Jussi – Tolvanen, Matti – Viljanen, Pekka – Wahlberg, Markus: Keskeiset rikokset. Edita Publishing Oy, 4. uudistettu ja laajennettu painos, Helsinki 2018.

Grönqvist, Henrik: Om strafflagsreformen i Finland. Teoksessa Bratholm, Anders – Christie, Nils – Opsahl, Torkel (red.): *Lov og frihet. Festskrift til Johs. Andenæs på 70-årsdagen, 7. september 1982*. Universitetsforlaget, Oslo 1982, s. 139–150.

Hallberg, Pekka – Karapuu, Heikki – Ojanen, Tuomas – Scheinin, Martin – Tuori, Kaarlo – Viljanen, Veli-Pekka: Perusoikeudet. Päivittyvä verkkojulkaisu, Alma Talent Oy. (Viitattu 28.3.2023)

Heikkilä, Tarja: Tilastollinen tutkimus. Edita Publishing Oy, 9. uudistettu painos, Helsinki 2014.

Hirvonen, Ari: Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan. Yleisen oikeustieteen julkaisuja 17, Helsinki 2011.

Hirvonen, Markku – Määttä, Kalle: Harmaa talous ja talousrikollisuus: Ilmenemismuodot ja torjunta. Edita Publishing Oy. Helsinki 2018.

Keinänen, Anssi – Väättänen, Ulla: Empiirinen oikeustutkimus – Mitä ja milloin?, teoksessa Oikeus-tieteellinen opinnäyte: artikkeleita oikeustieteellisten opinnäytteiden vaatimuksista, metodista ja arvostelusta. Edita Publishing Oy, 2016. s. 246–271.

- Kolehmainen, Antti*: Tutkimusongelma ja metodi lainopillisessa työssä. Teoksessa Miettinen, Tarmo (toim.): Oikeustieteellinen opinnäyte – Artikkeleita oikeustieteellisten opinnäytteiden vaatimuksista, metodista ja arvostelusta. Edilex 2015, s. 1–22.
- Koponen, Pekka*: Tahallisuudesta talousrikoksissa. Oikeustiede–Jurisprudentia XXXV/2002 s. 235–342.
- Korkka-Knuts, Heli - Frände, Dan – Helenius, Dan*: Yleinen rikosoikeus. Edita Publishing Oy, 3. uudistettu painos. Helsinki 2020.
- Koskela, Tarja*: Rikoksen kokonaistörkeyden arviointi KKO:n ratkaisukäytännön valossa. Edilex 7/2021, Edita Publishing Oy 2021.
- Kukkonen, Reima*: Velallisen rikokset: tunnusmerkistöt ja yleiset opit. Edita Publishing Oy 2018.
- Kultalahti, Jukka*: Empiirinen metodi oikeudellisen tulkinnan apuvälineenä. Teoksessa Keinänen, Anssi – Kilpeläinen, Mia – Väättänen, Ulla (toim.), Empiirisen oikeustutkimuksen kokemukset, haasteet ja tulevaisuus. Itä-Suomen yliopiston oikeustieteellisiä julkaisuja 26/2010.
- Lahti, Raimo*: Rikosoikeuden yleisten oppien uudistamisesityksen arviointia, teoksessa Lahti, Raimo – Lappi-Seppälä, Tapio (toim.) Rikosoikeudellisia kirjoituksia VII, Pekka Koskiselle 1.1.2003 omistettu. Suomalainen lakimiesyhdistys, Helsinki, 2003.
- Lahti, Raimo*: Rikosoikeudellisesta oikeuslähde- ja soveltamisopista, teoksessa Huovila, Mika – Lahti, Raimo – Ojala, Timo (toim.) Rikostuomion perustelevinen. Helsingin hovioikeuden julkaisuja. Helsinki 2005.
- Lahti, Raimo*: Talousrikosoikeuden uudistamisen erityispiirteistä ja ongelmista, teoksessa Alvesalo, Anne – Heiskanen, Sari – Laukkanen, Janne – Virta, Erja (toim.) Huojuva talous, Markku Hirvonen 60 vuotta. Poliisiammattikorkeakoulu, Espoo 2006, s. 47–62.
- Lappi-Seppälä, Tapio – Hakamies, Kaarlo – Helenius, Dan – Melander, Sakari – Nuotio, Kimmo – Ojala, Timo – Rautio, Ilkka*: Rikosoikeus. Alma Talent Oy, 5. uudistettu painos, Helsinki 2022.

- Matikkala, Jussi*: Näkökohtia rikosoikeuden yleisiä oppeja koskevan lainsäädännön uudistamiseksi annetusta HE 44/2002:sta, teoksessa Lahti, Raimo – Lappi-Seppälä, Tapio (toim.) Rikosoikeudellisia kirjoituksia VII, Pekka Koskiselle 1.1.2003 omistettu. Suomalainen lakimiesyhdistys, Helsinki 2003.
- Melander, Sakari*: Kriminalisointiteoria – rangaistavaksi säätämisen oikeudelliset rajoitukset. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja A-sarja N:o 288. Vammala 2008.
- Melander, Sakari*: Rikosoikeudellinen laillisuusperiaate ja rikosoikeudellinen tulkinta. Defensor Legis 4/2015, s. 644–661.
- Nieminen, Kati – Lähteenmäki, Noora*: Johdatus oikeuden empiiriseen tutkimiseen, teoksessa Nieminen, Kati – Lähteenmäki, Noora (toim.) Empiirinen oikeustutkimus. Gaudeamus Oy, Helsinki 2021.
- Nummenmaa, Lauri*: Käyttäytymistieteiden tilastolliset menetelmät. Tammi Oy, 3. uudistettu painos, Helsinki 2009.
- Nuotio, Kimmo*: Taloudellisen rikollisuuden arviointi rikosoikeuden yleisten oppien kannalta. Lakimies 6/1995, s. 950–985.
- Ojala, Timo*: Teleologinen tulkinta ja oikeusperiaatteiden punninta rikostunnusmerkistön tulkinnassa, teoksessa Huovila, Mika – Lahti, Raimo – Ojala, Timo (toim.) Rikostuomion perustelevinen. Helsingin hovioikeuden julkaisuja. Helsinki 2005.
- Tapani, Jussi*: Petos liikesuhteessa. Talousrikosoikeudellinen tutkimus. Suomalainen Lakimiesyhdistys, Gummerus Kirjapaino, Jyväskylä 2004.
- Tapani, Jussi – Tolvanen, Matti – Hyttinen, Tatu*: Rikosoikeuden yleinen osa: Vastuuoppi. Alma Talent Oy, 3. uudistettu painos, Helsinki 2019.
- Träksman, Per Ole*: Taloudellinen rikollisuus ja yhteiskunta: taloudellisen rikollisuuden käsite, yleisyys ja vaikutukset, teoksessa Taloudellinen rikollisuus. Lakimiesliiton koulutuskeskuksen julkaisuja n:o 32. Suomen Lakimiesliiton Kustannus Oy, Helsinki 1981, s. 13–30.

Tuomi, Jouni – Sarajärvi, Anneli: Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Kustannusosakeyhtiö Tammi, Uudistettu laitos, Helsinki 2018.

Virolainen, Jyrki – Martikainen, Petri: Tuomion perustelevminen. Talentum. Helsinki 2010.

Vuorenpää, Mikko – Helenius, Dan – Hietanen-Kunwald, Petra – Hupli, Tuomas – Koulu, Risto – Lappalainen, Juha – Lindfors, Heidi – Niemi, Johanna – Rautio, Jaakko – Saranpää, Timo – Turunen, Santtu – Virolainen, Jyrki: Prosessioikeus. Alma Talent Oy, 6. uudistettu painos, Helsinki 2021.

Äimä, Kristiina: Veroprosessioikeus. WSOYpro Oy, Helsinki 2011.

Virallislähteet

HE 66/1988 vp: Hallituksen esitys Eduskunnalle rikoslainsäädännön kokonaisuudistuksen ensimmäisen vaiheen käsittäväksi rikoslain ja eräiden muiden lakien muutoksiksi. Helsinki 1988.

HE 94/1993 vp: Hallituksen esitys Eduskunnalle rikoslainsäädännön kokonaisuudistuksen toisen vaiheen käsittäväksi rikoslain ja eräiden muiden lakien muutoksiksi. Helsinki 1993.

HE 309/1993 vp: Hallituksen esitys Eduskunnalle perustuslakien perusoikeussäännösten muuttamisesta. Helsinki 1993.

HE 6/1997 vp: Hallituksen esitys Eduskunnalle oikeudenkäyttöä, viranomaisia ja yleistä järjestystä vastaan kohdistuvia rikoksia sekä seksuaalirikoksia koskevien säännösten uudistamiseksi. Helsinki 1997.

HE 16/1997 vp: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi rikoslain 29 luvun 1 §:n muuttamisesta. Helsinki 1997.

HE 44/2002 vp: Hallituksen esitys Eduskunnalle rikosoikeuden yleisiä oppeja koskevan lainsäädännön uudistamiseksi. Helsinki 2002.

LaVM 6/1990 vp: Lakivaliokunnan mietintö n:o 6 hallituksen esityksen HE 66/1988 vp johdosta rikoslainsäädännön kokonaisuudistuksen ensimmäisen vaiheen käsittäväksi rikoslain ja eräiden muiden lakien muutoksiksi. Helsinki 1990.

KM 1976:72: Rikosoikeuskomitean mietintö 1976:72. Oikeusministeriö, Helsinki 1976.

OLJ 5/1984: Rikoslain kokonaisuudistus I. Rikoslakiprojektin ehdotus. Oikeusministeriön lainvalmisteluosaston julkaisu, Helsinki 1984.

OLJ 6/1985: Rikoslain kokonaisuudistus I. Tiivistelmä lausunnoista. Oikeusministeriön lainvalmisteluosaston julkaisu, Helsinki 1985.

OLJ 5/2000: Rikosoikeuden yleisiä oppeja koskevat säännökset. Rikoslakiprojektin ehdotus. Oikeusministeriön lainvalmisteluosaston julkaisu, Helsinki 2000.

PeVL 31/2002 vp: Perustuslakivaliokunnan lausunto Hallituksen esityksestä rikosoikeuden yleisiä oppeja koskevan lainsäädännön muuttamiseksi. Helsinki 2002.

PeVM 25/1994 vp: Perustuslakivaliokunnan mietintö n:o 25 hallituksen esityksestä perustuslakien perusoikeussäännöksiä muuttamisesta. Helsinki 1994.

Sisäasiainministeriö 1997: Talousrikostorjunnan vuosiraportti 1996. Talousrikollisuuden ja harmaan talouden torjunta Suomessa. Poliisiosaston julkaisusarja 3/1997. Helsinki 1997.

Muut lähteet

Harmaa talous & talousrikollisuus. (14.4.2023). Rikostorjunta. Viitattu 9.4.2023. Saatavilla: <https://www.vero.fi/harmaa-talous-rikollisuus/torjunta/torjuntatilastot/rikostorjunta/>

Poliisi. (ei pvm.). Talousrikokset. Viitattu 9.4.2023. Saatavilla: <https://poliisi.fi/talousrikokset>

Sisäministeriö. (ei pvm.). Talousrikollisuus ja harmaa talous. Viitattu 28.3.2023. Saatavilla: <https://intermin.fi/poliisiasiat/talousrikollisuus-ja-harmaa-talous>

Tilastokeskus. Tilastokeskuksen StatFin-tietokanta: Käräjäoikeuksissa ratkaistut rikosasiat 2017–2021. Saatavilla: <http://www.stat.fi/tup/tilastotietokannat/index.html>.

Oikeuskäytäntö

Korkein oikeus

KKO 2004:86

KKO 2005:144

KKO 2007:102

KKO 2008:18

KKO 2011:35

KKO 2013:57

KKO 2015:52

KKO 2017:98

KKO 2018:47

KKO 2019:105

KKO 2019:33

KKO 2019:93

Rovaniemen hovioikeus

Törkeitä veropetoksia (RL 29:2) koskevat tuomiot vuosina 2010–2019, ks. liite 1.

Lyhenteet

EIS	yleissopimus ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojaamiseksi (Euroopan ihmisoikeussopimus, SopS 18–19/1990)
EU	Euroopan unioni
HE	hallituksen esitys eduskunnalle
HO	hovioikeus
KKO	korkein oikeus
KM	komiteanmietintö
KO	käräjäoikeus
KP-sopimus	Kansalaisyhteiskunnan ja poliittisten oikeuksien koskevan kansainvälisen yleissopimuksen (SopS 7–8/1976)
LaVM	lakivaliokunnanmietintö
OK	oikeudenkäymiskaari (1.1.1734/4)
OVML	laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (9.9.2016/768)
PeVL	perustuslakivaliokunnan lausunto
PeVM	perustuslakivaliokunnan mietintö
RL	rikoslaki (19.12.1889/39)
PL	Suomen perustuslaki (11.6.1999/731)
ROL	laki oikeudenkäynnistä rikosasioissa (11.7.1997/689)
SopS	Suomen säädöskokoelman sopimussarja
VML	laki verotusmenettelystä (18.12.1995/1558)
vp	valtiopäivät
YK	Yhdistyneet kansakunnat

1 Johdanto

1.1 Tutkimuksen tausta ja lähtökohdat

Rikoslain (39/1889, RL) kokonaisuudistus saatettiin alkuun vuonna 1972, kun asetettiin kokonaisvaltaisen rikosoikeusuudistuksen perusteita selvittämään rikosoikeuskomitea.¹ Rikoslain kokonaisuudistuksen yhteydessä rikoslain erityisessä osassa siirryttiin käytäntöön, jossa rikokset pääsääntöisesti porrastetaan törkeyden mukaan kolmeen ryhmään: perustekomuotoon, privilegioituun eli lievään tekomuotoon ja kvalifioituun eli törkeään tekomuotoon. Rikosten kvalifioinnissa on noudatettu periaatetta, jonka mukaisesti tunnusmerkistöön liitetään luettelo tilanteista, joissa rikos tulee ankarammin rangaistavaksi. Rikoslain kokonaisuudistuksen yhteydessä näistä kvalifiointiperusteiden listoista on tullut tyhjentyviä. Törkeysluokituksen merkityksen lisäksi asiaa valmisteltaessa rikosoikeuskomitea painotti, että mitä törkeämmästä rikoksesta on kyse, sitä vähemmän harkintaa rikoksen tunnusmerkistö voi sallia. Rikos voi tulla ankarammin arvosteltavaksi vain laissa nimenomaan mainituissa tilanteissa, ja lisäksi edellytetään, että rikosta mainituissa tapauksissa on myös kokonaisuutena arvosteltuna pidettävä perusmuotoa vakavampana.²

Edellä mainittu, niin sanottu rikosoikeudellinen kokonaisarvostelulauseke (*”ja rikos on myös kokonaisuutena arvostellen törkeä”*) on liitetty rikoslain kvalifioituihin säännöksiin. Törkeiden rikosten tunnusmerkistöissä luetellaan ensin vaihteleva määrä tilanteita, mikä tekee rikoksesta törkeän. Rikoslain kokonaisuudistuksessa noudatetun linjan mukaisesti nimenomaisesti mainitun kvalifiointiperusteen (myöhemmin myös *erityinen kvalifiointiperuste*) täyttymisen lisäksi myös törkeyttä koskevan kokonaisarvostelulausekkeen tulee täytyä, eli teon on oltava myös kokonaisuutena arvostellen törkeä (myöhemmin myös *yleinen kvalifiointiperuste*). Kokonaisarvostelulausekkeen tarkempaa sisältöä ei ole kuitenkaan kirjattu lainsäädäntöön. Tämän tutkielman tarkoituksena onkin selvittää kokonais-törkeysarviointin tarkempaa sisältöä sekä sen saamaa merkitystä ja tulkintaa käytännön tuomioistuintyössä.

Rikosoikeudellinen vastuu edellyttää, että teko on tunnusmerkistön mukainen. Kokonaisarvostelulauseke on mainittu jokaisessa törkeän rikoksen tunnusmerkistössä. Lainkäyttäjän tulee siten aina

¹ KM 1976:72, s. 3 ja 330–334.

² HE 66/1988 vp, s. 19.

kiinnittää huomiota rikoksen kokonaistörkeyteen, kun se arvioi, voiko syytetyn tuomita rangaistukseen rikoksen törkeästä tekemuodosta. Siirtyminen rikoslain kokonaisuudistuksen yhteydessä avoimista kvalifiointiperusteluetteloista tyhjentäviin edellyttää rikosten entistä huolellisempaa arviointia törkeän tekemuodon kohdalla ja lisäksi tuomion hyvää perustelua. Tulkinnanvarainen vaatimus teon kokonaistörkeydestä voi huonoimmassa tapauksessa johtaa siihen, että kokonaistörkeysarviointi on jossain määrin riippuvainen lainkäyttäjän subjektiivisesta tulkinnasta, vaikka toki lainkäyttäjän harkintavaltaa rajoittaa muun muassa aikaisempi oikeuskäytäntö, ennakoitavuusvaatimus sekä muut rikoslaintulkintaa ohjaavat säännöt ja periaatteet. Tuomioistuintyö on kuitenkin inhimillistä toimintaa ja kokonaistörkeyden arvioiminen itsenäisenä kvalifiointiperusteena voinee helposti jäädä vähemmälle huomiolle erityisten kvalifiointiperusteiden rinnalla juuri sen epämääräisyyden vuoksi. Kun lakia tulkitsee kirjaimellisesti, erityisen kvalifiointiperusteen lisäksi kokonaistörkeyden on kuitenkin aina täytyttävä, eikä esimerkiksi veropetoksesta tee törkeää veropetosta pelkästään se, että rikoksessa on tavoiteltu huomattavaa taloudellista hyötyä.³

Kokonaisarvostelulausekkeen tulkinnanvaraisuus voi olla ongelmallista rikosoikeudellisen laillisuusperiaatteen näkökulmasta. Kokonaisarvostelulausekkeen kannalta olennaisin laillisuusperiaatteen alaperiaatteista on epätäsmällisyyskielto, joka kieltää lainsäätäjää säätämästä liian laajoja ja epäselviä kriminalisointeja. Lainsäätäjä ei saa säätää sellaisia kriminalisointeja, joista on epäselvää, onko jokin teko rangaistava vai ei, ja toisaalta lainkäyttäjä taas ei saa tuomita rangaistusta sellaisesta teosta, josta ei ole selvää, kattaako kriminalisoinnin sanamuoto sen vai ei. Lain käytännössä saama sisältö ei myöskään saisi olla kiinni säännösten tulkinnasta, eli yksittäisen lainkäyttäjän näkemyksestä. Kuten edellä jo todettu, kokonaisarvostelulauseke on kieliasultaan niin epämääräinen, että tutkielmassa on perusteltua pohtia sen suhdetta laillisuusperiaatteeseen ja erityisesti epätäsmällisyyskieltoon laajemminkin.

Talousrikoksilla tarkoitetaan yrityksen tai muun yhteisön toiminnan yhteydessä tai niitä hyväksi käyttäen tapahtuvaa, oikeudettomaan, välittömään tai välilliseen taloudelliseen hyötyyn tähtäävää toimintaa. Talousrikokset ovat nykypäivänä yksiä keskeisimpiä rikosoikeuden painopistealueita ja niiden yhteiskunnallinen merkittävyys on suuri. Yhteiskunnallinen merkittävyys ei ole pelkästään sen takia suuri, että on tärkeää suojata muun muassa arvopaperimarkkinoiden toimintaa tai valtion fiskaalisia intressejä, vaan on myös tärkeää pyrkiä suojaamaan tehokkaan taloudellisen toiminnan edellyttämää

³ Huomattavan taloudellisen hyödyn tavoittelu on ensimmäinen kahdesta törkeän veropetoksen tunnusmerkistön erityisistä kvalifiointiperusteista (RL 29:2).

luottamusta. Useat talousrikokset vääristävät kilpailua sekä aiheuttavat yhteiskunnallisesti ja moraalisesti haitallisia vaikutuksia talouden rakenteissa ja vaihdantaprosesseissa. Veropetokset ovat talousrikoksista yleisimpiä.⁴ Edellä mainituilla perusteilla, ja lisäksi oman kiinnostuksen vuoksi, tutkielmassa käsitellään nimenomaan veropetosten kokonaistörkeyttä.

1.2 Tutkimusongelma ja -metodi

Törkeä veropetos vaatii, että rikoksella tavoitellaan huomattavaa taloudellista hyötyä tai rikos tehdään erityisen suunnitelmallisesti. Lisäksi teon tulee olla myös kokonaisuutena arvostellen törkeä. Laissa, lain esitöissä eikä oikeuskirjallisuudessa ole kuitenkaan juurikaan avattu sitä, milloin kokonaistörkeyden voidaan katsoa toteutuvan veropetoksien kohdalla. Tutkielman tarkoitus on tutkia oikeuskäytännön valossa törkeään veropetokseen johtaneita tuomioita ja erityisesti niiden teonkuvauksissa ilmeneviä tosiseikastoja, joiden perusteella törkeään veropetoksen kokonaisarvostelulauseke on täyttynyt, toisin sanoen tavoitteena on kuvata tuomioistuinratkaisujen perusteella tosiseikastoja, joiden perusteella tekoa on kokonaisuutena arvostellen pidetty törkeänä. Tutkimusaineisto koostuu Rovaniemen hovioikeuden tuomioista, joissa vastaajan syyksi on luettu törkeään veropetoksen tunnusmerkistön mukainen menettely.

Tuomioistuinratkaisujen perusteella pyritään selvittämään, miten lainsoveltajat ovat käytännössä tulkinneet törkeään veropetoksen kokonaisarvostelulauseketta. Aineistosta pyritään löytämään ne tilanteet, joissa törkeään veropetoksen tunnusmerkistökäsitelmä ”ja veropetos on myös kokonaisuutena arvostellen törkeä” on katsottu täyttyneen. Tavoitteena on myös kuvata niitä seikkoja, joilla on katsottu olevan merkitystä kokonaisarvostelulausekkeen tulkinnassa. Tutkimuksessa aineisto on ryhmitelty tietyiksi tyypeiksi sen mukaan, onko kokonaistörkeys vain todettu, onko kokonaistörkeyttä perusteltu toisella kvalifointiperusteella, onko kokonaistörkeys perusteltu joillain muilla seikoilla vai onko kokonaistörkeys jäänyt toteamatta. Edelleen tutkimuksessa aineisto on ryhmitelty tyypeiksi sen mukaan, kenen tahon toimesta (syyttäjä, käräjä- vai hovioikeus) kokonaistörkeyttä on arvioitu ja kuinka sitä on arvioitu eli millä tavalla, missä laajuudessa.

Tutkielman tarkoitus on pyrkiä ensinnäkin vastamaan kysymykseen siitä, millä perusteella veropetos voidaan katsoa myös kokonaisuutena arvostellen törkeäksi. Toisena tutkielman tarkoitus on tuottaa

⁴ Sisäministeriö, ei pvm.

tietoa siitä, kenen (syyttäjä, käräjä- vai hovioikeus) arvio rikoksen kokonaistörkeydestä yleensä jää voimaan siten, että muut tahot vain hyväksyvät arvion kommentoimatta sitä enempää ja millä tavalla lainkäyttäjät perustelevat teon kokonaistörkeyttä. Tutkielman tarkoituksena on pyrkiä selvittämään, miten kokonaisarvostelulauseketta sovelletaan ja tulkitaan käytännön lainsoveltamistilanteissa ja lisäksi niiden mahdollisten epäkohtien esille tuominen, mitkä liittyvät tähän. Tutkielmassa on tarkoitus myös pohtia tarkemmin kokonaisarvostelulausekkeen suhdetta laillisuusperiaatteeseen ja erityisesti epätäsmällisyyskieltoon, koska lauseke on suhteellisen ympäripyöreä ja tulkinnanvarainen.

Tutkimusmetodologialla tarkoitetaan sääntöjä ja ohjeita eli menetelmäoppia siitä, kuinka tieteellistä tutkimusta tulisi tehdä.⁵ Tutkimukseni koostuu kahdesta osasta; se on sekä lainopillinen että empiirinen oikeustutkimus. Tutkimuskysymysten selvittäminen edellyttää lainopin lisäksi oikeuskäytännön analysoimista, minkä vuoksi tutkimuksessa hyödynnetään empiiristä oikeustapausaineistoa. Perinteisesti suomalaisen oikeustutkimuksen suosituin metodi on ollut lainopillinen eli oikeusdogmaattinen metodi, jonka tutkimuskohteena on voimassa oleva oikeus.⁶ Lainopillinen tutkimus on kiistatta oikeustieteellisen tutkimuksen ydinaluetta. Tutkimukseni on lainopillinen niiltä osin, kun siinä tarkastellaan kokonaisarvostelulausekkeen ottamista osaksi lainsäädäntöä, sen suhdetta laillisuusperiaatteeseen sekä törkeiden veropetosten sääntelytaustaa ja käytäntöä.

Lainopin keskeinen tehtävä on tulkita ja systematisoida oikeussäännöksiä, voimassa olevan oikeuden selvittäminen. Lainopin tutkimuskohteena ovat oikeusnormit ja sen tehtävänä on selvittää oikeusnormilauseen sisältöä.⁷ Tutkimuksessa tulkitaan ja systematisoidaan lainopillisessa tutkimuksessa käytettävien metodein tietyn tunnusmerkistökäytännön, veropetoksen kokonaisarvostelulausekkeen säännöstä ja soveltamiskäytäntöä. Tulkintaperusteina on käytetty pääasiassa lainsäädännön kielellistä ilmaisua ja tarkoitusta, reaalisia argumentteja, oikeuskäytäntöä sekä lainoppia.⁸ Tutkimuskohteena olevaa oikeussääntöä tulkitaan lakitekstien, lainvalmistelutöiden, oikeustieteellisen kirjallisuuden ja tuomioistuinratkaisujen perusteella.

Empiirisen aineiston hyödyntäminen tutkimuksessa oli tarkoituksenmukaista, sillä kokonaisarvostelulausekkeen käytännössä saama sisältö on mahdotonta analysoida paneutumatta tarkemmin nimenomaan lainkäyttäjien näkemykseen, mikä taas onnistui parhaiten tutustumalla tuomioiden

⁵ Nummenmaa 2009, s. 23.

⁶ Hirvonen 2011, s. 21.

⁷ Hirvonen 2011, s. 22–26.

⁸ Ks. Kolehmainen 2015, s. 10–17.

perusteluihin. Kokonaistörkeysarvioinnin tutkiminen olisi haastavaa kirjallisuuden tai pelkästään lain esitöiden avulla, sillä niissä törkeysarvioinnille annetaan varsin vähän eväitä. Myös korkeimman oikeuden oikeuskäytäntöä on muodostunut verrattain vähän koskinen nimenomaan veropetosten kokonaistörkeysarviointia. Nimensä mukaisesti, tutkielman osana on täten empiirinen tarkastelu kokonaistörkeysarvostelusta veropetosten yhteydessä Rovaniemen hovioikeuden ratkaisukäytännössä.

Tieteellinen tutkimus voidaan jakaa empiiriseen ja teoreettiseen tutkimukseen.⁹ Empiirinen tutkimus hyödyntää kokemusperäistä tietoa, ja teoreettinen tutkimus taas koostuu rationaalisista eli järkiperäisistä toiminnoista, kuten loogisesta päättelystä ja käsitteiden määrittelystä. Empiirinen tutkimus tuottaa tietoa todellisuudesta, mutta tiedon luotettavuus on syystä altis kritiikille, sillä esimerkiksi inhimillisen toiminnan mittaaminen ja sitä koskevien luotettavien lainalaisuuksien osoittaminen ei ole samalla tavalla mahdollista kuin esimerkiksi fysiikassa. Empiirinen tieto on havaintotodellisuudesta järjestelmällisesti hankittua tietoa, jota pyritään käyttämään jossain määrin systemaattisesti.¹⁰ Tutkimusta varten koottu tutkimusaineisto¹¹ on tutkimuksen ydin ja toimii teorian ohella empiirisen tutkimuksen tekemisen perustana.¹²

Empiirinen oikeustutkimus on oikeustieteen piirissä tehtävästä empiirispainotteisesta tutkimuksesta käytetty termi. Empiirinen lähestymistapa oikeuteen eroaa lainopillisesta tutkimuksesta siten, että tutkimuksen tarkoituksena ei ole tulkita tai systematisoida oikeusnormeja tai pohtia oikeutta yksinomaan teoreettisesti, vaan tutkia esimerkiksi sitä, millaisia vaikutuksia oikeusnormeilla ja oikeudellisilla käytännöillä on tai miten oikeutta käytetään.¹³ Empiirisen oikeustutkimuksen kohteena tulee olla oikeudellinen ilmiö, kuten oikeudellisten toimijoiden päätöksenteko tai lakien synty ja lainsäädäntöön vaikuttaminen, ja siinä tulee käyttää empiirisen tutkimuksen metodeja kokemusperäisen tiedon hankintaan, analysointiin ja päätelmien tekemiseen.¹⁴

Empiirisessä oikeustutkimuksessa tutkimusote voi olla määrällinen eli kvantitatiivinen tai laadullinen eli kvalitatiivinen. Määrällinen tutkimus perustuu teoreettisen tutkimuksen perusteella kehitettyihin menetelmiin ja sen avulla voidaan selvittää esimerkiksi eri asioiden välisiä riippuvuuksia tai

⁹ Näin mm. Nummenmaa 2009, s. 22–24.

¹⁰ Keinänen – Väättänen 2016, s. 246–247.

¹¹ Aineisto voi olla tutkimusta varten hankittua eli primaarista tai alun perin johonkin muuhun tarkoitukseen kerättyä eli sekundaarista. Heikkilä 2014, s. 13.

¹² Heikkilä 2014, s. 12–13.

¹³ Nieminen – Lähteenmäki 2021, s. 11.

¹⁴ Keinänen – Väättänen 2016, s. 249.

tutkittavassa ilmiössä tapahtuneita muutoksia. Asioita kuvataan numeerisin suurein ja monesti tuloksia havainnollistetaan taulukoin ja kuvioin. Aineistosta saatuja tuloksia pyritään yleistämään tilastollisen päättelyn keinoin, ja määrällisen tutkimuksen avulla yleensä saadaan kartoitettua olemassa oleva tilanne.¹⁵ Kvantitatiivisessa tutkimuksessa voidaan myös testata, toteutuuko jokin teoriasta johdettu hypoteesi käytännössä tai tutkimusongelma voi olla myös jonkin ilmiön tai käyttäytymisen kuvaileminen ja syiden selvittäminen tai ratkaisun löytäminen siihen, miten jokin asia pitäisi toteuttaa.¹⁶

Laadullinen tutkimusote sisältää lukuisia erilaisia traditioita, suuntauksia, tiedonhankinta- ja analyysimenetelmiä sekä tapoja tulkita aineistoja, mutta yhteistä koko laadullisen tutkimuksen kirjolle on sen kohdistuminen reaali maailmaan. Laadullisen tutkimuksen aineisto on ilmiöiltään tekstiä ja voi muodostua muun muassa lainvalmistelumateriaalista tai tuomioistuinten ratkaisuksista. Laadullinen tutkimus auttaa ymmärtämään ja selittämään tutkimuskohdetta, esimerkiksi viranomaisten toimintaa, eikä tutkimuksessa ole tavoitteena saada yleistettävää tietoa samassa merkityksessä kuin kvantitatiivisessa tutkimuksessa, jonka vuoksi laadullinen tutkimus voi perustua pieneenkin tapausmäärään.¹⁷

Tässä tutkielmassa empiirinen tutkimusaineisto koostuu edellä kerrotun tavoin hovioikeuden ratkaisuksista, joiden perusteella on tarkoitus selvittää sekä veropetoksen kokonaistörkeysarvostelua että sen roolia tuomioistuintyössä. Tutkimusaineiston analyysissä käytetään laadullisia menetelmiä. Laadullisen aineiston analyysitapoja on monia ja ne usein käytännössä kietoutuvat toisiinsa.¹⁸ Tässä tutkielmassa analysointitapoina on käytetty lähinnä sisällön analyysia ja tyypittelyä. Sisällönanalyysillä pyritään saamaan vastaus siihen, mitkä seikat tekevät veropetoksesta *myös kokonaisuutena arvostellen törkeän*. Tyypittelyllä taas pyritään ryhmittelemään aineisto tietyiksi tyypeiksi, selviksi ryhmiksi. Aineisto on ensinnäkin ryhmitelty sen mukaan, onko kokonaistörkeys vain todettu, onko kokonaistörkeyttä perusteltu toisella kvalifiointiperusteella, onko kokonaistörkeys perusteltu joillain muilla seikoilla vai onko kokonaistörkeys jäänyt toteamatta. Toiseksi aineisto on ryhmitelty sen mukaan, kenen toimesta (syyttävä, käräjä- vai hovioikeus) kokonaistörkeyttä on arvioitu ja lisäksi käsitellään jokaisen kohdalla sitä, kuinka kokonaistörkeyttä on arvioitu. Analysoinnin apuvälineenä käytetään

¹⁵ Heikkilä 2014, s. 15.

¹⁶ Keinänen – Väättänen 2016, s. 254.

¹⁷ Keinänen – Väättänen 2016, s. 259–260. Ks. lisää aineiston koosta laadullisessa tutkimuksessa esim. Tuomi – Sarajärvi 2018, s. 97–99.

¹⁸ Eskola – Suoranta 1998, s. 115.

kvantifiointia, eli analyysia jatketaan siten, että aineistosta tuotetaan määrällisiä tuloksia, sillä sen avulla saa parhaiten kuvan siitä, kuinka yleinen jokin tietty asia on tutkimusaineistossa ollut.¹⁹

1.3 Tutkimuksen aineisto ja rakenne

Tutkimuksen lähdeaineisto koostuu oikeuskirjallisuudesta, lainsäädännöstä, lainvalmisteluaineistosta sekä korkeimman oikeuden oikeuskäytännöstä. Lisäksi empiristä tutkimusta varten Rovaniemen hovioikeudesta pyydettiin annetut ratkaisut vuosilta 2010–2019 hakusanalla *törkeä veropetos**. Osa-päätökset ja kanteluasioissa annetut ratkaisut pyydettiin jättämään aineistosta pois. Asiakirjat toimitettiin sähköisesti, ja aineisto koostui 65:stä hovioikeuden päätöksestä. Aineistoon sisältyy varsinaiset ratkaisut sisältävien tuomiolauselmien lisäksi hovioikeuden tuomiot, joista löytyy tiedot valittajista, valituksen kohteesta, vastapuolten vastineista, asian käsittelystä hovioikeudessa ja ratkaisusta sekä muutoksenhaun kohteena olleet käräjäoikeuksien tuomiot kokonaisuudessaan. Hovioikeuden päätöksestä on kyse silloinkin, kun asialle ei ole myönnetty jatkokäsittelylupaa ja käräjäoikeuden ratkaisu jää pysyväksi. Näissä päätöksissä myös liitteenä on käräjäoikeuden asiassa antama tuomio.

Kuten edellä kerrottu, Rovaniemen hovioikeudesta saatu aineisto koostui 65:stä eri päätöksestä. Tutkimusaineistosta on jätetty pois 11 päätöstä, joissa syyte on jätetty tutkimatta tai hylätty esimerkiksi vanhentuneena tai *ne bis in idem* -kiellon vuoksi.²⁰ Koska tutkimuksen tarkoituksena on selvittää, millä perusteella tekoa on kokonaisuutena arvostellen pidetty törkeänä, tutkimusaineistosta on lisäksi jätetty pois kuusi tapusta, joissa rikosnimike on muuttunut törkeää veropetosta lievemmäksi. Edelleen kahdessa tapauksessa vastaaja oli peruuttanut valituksensa.

Tutkimusaineisto kutistui näin ollen 46 päätökseen, tapauskokonaisuuteen, joissa oli yhteensä 82 vastaajaa. Monissa tapauksissa vastaajia ja syytekohtia oli enemmän kuin yksi, sillä lähtökohtaisesti yksi

¹⁹ Tuomi- Sarajärvi 2018, s. 121. Ks. tyypittelystä ja kvantifioinnista esim. Eskola – Suoranta 1998, s. 119–136 ja sisällön erittelystä esim. Tuomi – Sarajärvi 2018, s. 103–146.

²⁰ *Ne bis in idem* -periaate (”ei kahdesti samassa asiassa”) on yksi oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin periaatteista. Ketään ei saa tutkia ja rangaista toiseen kertaan rikoksesta, josta hänet on jo lopullisesti vapautettu tai tuomittu syylliseksi. Periaate on ilmaistu Euroopan unionin perusoikeuskirjan 50 artiklassa sekä Suomea sitovissa kansainvälisissä sopimuksissa, kuten Euroopan ihmisoikeussopimuksen 7 lisäpöytäkirjan 4. artiklassa ja kansalaisoikeuksia ja poliittisia oikeuksia koskevan sopimuksen 14 artiklassa. Verorikoksissa periaate näyttäytyy siten, että verotukseen liittyvästä rangaistavasta teosta ei voida nostaa rikossyytettä, jos samasta teosta on jo määrätty veronkorotus, sillä veronkorotus rinnastuu rikosoikeudelliseen rangaistukseen, eli toisin sanoen veronkorotus hallinnollisena seuraamuksena katsotaan tavoitteiltaan ja ankaruudeltaan saman kaltaiseksi kuin rikosoikeudellinen rangaistus. Verohallinnon syventävä vero-ohje *Ne bis in idem* -periaate ja verotus (antopäivä 18.10.2021).

tapaus- ja rikoskokonaisuus käsitellään yhdessä oikeudenkäynnissä. Useimmissa tapauksissa kyse ei ollut pelkästään veropetoksesta vaan kyseessä oli laajempi talousrikoskokonaisuus, johon liittyi veropetosten, tai useiden veropetosten, lisäksi muun muassa kirjanpitorikoksia, salakuljetusta ja velallisen epärehellisyyttä. Tutkimusaineistossa on otettu huomioon vain törkeään veropetokseen (RL 29:2) johtaneet tuomiot, jonka vuoksi kaikkien vastaajien tuomiot eivät ole tulleet osaksi tutkimusaineistoa. Törkeään veropetokseen johtaneita tuomioita oli 64:n vastaajan osalta 82 kappaletta.

Asiassa tulee huomioida myös se, mistä asiasta hovioikeuteen on valitettu. Oikeudenkäymiskaaren (4/1734, OK) 26 luvun 1 §:n mukaan oikeudenkäynti hovioikeudessa koskee käräjäoikeuden ratkaisun kohteena ollutta asiaa valituksessa ja mahdollisessa vastauksessa vedotulta osalta. Jos käräjäoikeuden tuomioon rikosasiassa haetaan muutosta ainoastaan rangaistusseuraamuksen osalta, hovioikeus ei saa ilman erityistä syytä tutkia, onko vastaaja syyllistynyt hänen syykseen luettuun tekoon (OK 26:2). Kahdeksassatoista tuomiossa ei hovioikeudessa haettu muutosta syyksilukemisen osalta. Nämä 18 päätöstä, joissa valitus tai vastavalitus kohdistui rangaistuksen mittaamiseen tai vahingonkorvaukseen, on päätetty jättää lopullisesta tutkimusaineistosta. Tapausten jättämistä tutkimusaineistoon olisi puoltanut se, että käräjäoikeuksien tuomiot muodostuivat käytännössä varsin tärkeiksi tutkimuskohteiksi, sillä usein hovioikeus on ilmoittanut tuomiossaan vain lyhyesti hyväksyvänsä käräjäoikeuden perustelut syyksilukemisen osalta. Lisäksi, kuten edellä mainittu, hovioikeus voisi joka tapauksessa tutkia syyllisyyden, jos sillä olisi siihen erityisiä syitä. Tapaukset on kuitenkin jätetty aineistosta pois sen vuoksi, jotta saadaan luotettavampia tutkimustuloksia siitä, kenen toimesta kokonaistörkeysarviointi yleensä suoritetaan. Tämä painavampana perusteena puolsi tapausten jättämistä tutkimusaineistosta pois.

Lisäksi kolmessa tapauksessa hovioikeus ei myöntänyt jatkokäsittelylupaa²¹, jolloin hovioikeus totesi päätöksessään seuraavasti:

”Hovioikeus on tutkinut jatkokäsittelyluvan myöntämisen edellytykset. Valituksessa esitettyjen seikkojen perusteella ei ole ilmennyt perusteltua aihetta epäillä käräjäoikeudessa suoritettun näytön arvioinnin oikeellisuutta. Käräjäoikeuden ratkaisun ja valituksen perusteella asiassa ei ole myöskään ilmennyt aihetta epäillä käräjäoikeuden ratkaisun lopputuloksen oikeellisuutta. Jatkokäsittelylupaa ei ole tarpeen myöntää siitäkään syystä, että se olisi tärkeää lain soveltamisen kannalta muissa samanlaisissa asioissa. Luvan myöntämiseen ei ole muutakaan painavaa syytä.”

²¹ Jatkokäsittelylupajärjestelmä tuli voimaan vuoden 2011 alusta lukien ja siitä säädetään oikeudenkäymiskaaren 25 a luvussa. Jatkokäsittelylupajärjestelmän tarkoituksena on kohdentaa resurssit tarkoituksenmukaisesti. Jatkokäsittelyluvasta kerrotaan lisää kappaleessa 5.1.

Nämä kolme päätöstä, joissa jatkokäsittelylupaa ei myönnetty, on kuitenkin taas päätetty jättää tutkimusaineistoon. Perusteena se, kuten jo edellä mainittu, että käräjäoikeuksien tuomiot muodostuivat käytännössä varsin tärkeiksi tutkimuskohteiksi ja se, että tapauksissa, joissa jatkokäsittelylupaa ei ole myönnetty, käräjäoikeuden ratkaisu on kuitenkin tutkittu hovioikeuden toimesta myös syyllisyyden osalta. Edellä mainituilla syillä katson, että tapaukset, joissa jatkokäsittelylupaa ei ole myönnetty, on ollut perusteltua sisällyttää tutkimusaineistoon, joka lopulta muodostui 64:stä törkeään veropetokseen johtaneesta hovioikeuden tuomiosta.

Tutkielma koostuu johdanto- ja päätäntöluvujen lisäksi neljästä pääluvusta. Toisessa luvussa keskitytään talousrikoksen määritelmään ja yleisesti talousrikoksiin. Lisäksi luvussa keskitytään verorikoksiin osana talousrikoksia sekä käydään läpi verorikoksien tunnusmerkistöt ja yleiset edellytykset veropetoksesta tuomitsemiselle. Tutkielman kolmannessa luvussa käydään lyhyesti läpi rikoslain kokonaisuudistuksen eri vaiheita ja kokonaisarvostelulausekkeen ottamista osaksi rikoslakia pakollisena kvalifointiperusteena. Edelleen luvussa käsitellään kokonaisarvostelulausekkeen ja laillisuusperiaatteen sekä epätäsmällisyyskiellon välistä suhdetta. Tutkielman luvussa neljä käsitellään erityisesti törkeitä veropetoksia ja törkeiden veropetosten kokonaistörkeysarvostelua oikeuskirjallisuuden ja korkeimman oikeuden ratkaisukäytännön avulla. Viidennessä luvussa keskitytään Rovaniemen hovioikeudesta kerätyn empiirisen tutkimusaineiston analyysiin ja sen johtopäätöksiin.

2 Talousrikoksista

2.1 Talousrikoksen määritelmä

Rikosoikeudessa on jokseenkin vakiintunut talousrikosoikeuden alue, vaikka rikoslaisissa tai sen luku-systematiikassa talousrikoksen tai taloudellisen rikollisuuden määritelmiä ei käytetä.²² Taloudelliselle rikollisuudelle eli talousrikokselle ei ole yksiselitteistä ja selkeästi jäsentyvää määritelmää.²³ Yleisimmin on kyse taloudellisen toiminnan yhteydessä tehtävistä rikoksista. Taloudellinen rikollisuus voidaan jakaa sen mukaan, onko toiminta sellaisenaan rikollista vai tapahtuuko se sinänsä taloudellisen toiminnan puitteissa. Talousrikoksia eivät siis esimerkiksi ole kaikki rikokset, joilla puututaan uhrin taloudelliseen asemaa, vaan pikemminkin talousrikoksia ovat ne rikokset, joissa rikos tavalla tai toisella liittyy järjestäytyneeseen taloudelliseen toimintaan.²⁴ Ryhmittely rikoksen kohteen tai rikoksella loukattavan oikeushyvän perusteella on myös yksi tapa katsoa tekoja talousrikoksiksi.²⁵ Esimerkiksi verorikoksissa loukattu keskeisin oikeushyvä on valtion fiskaalinen intressi.

Sisäasiainministeriön rikostorjunnan vuosiraportissa *talousrikos* on määritelty yrityksen tai muun yhteisön toiminnan yhteydessä tai niitä hyväksi käyttäen tapahtuvaksi oikeudettomaan, välittömään tai välilliseen taloudelliseen hyötyyn tähtääväksi rangaistavaksi teoksi. Raportissa talousrikoksella tarkoitetaan myös muuta yritystoimintaan verrattavassa toiminnassa tapahtuvaa, huomattavaan taloudelliseen hyötyyn tähtäävää suunnitelmallista, rangaistavaa tekoa.²⁶ Edelleen vuosiraportissa *harmaa talous*²⁷ on määritelty taloudelliseksi toiminnaksi, joka tapahtuu viranomaisilta salassa toiminnasta saaduista tuloista menevien verojen ja maksujen välttämiseksi. Talousrikollisuuteen sisältyy sekä harmaaseen talouteen liittyviä laiminlyöntejä että lisäarvoa tuottamatonta rikollista toimintaa.²⁸

²² Hirvonen – Määttä 2018, s. 1.

²³ Taloudellisen rikoksen tai talousrikoksen käsitteelle ei ole annettu tarkkaa rikosoikeudellista sisältöä, vaan sitä käytetään yleisimmin väljäkässä kriminaalipoliittis-kriminologiseksi luonnehdittavassa merkityksessä. Rikosoikeuskomitea kuitenkin erotti jo vuonna 1976 taloudellista lainsäädäntöä vastaan ja julkista taloutta vastaan tehdyt rikokset, ja taloudellisen rikollisuuden selvittelytyöryhmä (1983) sisällytti käsitteen alaan elinkeino- ja yritystoiminnassa sekä muuten taloudellisen toiminnan yhteydessä tehdyt taloudelliseen hyötyyn tähtäävät rikokset. Lahti 2006, s. 51.

²⁴ Nuotio 1995, s. 950.

²⁵ Nuotio 1995, s. 950–951.

²⁶ Sisäasiainministeriön talousrikostorjunnan vuosiraportti 1996, s. 27.

²⁷ Myöskään harmaa talous ei ole rikosoikeudellinen käsite, vaikka monissa tilanteissa harmaaseen talouteen liittyvä teko voi periaatteessa täyttää talousrikoksen tai muun rikoksen tunnusmerkit. Suurin osa ilmi tulleista harmaan talouden tapauksista kuitenkin hoidetaan hallinnollisin toimenpitein, kuten jälkiverotuksen avulla. Ks. Hirvonen – Määttä 2018, s. 18.

²⁸ Sisäasiainministeriön talousrikostorjunnan vuosiraportti 1996, s. 6.

Kriteerien täytyessä, talousrikoksi katsotaan esimerkiksi rikokset julkista taloutta vastaan (RL 29 luku), elinkeinorikokset sekä muut rikoslain lahjusrikokset (RL 30 luku), petokset ja muu epärehellisyys (RL 36 luku), tieto- ja viestintärikokset (RL 38 luku), velallisen rikokset (RL 39 luku), säännöstelyrikokset ja salakuljetukset (RL 46 luku), työrikokset (RL 47 luku), ympäristörikokset (RL 48 luku), aineettomien oikeuksien loukkaukset (RL 49 luku), arvopaperimarkkinarikokset (RL 51 luku) ja sopimattomaan menettelyyn elinkeinotoiminnassa liittyvät rikokset. Talousrikoksia eivät taas ole esimerkiksi yksityishenkilönä tehdyt veropetokset, kavallukset ja velallisen rikokset elleivät ne tapahdu yritystoimintaan rinnastettavassa, huomattavaan taloudelliseen etuun tähtäävässä toiminnassa.²⁹ Talousrikosten tunnusmerkistöön liittyy usein edellytyksiä koskien muun muassa tekijää, tahallisuutta tai teon olosuhteita.³⁰

Talousrikollisuudella ei siis tarkoiteta samaa kuin valkokaulusrikollisuudella, sillä taloudellinen rikollisuus on osittain suppeampi, osittain laajempi käsite kuin valkokaulusrikollisuus. Valkokaulusrikollisuus on tyypillistä yksilörikollisuutta, kun taas taloudellinen rikollisuus lähtökohtaisesti on yhteisörikollisuutta. Taloudelliseen rikollisuuteen kuuluvat myös useat sellaisetkin edellä mainitut rikostyytit, kuten työrikokset ja ympäristörikokset, joita ei voida sisällyttää valkokaulusrikollisuuteen.³¹

Talousrikokset on syytä ymmärtää laajasti, ja ne ovatkin nykypäivänä keskeisimpiä rikosoikeuden painospistealueita. Talousrikollisuuden käsitteeksi on Suomessa vakiintunut poliisin käytössä oleva määritelmä, jossa talousrikoksella tarkoitetaan:

”- yrityksen, julkishallinnon tai muun yhteisön toiminnan yhteydessä tai niitä hyväksi käyttäen tapahtuvaa, huomattavaan välittömään tai välilliseen taloudelliseen hyötyyn tähtäävää rangaistavaa tekoa tai laiminlyöntiä. Yrityksen tai muun yhteisön toiminnan yhteydessä tai niitä hyväksi käyttäen tehdyllä teolla tai laiminlyönnillä tarkoitetaan, joko tosiasiallista tai tällaiseksi naamioitua yritystoimintaa, mutta ei kuitenkaan sellaista toimintaa, jossa teossa ainoastaan käytetään yrityksen tai yhteisön nimeä ellei toiminta tähtää huomattavaan välittömään tai välilliseen hyötyyn.”³²

Käsitteen mukaisiin talousrikoksiin kuuluvat talouselämän rikollisuus, jossa rangaistaviin tekoihin tai laiminlyönteihin syyllistytään pääsääntöisesti laillisen yritystoiminnan puitteissa. Toiseksi

²⁹ Ks. Hirvonen – Määttä 2018, s. 17–18 ja Lahti 2006, s. 51–52.

³⁰ Ks. esim. Hirvonen – Määttä 2018, s. 355–439 tai Frände ym. 2018, s. 663–864.

³¹ Träskman 1981, s. 14.

³² Alvesalo 2006, s. 291.

talousrikoksiksi katsotaan myös julkishallinnon virkamiesten talousrikollisuus sekä niin sanottu ammattimainen ja järjestäytynyt talousrikollisuus, jossa yritystä käytetään puhtaasti rikosentekovälineenä.³³

Edellä mainittu talousrikosten määritelmä pitää sisällään kaksi olennaista elementtiä: rikos tapahtuu yritystoiminnan kontekstissa, ja rikosentekijä tavoittelee teollaan taloudellista hyötyä. Määritelmä on myös riittävän joustava, sillä talousrikoksena voidaan pitää myös sellaisia tekoja, jotka on tehty yrityksissä, joiden ainoa tarkoitus on hankkia taloudellista etua rikollisella toiminnalla, jolloin kyse voi olla esimerkiksi keinotekoisesta järjestelystä, jossa kirjallisilla dokumenteilla ja yritysten välisellä sisäisellä rahaliikenteellä luodaan vaikutelma uskottavasta ja kannattavasta liiketoiminnasta.³⁴

Taloudellinen rikollisuus voidaan jakaa kahteen suureen ryhmään: rikoksiin, joita tehdään sinänsä laillisen taloudellisen toiminnan puitteissa, ja rikoksiin, jotka jo sellaisinaan ovat laitonta taloudellista toimintaa. Ensimmäiseen ryhmään kuuluvia rikoksia voidaan kutsua *talouselämän* rikollisuudeksi, kun taas toiseen ryhmään kuuluvat ovat *organisoidunutta taloudellista rikollisuutta*. Tyypiesimerkinä talouselämän rikollisuudesta voidaan mainita veropetokset ja työrikkokset, ja toiseen ryhmään kuuluvista rikoksista organisoidun varastetun tavaran kätkeminen. Kaikissa tapauksissa rajanveto ei kuitenkaan ole helppoa, kumpaan ryhmään jokin tietty rikos asettuu.³⁵

2.2 Talousrikokset

Suomessa rikosvastuun taustalla on perus- ja ihmisoikeuksista johdettujen ja yhteiskunnassa tärkeinä pidettyjen arvojen, joita rikosoikeudessa kutsutaan oikeushyviksi, välttäminen vaarantamisilta ja loukkauksilta, eli niiden suojaaminen. Perus- ja ihmisoikeuksien toteutumisen turvaaminen on julkisen vallan velvollisuus (PL 22 §). Säättämällä rikosvastuusta ja tehokkaalla rikosoikeusjärjestelmällä suojataan perustuslakiin kirjattuja oikeushyviä ja turvataan näin perustuslaissa olevien oikeuksien toteutuminen. Perusoikeuksilla on yksilöllinen ja yhteisöllinen ulottuvuus. Talousrikosten kriminalisoinnin taustalla on usein yksilöllinen ulottuvuus, esimerkiksi velallisen rikosten yhteydessä pyritään turvaamaan velkojien oikeutta saataviinsa, eli perustuslain 15 §:n mukaista omaisuuden suojaa. Kuitenkin monesti talousrikosten kriminalisoinnin taustalta voidaan löytää myös yhteisöllinen

³³ Alvesalo 2006, s. 291–292.

³⁴ Tapani 2004, s. 5.

³⁵ Träskman 1981, s. 16.

ulottuvuus, kuten verorikosten kriminalisoinnilla, koska niillä pyritään suojaamaan tehokkaan taloudellisen toiminnan edellyttämää luottamusta. Useat talousrikokset vääristävät kilpailua sekä aiheuttavat yhteiskunnallisesti ja moraalisesti haitallisia vaikutuksia talouden rakenteissa ja vaihdantaprosesseissa. Rikosoikeudellisella normistolla kuitenkin ei suojata taloutta sellaisenaan, vaan suojataan esimerkiksi luottamusta arvopaperimarkkinoiden toimintaan (arvopaperimarkkinarikokset) tai esimerkiksi valtion fiskaalisia intressejä (verorikokset).³⁶

Kaikessa rikoslainsäädännön kirjoittamisessa tulee kiinnittää huomiota rikosoikeudellisen laillisuusperiaatteen sisältämään epätäsmällisen rikoslain kieltoon sekä rikosoikeuden käyttöä rajoittaviin kriminalisointiperiaatteisiin, jotka nykyään johdetaan pääasiassa yleisistä perusoikeuksien rajoitusperiaatteista. On olemassa jännite vastakkaisiin suuntiin vaikuttavien pyrkimysten kesken: toisaalta laillisuusperiaatteesta johtuvan epätäsmällisyyskiellon vuoksi rikostunnusmerkistöt tulisi kirjoittaa mahdollisimman tarkkarajaisiksi, ja toisaalta talousrikossäännösten tulisi mahdollistaa niiden toimintaympäristöissä ja tekotavoissa tapahtuvia tulkinnan muutoksia enemmän kuin on yleensä tarpeen perinteisiä omaisuusrikoksia koskevia säännöksiä sovellettaessa.³⁷

Perinteisten omaisuusrikoksen kuin varkaus- ja vahingonteon (RL 28:1 ja 35:1) perustunnusmerkistöt ovat suhteellisen helppo kirjoittaa kohtuullisen tarkkarajaisesti ja merkitykseltään vakiintuneita käsitteitä käyttäen, kun taas talousrikosten tekotapojen kriminalisoimiseksi joudutaan tunnusmerkistöissä huomattavassa määrin turvautumaan normatiiviselle harkinnalle sijaa antaviin käsitteisiin³⁸ ja rangaistussäännökset kirjoittamaan yleisluontoisemmin. Väljien rikostunnusmerkistöjen ulottuvuuden harkintaan sisältyy usein haastavaa tasapainoilua kielletyn ja sallitun riskinaiheuttamisen tai menettelytavan kesken taloudellisessa toiminnassa. Tällaisilla rikossäännöksillä suojeltavat oikeushyvät eivät yleensä rajoitu yksilöllisiin etuihin, ja niillä on usein laajennettu rangaistavuutta vaarantamisvastuun eri muotoihin. Kaikki nämä edellä mainitut seikat lisäävät kiperien tulkintaongelmien esiintymistä talousrikosten yhteydessä.³⁹

³⁶ Ks. Hallberg ym., päivittyvä julkaisu, Perusoikeudet>II YLEINEN OSA>2. Perusoikeuksien soveltamisala>Mitä tahoja perusoikeussäännökset velvoittavat?>Julkinen valta perusoikeussäännösten kohteena, Tapani ym. 2019, s. 77–84 ja Kukkonen 2018, s. 25–26.

³⁷ Lahti 2006, s. 52–53.

³⁸ Kyseessä olevat käsitteet ovat vielä usein vahvasti sidoksissa tekojen toimintaympäristöjä sääntelevään aineelliseen lainsäädäntöön ja myös taloustieteelliseen käsitteistöön, vaikka vankeusuhkaiset rangaistussäännökset on pyritty keskittämään rikoslakiin ja kirjoittamaan muodollisesti mahdollisimman itsenäisesti ilman viittauksia erillislainsäädäntöön. Lahti 2006, s. 53.

³⁹ Lahti 2006, s. 53.

Talousrikos itsessään on usein suunnitelmallisesti järjestelty kokonaisuus, jonka tulkinta rikosoikeuden yleisten oppien kautta on haasteellista, ja talousrikosoikeudellisessa tutkimuksessa on monesti jouduttu toteamaan talousrikosten ja rikosoikeuden yleisten oppien välinen jännite.⁴⁰ Talousrikoksissa on monesti kysymys harkituista ja suunnitelmallisista oikeustoimista, ja myös teon seuraukset tai tunnusmerkistön edellyttämä teko-olosuhde usein riippuvat monitahoisista ja tahallisuuden arvioinnin kannalta vaikeaselkoisista seikoista. Tekojen seuraus voi realisoitua vasta pitkän ajan kuluttua ja riippua itse teon lisäksi muun muassa yleisistä taloudellisista olosuhteista, viranomaisten toimenpiteistä tai muista tekijän vaikutusmahdollisuuksien ulkopuolisista seikoista.⁴¹

Rikosoikeuden yleisten oppien soveltuvuuteen talousrikosten kohdalla liittyy muitakin ongelmia. Eräs talousrikoksille tunnusomainen piirre on, että yksittäisten tekojen sijasta on monesti tärkeää arvottaa tekosarjoja sekä niiden ilmentämää kokonaisjärjestelyä ja tarkoituksiperiä. Tähän nähden ristiriidassa tai ainakin jännitteisessä suhteessa on se perinteisen rikosoikeusajattelun vaatimus, jonka mukaan rikosvastuu edellyttää yksittäisteon ilmentämää syyllisyyttä ja rikostunnusmerkistön kuvauksesta on mahdollisimman tarkkarajaisesti ilmentävä tekoa, teko-olosuhteita ja teon mahdollista seurausta luonnehtivat tunnusmerkistötekijät. Onkin esitetty väite perinteisten rikosoikeusdoktriinien huonosta ja kärjistyneimmillään mahdottomasta soveltumisesta talousrikoksiin.⁴²

On myös huomattava, että oikeushenkilön toimintapiirissä tehdyistä rikoksista vastuuseen saattamiseen liittyy erityispiirteitä, joita ei ole ollut mahdollista hallita perinteisten osallisuussäännösten tai laiminlyöntivastuuopin avulla. Oikeushenkilön rangaistusvastuun käyttöönotto vuonna 1995 merkitsi uuden vastuumuodon omaksumista niin sanotuissa organisaatorikoksissa. Oikeushenkilön rangaistusvastuusta säännellään rikoslain yhdeksännessä luvussa. Lisäksi työ- ja ympäristörikoslukuihin otettiin erityiset yksilöllisen vastuun kohdentumista koskevat säännökset (RL 47:7 ja 48:7). Edelleen rikosoikeuden yleisten oppien uudistuksessa vuonna 2003 sisällytettiin osallisuussäännösten yhteyteen myös säännös oikeushenkilön puolesta toimisesta (RL 5:8).⁴³

Onkin esitetty, että olisiko perusteltua miettiä, olisiko syytä kehittää kokonaan omat, muusta rikosoikeudesta irralliset oikeusperiaatteet ja niihin soveltuvat yleiset opit talousrikosten osalta. Lahden mukaan tärkeä talousrikosoikeuden soveltamista koskeva kysymys on, missä määrin sen oikeuslähde- ja

⁴⁰ Tapani 2004, s. 93.

⁴¹ Ks. Koponen 2002, s. 253.

⁴² Lahti 2006, s. 52–53.

⁴³ Lahti 2006, s. 53.

laintulkintaopissa ja muissa yleisissä opeissa on erityispiirteitä. Lahti on puhunut talousrikosoikeuden eriytymisestä ja tarkoittanut tällä sitä, että rikosoikeudessa yleisesti sovellettavat opit sekä niiden ja oikeussääntöjen muodostama oikeusjärjestelmä mahdollistavat joustavuutta ja mukautumista dynaamisiin talousrikossäännösten tulkintoihin. Lahti on tällä muotoilulla puoltanut maltillista kantaa rikosoikeuden jonkinasteisin eriytymisen hyväksymisessä, mutta nostanut myös esiin sellaisen eriytymisen vaaratekijät, eli ennen kaikkea se, että talousrikosten vastuun ja siihen saattamisen edellytyksistä ruvettaisiin yleisesti soveltamaan ankarimmin kuin muilla rikosoikeuden osa-alueilla.⁴⁴ Tapanin näkemyksen mukaan on kuitenkin vaikea esittää kriteereitä, joiden perusteella voitaisiin puhua talousrikosoikeudesta oikeudenalana tai talousrikosoikeuden yleisistä opeista, mutta pitää täysin mahdollisena sitä, että talousrikosoikeudelliseksi mielletty tutkimus tuottaa sellaisia tuloksia, joista voidaan yleistää jonkinlaiset väljät talousrikosoikeuden yleiset opit.⁴⁵

Tyypillisimmät talousrikokset ovat veropetoksia, kirjanpitorikoksia, velallisen epärehellisyyttä ja erilaisia petoksia.⁴⁶ Talousrikosten ja harmaan talouden laajuuden tai siitä yhteiskunnalle aiheutuvien vahinkojen määrän mittaaminen on haastavaa, koska suuri osa harmaasta taloudesta on niin kutsuttua piilorikollisuutta, joka ei tule viranomaisten tietoon. Poliisin tietoon tuli vuonna 2022 yhteensä 2 085 talousrikosasiaa, joka on noin kuusi prosenttia enemmän kuin edeltävänä vuonna, ja rikosasioihin liittyi yhteensä 3 904 rikosnimikettä. Tutkittavana olevien rikosasioiden määrä nousi myös lähes kymmenellä prosentilla edellisvuoteen verrattuna. Avoimien talousrikosasioiden määrän trendi on ollut kasvava jo pidemmän aikaa, mikä kuvaa hyvin talousrikostutkiminnan kasvavaa työkuormaa. Myös talousrikoksiin liittyvät rikoshyötyä (26,7 miljoonaa euroa) ja rikosvahinkoja (n. 197 miljoonaa euroa) koskevat luvut kuvaavat hyvin, kuinka merkittäviä vahinkoja talousrikokset tuottavat yhteiskunnalle.⁴⁷

2.3 Verorikokset osana talousrikollisuutta

2.3.1 Yleistä

Hallituksen esityksen mukaan verorikoksilla tarkoitetaan sellaisia rangaistaviksi säädettyjä tekoja, joilla pyritään välttämään veroja tai niihin rinnastettavia julkisia maksuja taikka joilla muuten rikotaan verolakien säännöksiä. Verorikosten vaikutukset voivat ulottua välillisesti laajalle, sillä

⁴⁴ Lahti 2006, s. 57.

⁴⁵ Tapani 2004, s. 98.

⁴⁶ Poliisi, ei pvm.

⁴⁷ Harmaa talous & talousrikollisuus, 2023.

epärehellisellä menettelyllä verovelvollisuudestaan vapautuvat pääsevät muita verovelvollisia edullisempaan asemaan, millä saattaa olla ratkaiseva merkitys esimerkiksi yritysten välisessä kilpailutilanteessa. Siten verorikossäännökset osaltaan turvaavat myös verovelvollisten tasavertaisuutta.⁴⁸ Veropetosäännökset koskevat myös niin sanottuja tulliveropetoksia, joissa rikoksentekijän tarkoituksena on välttyä maksamasta EU:n ulkopuolisesta valtiosta unionin rajojen sisäpuolelle tuoduille tuotteille määrättävää tullia.⁴⁹ Tyypillinen tilanne on RL 29 luvun 1 §:n 3 kohdan mukainen passiivinen veropetos eli se, että kolmansista maista tuotavat tuotteet jätetään tullitoimipaikassa tullaamatta veron välttämistarkoituksessa.⁵⁰

Valtio kerää varansa pääasiallisesti veroina tai niihin rinnastettavina maksuina, ja verorikoksia koskevien säännösten on tarkoitus suojata tätä julkisen talouden tulojen hankintaa.⁵¹ Perustuslain (1999/731) 81 §:n mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Verotuksen oikeudenmukaisuuden edellytyksiä on, että kaikki verovelvolliset suorittavat veronsa lainsäädännön määräämällä tavalla. Mikäli näin ei tapahdu, verovelvollisuus ei jakaudu eri yhteiskuntaryhmien kesken niiden maksukyvyn mukaisesti, ja samalla vaarantuvat myös muut verotuksen tavoitteet, kuten esimerkiksi erilaiset sosiaaliset sekä kasvu- ja suhdannepoliittiset päämäärät. Verotuksen tavoitteiden saavuttamiseksi on ehdottoman tärkeää pystyä turvaamaan se, että verolainsäädäntöä noudatetaan tarkasti. Verorikossäännöksillä pyritään ennen kaikkea suojaamaan verotulojen lainmukaista kertymistä valtiolle sekä muille veronsaajina oleville julkisyhteisöille.⁵²

Verorikokset koetaan uhrittomiksi rikoksiksi, koska veronsaajat ovat persoonattomia. Verorasituksen jakautumisen oikeudenmukaisuus ja julkisten varojen käytön hyväksyttävyyden ovat keskeisiä tekijöitä veromoraalin ja veronmaksuymönteisyyden ylläpidon kannalta. Suurin osa verovelvollisista haluaa maksaa mahdollisimman vähän veroja. Veron minimoinnissa on kysymys verovelvollisen toimenpiteistä, joiden motiivina on veroedun saaminen. Niin sanotun minimointijärjestelyjen oikeudellinen arvostelu on porrastettu Suomessa kolmeen tyyppiin: *sallittuun verosuunnitteluun*, veronkorotukseen mahdollisesti johtavaan *veron kiertämiseen* ja veropetoksena rangaistavaan *verovilppiin*. Näiden

⁴⁸ HE 66/1998 vp, s. 52.

⁴⁹ Edellytyksenä se, että voidaan osoittaa veron välttämistarkoitus. Kts. HE 197/2008 vp, s. 5.

⁵⁰ Lappi-Seppälä ym. 2022, s. 959.

⁵¹ HE 66/1988 vp, s. 52.

⁵² HE 66/1988 vp, s. 52.

kolmen menettelytavan väliset erot eivät ole aivan yksiselitteisiä, ja erityisesti veronkierron ja verovilpin raja on häilyvä.⁵³

Verosuunnittelu on laillista menettelyä, jossa taloudellisten selvitysten perusteella minimoidaan verorasitus. Verosuunnittelua on tyypillisesti eri lakien tarjoamista vaihtoehdoista sen valitseminen, joka johtaa pienempään verorasitukseen, esimerkiksi toiminnalle annetaan verotuksellisesti mahdollisimman edullinen oikeudellinen muoto. Veron kiertämisessä taloudelliselle toimenpiteelle annetaan sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta (OVML 10 § ja VML 28 §). Veronkiertämisen taas erottaa verovilpistä ennen kaikkea se, annetaanko verottajalle vääriä tietoja, ja yleensä valeoikeustoimet kuuluvat rangaistavan verovilpin alueelle.⁵⁴

Verorikoksia ovat eriaisteiset veropetokset, verorikkomus ja verotusta koskevan tiedonantovelvollisuuden rikkominen. Verorikoksia koskevilla rangaistuksilla pyritään suojaamaan veronsaajien fisikaalisia intressejä. Rangaistavia ovat ne teot rikoslain nojalla, joiden avulla verolainsäädännön mukaiset verot ja maksut jäävät määräämättä tai määrätään liian alhaisina tai verovelvolliselle palautetaan veroa aiheuttomasti.⁵⁵ Verorikoksista säännellään rikoslain 29 luvussa, jossa säännellään rikoksista julkista taloutta vastaan.

Verolainsäädäntö määrittelee veropetoksen sisällön, joten veropetoksen tunnusmerkistön täyttävän menettelyn arvioimiseksi rikosoikeudellisesti on katsottava, mikä verolainsäädännön sisältö on. Se, miten valtio harjoittaa veropolitiikkaa ja määrittelee verolajit lainsäädännössä, vaikuttaa veropetosten rangaistavuuden alaan. Verorikosoikeus on siis sidoksissa vero-oikeuteen, sillä veropetoksen rangaistavuuden alaa ei voida määrittää ilman verolainsäädännön tuntemusta. Verolainsäädäntö määrittelee muun muassa eri verolajit, verovelvollisuuden sekä veron määräämisen ja verottomuuden perusteet. Verolaeista käy lisäksi ilmi, kuka verotuksen toimittaa sekä miten vero määrätään, tilitetään, ilmoitetaan ja maksetaan.⁵⁶

⁵³ Lappi ym. 2022, s. 930–932.

⁵⁴ Lappi ym. 2022, s. 932–933. Verovilpin ja veronkierron välisen rajanvedon kannalta ongelmallisia ovat olleet esimerkiksi tapaukset, joissa verottajalle on sinänsä annettu muodollisesti oikeita tietoja mutta toiminta on järjestetty tavalla, jossa verovastuu ja liiketoiminnan tosiasiallinen harjoittaminen kohdistuvat eri yhtiöille, jolloin voi tulla arvioitavaksi, onko verovastuuta yritetty välttää keinotekoisesti siten, ettei maksettavaa veroa lainkaan synny, tai onko verovastuu kohdennettu sellaiselle yhtiölle, jolla ei tosiasiallisesti ole veronmaksukykyä. Lappi ym. 2022, s. 934.

⁵⁵ Äimä 2011, s. 231.

⁵⁶ Frände ym. 2018, s. 663–664.

Verolainsäädännön lisäksi vero-oikeudellisella sanktiojärjestelmällä on vaikutusta veropetosten rangaistavuuden alaan, ja erityisesti Euroopan ihmisoikeussopimuksen (EIS) 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan *ne bis in idem* -kiellolla eli kahdesti tutkimisen, syyttämisen ja rankaisemisen kiellolla. Verotusmenettelyssä määrättävän veronkorotuksen, oma-aloitteisten verojen verotusmenettelyssä määrättävän veronkorotuksen ja veropetoksesta tuomittavan rangaistuksen välinen suhde on pyritty ratkaisemaan lainsäädännöllisesti⁵⁷, mutta käytännössä lainsäädännöllinen ratkaisu ei ole poistanut *ne bis in idem* -kieltoon liittyviä tulkintaongelmia.⁵⁸

2.3.2 Nykyiset säännökset ja tunnusmerkistöt

2.3.2.1 Veropetos

Rikoslain 29 luvun 1 § on veropetosta koskeva yleissäännös. Sen mukaan rangaistaan kaikenlaisten verojen ja veroon rinnastettavien julkisten maksujen petollinen välttäminen.⁵⁹ Veropetoksen tekotapatusmerkistö on lueteltu RL 29 luvun 1 §:n 1–4 kohdissa. Veropetoksen tekotapamuotoja ovat väärän tiedon antaminen, tiedon salaaminen, verotusta varten säädetyn velvollisuuden laiminlyönti eli passiivinen veropetos ja muu petollisuus. Veropetos edellyttää lisäksi, että verovelvollisen menettely aiheuttaa tai yrittää aiheuttaa veron määrättä jättämisen tai sen määräämisen liian alhaiseksi taikka veron aiheettoman palauttamisen.

2.3.2.1.1 Väärätiedon antaminen

Veropetoksen tyypillinen tekomuoto on väärän tiedon antaminen veron määräämiseen vaikuttavasta seikasta (RL 29:1 1k). Tiedon vääryys tarkoittaa objektiivista vääryyttä, ja väärän tiedon voi antaa suullisesti, kirjallisesti tai sähköisesti. Väärän tiedon antamista on arvioitava kyseisen verolain mukaisten veron määrääntymisen perusteiden sekä siihen liittyvän ilmoitusvelvollisuuden kautta. Veron määrääminen perustuu tiettyjen laissa määrättyjen kriteereiden täyttymiseen, ja ilmoitettavat tiedot koskevat näitä kriteerejä ja niiden määrää.⁶⁰

⁵⁷ ks. 1.12.2013 voimaan tullut laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta ja sen esityöt HE 191/2012 vp (hallituksen esitys eduskunnalle laiksi erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta sekä eräiksi siihen liittyviksi laeiksi) ja VaVM 15/2013 vp (valtiovarainvaliokunnan mietintö hallituksen esityksestä eduskunnalle laiksi erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta sekä eräiksi siihen liittyviksi laeiksi).

⁵⁸ Frände ym. 2018, s. 664.

⁵⁹ HE 66/1988 vp, s. 62.

⁶⁰ Frände ym. 2018, s. 665 ja Lappi-Seppälä ym. 2022, s. 952–953.

Väärä tieto ei ole välttämätöntä antaa välittömästi veroviranomaiselle, mutta väärä tieto on annettava nimenomaan verotusta varten, mikä tarkoittaa sitä, että tieto on annettava sellaiselle viranomaiselle, jonka toimenpiteet voivat vaikuttaa verovelvolliselle määrättävään veroon, ja väärän tiedon pitää koskea veron määräämiseen vaikuttavaa seikkaa. Verotettavan tulon ilmoittaminen liian pienenä tai vähennyskelpoisen menon ilmoittaminen liian suurena ovat tyypillisiä rikoksen tekemuotoja. Väärä tieto voi koskea esimerkiksi sitäkin, kenen verovelvollisen tuloista on kysymys tai tulon veronalaisuudesta annetaan muuten vääriä tietoja.⁶¹

Lähtökohtana voidaan pitää, että tieto on väärä, jos veroilmoitukselle merkitään totuutta vastaamaton luku tai luku merkitään väärään kohtaan. Veroilmoitukselle voidaan ilmoittaa verovelvollisesta myös muita vääriä tietoja, kuten esimerkiksi ilmoittamalla vastoin todellisuutta, ettei yrityksellä ole lainkaan toimintaa. Kun tieto annetaan vapaamuotoisella selvityksellä, tieto on väärä, kun selvitys sisältää verotuksen toimittamisen kannalta virheellisiä tosiseikkoja. Silloin taas, kun kyseessä on verovelvollisen itsensä täysin vapaamuotoisesti laatima asiakirja, jossa mikään annettu yksittäinen tieto ei ole sinänsä väärä, mutta tiedot asiayhteytensä tai osittaisen puutteellisuutensa vuoksi antavat verotukseen vaikuttavista faktoista virheellisen kuvan, on vääryysarviointi ongelmallisempaa. Edellä kuvatussa tilanteessa vääryysarviointi tapahtuu tällöin verosta objektiivisin perustein päättävän viranomaisen näkökulmasta, ja jos tiedot aiheuttavat sen, että verot määrätään alhaisemmiksi kuin silloin, jos objektiivisesti toimivalla päätöksentekijällä olisi ollut käytettävissään kaikki asiaan liittyvä tieto, tieto on tunnusmerkistön tarkoittamalla tavalla lähtökohtaisesti väärä.⁶²

Lasku- ja siirtovirheet jäävät lähes aina veropetossäännöksen soveltamisalan ulkopuolelle, jos virhe sisältyy verottajalle toimitetussa ilmoituksessa olevaan laskutoimitukseen ja jos laskelman perustiedot ovat oikeat, sillä verovelvollisen ilmoitusvelvollisuus koskee perustietoja eikä erilaisten verotuslaskelmien suorittaminen siihen kuulu. Sen sijaan esimerkiksi tuloslaskelmassa tai taseessa oleva laskuvirhe on väärä tieto tai mikäli virhe sisältyy verovelvollisen haltuun jääviin asiakirjoihin, esimerkiksi kirjanpitoon.⁶³

Verovelvollisen virheellinen laintulkinta ei johda rikosvastuuseen, mikäli veroviranomaiselle on annettu menosta päätöksentekoa varten riittävät tiedot, jotka eivät ole vääriä. Rikosvastuun kannalta on

⁶¹ HE 66/1988 vp., s. 62, Frände ym. 2018, s. 665 ja Lappi-Seppälä ym. 2022, s. 952–956.

⁶² Lappi-Seppälä ym. 2022, s. 952–953.

⁶³ Lappi-Seppälä ym. 2022, s. 954.

siis olennaista se, onko veroviranomaisella käytettävissään oikeat ja riittävät tiedot tosiseikoista verotuspäätöksensä perusteeksi, eikä merkitystä ole sillä, onko verovelvollinen osannut tulkita verosäännöksiä oikein.⁶⁴

2.3.2.1.2 Salaaminen

Tietojen salaamisesta säädetään RL 29 luvun 1 §:n 2 kohdassa ja sillä tarkoitetaan kokonaisten tulotai varallisuuslajien ilmoittamatta jättämistä tai sitä että tiedot annetaan epätäydellisinä tai että tietystä tulolajista on jätetty ilmoittamatta vain osa.⁶⁵ Veron määräämiseen vaikuttavan seikan salaaminen voi tapahtua ainoastaan verotusta varten annetussa ilmoituksessa. Esitöiden mukaan tämä täsmennys poistaa epävarmuuden siitä, tarkoitetaanko laissa myös muussa yhteydessä kuin veron määräämistä varten annettavassa ilmoituksessa tapahtuvaa salaamista. Verovelvollinen ei ole esimerkiksi verotarkastuksen yhteydessä velvollinen oma-aloitteisesti ilmoittamaan kaikkia verotukseen vaikuttavia seikkoja, mutta hän ei kuitenkaan saa johtaa viranomaisia harhaan vääriä tietoja antamalla.⁶⁶

2.3.2.1.3 Passiivinen veropetos

Veropetoksen kolmantena tekemuotona on passiivinen veropetos. Verovelvollinen syyllistyy passiiviseen veropetokseen tunnusmerkistön mukaan silloin, kun hän veron välttämistarkoituksessa laiminlyö verotusta varten säädetyn velvollisuuden, jolla on merkitystä veron määräämiselle (RL 29:1 3 k). Passiivisessa veropetoksessa rangaistavaa on siis jo ilmoittamis- tai muun velvollisuuden laiminlyönti, jos se on tapahtunut veron välttämistarkoituksessa ja jos laiminlyönnillä on merkitystä veron määräämiselle. Tunnusmerkistön täytyminen edellyttää kyseessä olevassa tekotavassa muista tekotavoista poiketen korostettua tahallisuutta.⁶⁷

2.3.2.1.4 Muu petollisuus

Verolainsäädännön moninaisuuden vuoksi tunnusmerkistössä ei ole ollut mahdollista yksityiskohtaisesti luetella kaikkia niitä epärehellisyyden muotoja, jotka saattavat kohdistua eri veroihin ja maksuihin, minkä takia rangaistavaa on myös veron välttäminen tai sen yrittäminen ”muuten petollisesti”

⁶⁴ Lappi-Seppälä ym. 2022, s. 954.

⁶⁵ Lappi-Seppälä ym. 2022, s. 956.

⁶⁶ HE 66/1988 vp, s. 62.

⁶⁷ Koska rangaistavuuden edellytyksenä on veron välttämistarkoitus, jäävät esimerkiksi unohduksesta tai epäsosiaalisesta elämäntavasta johtuneet laiminlyönnit rangaistavuuden ulkopuolelle. HE 16/1997 vp, s. 2 ja Lappi-Seppälä ym. 2022, s. 957.

(RL 29:1 4 k), sillä lainsäätäjää ei ole halunnut jättää mitään verotusmenettelyä vaille rikosoikeudellista suojaa. Säännöstä on sovellettu lähinnä silloin, kun veron määrääminen ei edellytä erillistä ilmoitusta.⁶⁸ Rajanveto-ongelmia voi kuitenkin esiintyä erityisesti silloin, kun on arvioitava, onko teko vero-oikeudellisesti sanktioitua veron kiertämistä vai täyttääkö menettely rikosoikeudellisen sanktioinnin edellytykset.⁶⁹

2.3.2.2 Törkeä veropetos

Veropetos kvalifioidaan törkeäksi veropetokseksi, jos rikoksessa tavoitellaan huomattavaa taloudellista hyötyä tai rikos tehdään erityisen suunnitelmallisesti. Muilla perusteilla veropetosta ei voida katsoa törkeäksi.⁷⁰ Lisäksi teon on oltava kokonaisuutena arvostellen törkeä (RL 29:2).

2.3.2.2.1 Huomattava taloudellinen hyöty

Ensimmäisenä erityisenä kvalifiointiperusteena on huomattavan taloudellisen hyödyn tavoittelu. Arvioitaessa hyödyn määrää on otettava huomioon veron, työnantajasuoritusten, tullin tai muun vastaavan määrä, josta on vapauduttu tai yritetty vapautua taikka esimerkiksi aiheettoman arvonlisäveron palautuksen määrä. Ratkaisevaa on siis lainvastaisesti hankitun tai tavoitellun veroedun määrä eikä salatun tai virheellisesti ilmoitetun tulon, vähennyksen tai muun erän suuruus itsestään.⁷¹

Korkeimman oikeuden ratkaisukäytännön mukaisesti rikoksen kohteena olevan taloudellisen arvon suuruuteen perustuvia ankaroittamisperusteita koskevan tulkinnan pitäisi olla lähtökohtaisesti samalaista toisiaan vastaavissa eri rikoksissa, ja koska kysymys on rahassa mitattavan arvon määrittämisestä, tulkinnan pitäisi olla sama riippumatta omaisuuden laadusta tai asianomistajan taloudellisesta asemasta. Edelleen korkeimman oikeuden ratkaisukäytännön mukaisesti, jotta teko täyttää kyseessä olevan kvalifiointiperusteen, vältetyn veron määrän tai veropetoksella muutoin tavoittelun hyödyn täytyy olla noin 17 000 euron suuruusluokkaa.⁷²

⁶⁸ Lappi-Seppälä ym. 2022, s. 960–961.

⁶⁹ Äimä 2011, s. 234–235.

⁷⁰ HE 66/1988 vp, s. 63.

⁷¹ HE 66/1988 vp, s. 64 ja Äimä 2011, s. 235.

⁷² Lappi-Seppälä ym. 2022, s. 982–983. Ks. erityisesti korkeimman oikeuden ratkaisut KKO 2015:52, KKO 2018:47, KKO 2019:93, KKO 2007:102 ja KKO 2019:33.

2.3.2.2.2 Suunnitelmallisuus

Toisena erityisenä kvalifiointiperusteena on rikoksen erityinen suunnitelmallisuus, johon liittyy yleensä järjestelmällisesti väärin valmistettu kirjanpito. Virheellisen kirjanpidon käyttäminen voi olla veropetoksen törkeäksi tekevä peruste silloin, jos virheellistä kirjanpitoa käytetään veropetoksen tekemiseksi tavanomaista laajamittaisemmin ja järjestelmällisemmin. Rikos on esimerkiksi tehty erityisen suunnitelmallisesti silloin, kun sen toteuttamiseksi on tehty laajoja valmisteluja tai valeoikeustoimia taikka kun rikoksen tekijä on ryhtynyt erityisiin toimiin verovalvonnan vaikeuttamiseksi, ja tyypillisesti tilanne, jossa yhtiön johdossa käytetään bulvaaneja, täyttää erityisen suunnitelmallisuuden kriteerit.⁷³

Korkeimman oikeuden ratkaisussa 2007:102 todettiin, että rikosta ei sen sijaan voida katsoa tehdyn laissa tarkoitettuun tavoin erityisen suunnitelmallisesti sen perusteella, että osa menoista jätetään ilmoittamatta, useanakin vuonna peräkkäin, rikoksen paljastumisen estämiseksi, vaikka tämä osoittaa rikoksen teossa jossain määrin suunnitelmallisuutta.

2.3.2.3 *Lievä veropetos*

Jos veropetos, huomioon ottaen tavoitellun taloudellisen hyödyn määrä tai muut rikokseen liittyvät seikat, on kokonaisuutena arvostellen vähäinen, rikosentekijä on rikoslain 29 luvun 3 §:n mukaan tuomittava lievästä veropetoksesta sakkoon. Lievästä veropetoksesta voidaan jättää ilmoitus tekemättä, syyte ajamatta tai rangaistus tuomitsematta, jos veronkorotus katsotaan riittäväksi seuraukseksi.⁷⁴

Veropetos voidaan katsoa lieväksi rikoksella tavoitellun hyödyn vähäisyyden perusteella tai myös jokin muu rikokseen liittyvä seikka saattaa johtaa teon arvioimiseen vähäiseksi.⁷⁵ Lievä veropetos on käytännössä selvästi yleisempi rikosnimike kuin veropetos. Säännös tulee sovellettavaksi esimerkiksi vähäisissä valmisteverotapauksissa, kun matkalta palaavalta löydetään ylimääräistä alkoholia tai tupakkaa sekä myös vähäiset tuloverotukseen liittyvät vilpittävät kuuluvat tyypillisesti säännöksen soveltamisalaan.⁷⁶

⁷³ HE 66/1988 vp, s. 64 ja Lappi-Seppälä ym. 2022, s. 983. Se, että teko tehdään useana verovuonna, ei yksistään osoita erityistä suunnitelmallisuutta (ks. KKO 2007:102).

⁷⁴ Äimä 2011, s. 235–236.

⁷⁵ HE 66/1988 vp, s. 64.

⁷⁶ Lappi-Seppälä ym. 2022, s. 984.

2.3.3.4 Verorikkomus

Rikoslain 29 luvun 4 §:ssä säädetään verorikkomuksesta:

Joka hankkiakseen itselleen tai toiselle taloudellista hyötyä jättää muun syyn kuin maksukyvyttömyyden tai tuomioistuimen määräämän maksukiellon takia määrääjässä suorittamatta

- 1) ennakonpidätyksen, lähdeveron tai tilitettävän varainsiirtoveron,
- 2) kalenterikuukaudelta lasketun liikevaihtoveron tai vastaavan eräistä vakuutusmaksuista suoritettavan veron,
- 3) tilitettävän arvonlisäveron tai
- 4) työnantajan sosiaaliturvamaksun

on tuomittava, jollei teko ole rangaistava veropetoksena, verorikkomuksesta sakkoon tai vankeuteen enintään kuudeksi kuukaudeksi.

Verorikkomuksena ei kuitenkaan pidetä vähäistä laiminlyöntiä, joka on viivyttämättä korjattu.

Verorikkomussäännös on veronsaajaan asemaa turvaava kriminalisointi, ja sillä pyritään turvaamaan verovelvollisen oma-aloitteisesti maksettavien verojen ja maksujen säännönmukainen ja oikea-aikainen suorittaminen.⁷⁷ Se ei koske maksuunpantujen verojen suorittamisen laiminlyöntiä, vaan pääasiassa niin sanottuja oma-aloitteisia veroja, eli sellaisia veroja ja maksuja, jotka suoritusvelvollinen on velvoitettu itse ensin keräämään muilta ja tilittämään veronsaajalle, muun muassa työnantajasuorituksia ja arvonlisäveroa. Verorikkomuksen tunnusmerkistö koskee vain tilanteita, joissa ilmoitusvelvollisuus on sinänsä täytetty asianmukaisesti, toisin sanoen verorikkomukseen syyllistynyt ei pyri salaamaan velvollisuuttaan veron suorittamiseen.⁷⁸

2.3.3 Yleiset edellytykset

2.3.3.1 Veron välttäminen

Edellytyksenä veropetoksen rangaistavuudelle on, että tekijän menettelystä voi seurata, että vero joko määrätään liian alhaiseksi tai jätetään kokonaan määräämättä taikka suoritetaan joko kokonaan tai

⁷⁷ HE 66/1988 vp, s. 65.

⁷⁸ Lappi-Seppälä ym. 2022, s. 985.

osaksi aiheeton veron palauttaminen. Tulojen ilmoittamatta jättäminen ei esimerkiksi ole silloin rangaistavaa, jos tulot eivät vaikuta verotettavaan määrään.⁷⁹

Rikoslain 29 luvun 9 §:n mukaan verolla tarkoitetaan myös veron ennakkoa, veroon rinnastettavaa julkista maksua⁸⁰ ja Euroopan yhteisöjen lukuun kannettavaa maksua, joka tilitetään Euroopan yhteisöille sisällytettäväksi Euroopan yhteisöjen yleiseen talousarvioon, Euroopan yhteisöjen hoidossa oleviin tai niiden puolesta hoidettuihin talousarvioihin.

2.3.3.2 Teon täytyminen ja yritys

Veropetos on täytynyt silloin, kun verot on jätetty määräämättä, ne on määrätty liian alhaisiksi tai niitä on palautettu aiheettomasti. Tekoajankohtana voidaan pitää verotuksen toimittamispäivää, josta lasketaan myös syyteoikeuden vanhentuminen⁸¹, sillä veropetos on lähtökohtaisesti seurausrikos, eli seurauksen täytyminen tapahtuu myöhemmin kuin itse teon tekeminen. Jos passiivinen veropetos on johtanut veron välttämiseen, alkaa teko aika veroilmoituksen antamisen määräpäivästä, ja syyteoikeus alkaa vanhentua verotuksen toimittamispäivästä lukien, koska veroilmoitusta voidaan täydentää tämänkin jälkeen siihen asti, kunnes verotuspäätös on tehty. Mikäli kyseessä on verolaji, jossa verotuspäätöstä ei lähtökohtaisesti lainkaan tehdä, vanhentumisajan alkamispäivänä on pidettävä sitä päivää, jolloin ilmoitus olisi viimeistään pitänyt verolainsäädännön perusteella jättää.⁸²

Onnistuneeseen veron välttämiseen rinnastetaan myös sen yritys, ja rangaistus tuomitaan samalla asteikolla. Perusteena yrityksen samanlaiselle rangaistavuudelle on se, että verovelvollisen näkökulmasta on sattumanvaraista, onnistuuko veron välttämisyritys vai huomataanko verovilppi esimerkiksi verovalmistelussa vai -valvonnassa.⁸³ Yritykseen jääneessä veropetoksessa syyteoikeuden vanhentumisaika lasketaan siitä päivästä, jolloin väärä tieto annettiin veroviranomaiselle.⁸⁴

⁷⁹ Lappi-Sepälä ym. 2022, s. 961.

⁸⁰ Veroon rinnastettavalle julkiselle maksulle on ominaista, että se ei ole korvaus mistään tietystä vastasuorituksesta. HE 66/1988 vp, s. 69.

⁸¹ Syyteoikeuden vanhentumisesta säädetään rikoslain 8 luvussa.

⁸² Lappi-Seppälä ym. 2022, s. 962.

⁸³ Lappi-Seppälä ym. 2022, s. 963.

⁸⁴ Frände ym. 2018, s. 974.

Oikeuskäytännössä, vastoin oikeuskirjallisuutta⁸⁵, on katsottu, että tehokas katuminen (RL 5:2) on mahdollista vielä sen jälkeen, kun virheellisiä tietoja oli annettu veroviranomaiselle edellyttäen virheen korjaamista niin, että vero voidaan määrätä oikein (KKO 2005:144, kohta 27). Siten veroilmoitusta voidaan vapaaehtoisesti täydentää ja rangaistusvastuulta välttyä aina siihen asti, kunnes verotuspäätös on tehty tai verottaja on aloittanut valvontatoimenpiteet.⁸⁶

2.3.3.3 Tekijävastuu ja osallisuus

Veropetossäännöksen tekijätunnusmerkki ilmaistaan avoimella termillä ”joka” eli tekijänä voi tulla kyseeseen kuka tahansa eikä tekijätunnusmerkki myöskään rajaa vastuusubjekteja.⁸⁷ Lähtökohtaisesti veropetoksen tekijävastuu kohdistuu verovelvolliseen tai verovelvollisena olevan yhteisön vastuuhenkilöön, jonka tehtävänä on huolehtia veroilmoituksen toimittamisesta ja keskeistä rikosvastuun kohdentamisesta on henkilön tosiasiallinen toiminta väärän tiedon antamisesta eikä esimerkiksi henkilön muodollinen asema. Tekijävastuu edellyttää täten mahdollisuutta vaikuttaa viranomaiselle annettaviin tietoihin sekä tosiasiallista vaikuttamista niihin, mikä voi ilmetä esimerkiksi veroilmoitusten antamisesta vastaamisena, vääräsisältöisten tositteiden toimittamisena kirjanpitoon tai puutteellisen kirjanpitoaineiston toimittamisena verotarkastajalle.⁸⁸

Veropetoksen avunantovastuu ulottuu lähtökohtaisesti henkilöön, joka tosiasiallisesti, tahallisesti myötävaikuttaa toiminnallaan rikoksen onnistumiseen. Lisäksi esimerkiksi VML 3 luvun mukaisen sivullisen tiedonantovelvollisuuden laiminlyönti tai väärin tietojen antaminen voi tulla arvioitavaksi avunantotekona siitä huolimatta, vaikka sivullinen ei itse hyötyisi verorikoksesta.⁸⁹

2.3.3.4 Tahallisuus

Rikoslain kokonaisuudistuksessa on noudatettu periaatetta, jonka mukaan tuottamuksellisesta teosta rangaistaan vain, jos tästä nimenomaisesti mainitaan rikossäännöksen sanamuodossa eikä näin ollen

⁸⁵ Esim. Tapani on todennut (Frände ym. 2018, s. 675) tehokasta katumista koskevan säännöksen soveltuvan huonosti veropetokseen, sillä tehokas katuminen on rikosoikeussystemaattisesti mahdollista ainoastaan niissä rikoksissa, jotka edellyttävät teosta erillistä seurausta, ja veropetoksen rangaistavuus ei taas kuitenkaan edellytä seurauksen syntymistä.

⁸⁶ Lappi-Seppälä ym. s. 963.

⁸⁷ Ongelmia ei näin aiheudu esimerkiksi siitä, että teko on tehty oikeushenkilön toiminnassa sen puolesta. HE 44/2002 vp, s. 159.

⁸⁸ Frände et al., 2018, s. 676.

⁸⁹ Lappi-Seppälä ym. 2022, s. 967.

tahallisuudena rangaistavissa rikoksissa rikossäännökset tavallisesti sisällä mainintaa tahallisuudesta.⁹⁰ Niin sanotun peittämisperiaatteen mukaan tahallisuuden on katettava koko oikeudenvastainen teko eli teonhetkiset olosuhteet ja teon seuraukset, jolloin kyse on siitä, että tahallisuus edellyttää tietoa kaikista rikoksen tunnusmerkistön täyttymisen kannalta relevanteista tosiseikoista.⁹¹ Rikoslain 3 luvun 6 §:n mukaan tekijä toimii tahallaan, jos hän on tarkoittanut aiheuttaa tunnusmerkistössä edellytetyn seurauksen taikka pitänyt seurauksen aiheutumista varmana tai varsin todennäköisenä. Seuraus on aiheutettu tahallaan myös silloin, jos tekijä on pitänyt sitä tarkoittamaansa seuraukseen varmasti liittyvänä.

Tarkoitustahallisuus merkitsee sitä, että tekijän tarkoituksena on saada aikaan tunnusmerkistökuvauksessa mainittu seuraus. Tarkoitustahallisuus lasketaan tahallisuuden raskaimmaksi asteeksi, sillä se osoittaa selkeätä päätöstä toimia suojattuja etuja vastaan selvemmin kuin muut tahallisuuden lajit.⁹² Tekijän mieltämälle seurauksen todennäköisyydelle annetaan tarkoitustahallisuudessa hyvin vähän merkitystä, mutta ei se täysin merkityksetön ole kuitenkaan. Tarkoitustahallisuus täyttyy nimittäin vielä silloin, kun tekijä arvioi seurauksen oletettavaksi eli ei aivan epätodennäköiseksi, mutta toisaalta seurauksen syntymisen arvioiminen käytännössä poissuljetuksi johtaa siihen, että tarkoitustahallisuus ei täyty.⁹³ Varmuustahallisuudessa tekijä mieltää seurauksen varmuudella syntyvän, vaikka se ei ole hänen varsinaisena tavoitteenaan. Varmuus viittaa tässä tahallisuustyypissä käytännölliseen varmuuteen ja siihen, että tekijä sulkee mielestään mahdollisuuden tunnusmerkistön täyttymättä jäämisestä.⁹⁴ Varmuustahallisuutta arvioitaessa on muistettava, että ns. välttämättömät keinot tai välitavoitteet kuuluvat tarkoitustahallisuuteen.⁹⁵

Veropetos edellyttää tahallisuutta. Veropetos ei ole tahallisuuden näkökulmasta selkeä seurausrikos, koska jo yritys on rangaistavaa, eli keskeistä tahallisuutta arvioitaessa on ennen kaikkea se, milloin tekijä tietää antamansa tiedon olevan väärä. Veropetoksen rangaistavuus edellyttää verovelvollisen mieltävän vähintään varsin todennäköiseksi, että hän aiheuttaa menettelyllään veron määräämättä jättämisen, veron määräämisen liian alhaiseksi tai veron aiheettoman palauttamisen.⁹⁶ Lisäksi RL 29

⁹⁰ Poikkeuksena rikokset, jotka ovat rangaistavia sekä tahallisesti että tuottamuksellisesti tehtyinä. Tapani ym. 2019, s. 263.

⁹¹ Tapani ym. 2019, s. 264.

⁹² HE 44/2002 vp, s. 85.

⁹³ Ks. Tapani ym. 2019, s. 266

⁹⁴ HE 44/2002 vp, s. 86.

⁹⁵ Tapani ym. 2019, s. 276.

⁹⁶ Frände ym. 2018, s. 677.

luvun 1 §:n 3 kohdassa tarkoitettu verotusta varten säädetyn velvollisuuden laiminlyönnin osalta myös tarkoitustahallisuutta; laiminlyönnin on tapahduttava veron välttämistarkoituksessa.⁹⁷

Veropetoksen tahallisuusarvioinnille on olennaista, että tahallisuutta on arvioitava kaksinkertaisen tulkintaoperaation kautta: ensinnäkin verovelvollisen on oltava tietoinen niistä tosiseikoista, joiden avulla vero-oikeudellisesti määritellään tiedon oikeellisuus, ja toiseksi näitä tosiseikkoja on peilattava vero-oikeudellisiin säännöksiin, jolloin verovelvollisen on mielleltävä antamansa tieto varsin todennäköisesti vääräksi. On myös huomattava, että verovelvollinen kantaa riskin siitä, miten hän tulkitsee vero-oikeudellista sääntelyä.⁹⁸ Verovelvollisella on laaja selitysvelvollisuus tulon, vähennyksen tai toimenpiteen oikeasta verotuskohtelusta ja ilmoitusvelvollisuutensa oikein täyttämistä. Korkein oikeus on myös todennut veropetosta koskevassa ratkaisussaan 2017:98, että se ei lähtökohtaisesti merkitse tahallisuuden puuttumista, että tekijällä on ollut väärä käsitys jonkin tiedossaan olevan seikan oikeudellisesta merkityksestä tai hän ei ole ajatellut sen oikeudellista merkitystä, jos tekijällä on ollut mahdollisuus selvittää menettelynsä oikeellisuus.

⁹⁷ LaVM 16/1997 vp, s. 2.

⁹⁸ Frände ym. 2018, s. 678.

3 Kokonaisarvostelulausekkeesta

3.1 Rikoslain kokonaisuudistuksesta

3.1.1 Lyhyesti kokonaisuudistuksen vaiheista

Voimassa oleva rikoslaki on yli 130 vuotta vanha, ja vaikka alkuperäisestä laista ei enää montaa säännöstä ole nykypäivänä jäljellä, koettiin rikoslain uudistaminen tarpeellisenä jo vuonna 1972, jolloin valtioneuvosto asetti komitean valmistelemaan rikoslainsäädännön kokonaisvaltaista perusuudistusta.⁹⁹ Rikoslain kokonaisuudistusta pidettiin välttämättömänä sillä, vaikka vuoden 1889 lakia oli jo tuolloin useilta kohdin muutettu, oli se perusrakenteeltaan pysynyt ennallaan. Rikoslaki haluttiin saada vastaamaan muuttuneiden olosuhteiden synnyttämiä tarpeita ja muuttunutta oikeustajuntaa.¹⁰⁰ Komiteanmietinnössä todetaan, että kokonaisuudistuksessa keskeisintä tuli olla suojeltavien arvojen punninta ja rangaistavuuden uudelleen arviointi.¹⁰¹ Kokonaisuudistus päätettiin toteuttaa osauudistuksin siten, että tarkoituksenmukaiset säädöskokonaisuudet valmisteltaisiin erillisiksi ehdotuksiksi hallituksen esityksiksi.¹⁰²

Komitean periaatemietinnön ja siitä annettujen lausuntojen perusteella oikeusministeriö asetti vuonna 1980 projektiorganisaation, niin kutsutun *rikoslakiprojektin*, toteuttamaan kokonaisuudistuksen kannalta tarpeelliset säädösehdotukset perusteluineen. Kokonaisuudistus tuli suorittaa kolmessa vaiheessa siten, että ensimmäisessä vaiheessa oli keskityttävä rikoslain erityiseen osaan ja aloitettava uudistustyö julkistaloutta ja taloudellista lainsäädäntöä vastaan tehtyjä rikoksia sekä projektin määrittelemiä vaihdantarikoksia koskevien sääntelyjen uudistamisesta. Lakisystemaattisista syistä pidettiin tarpeellisena kytkeä tähän vaiheeseen myös niin sanottuja omaisuusrikoksia koskevien säännösten uudistaminen. Lisäksi näihin säännöksiin liittyvät rikoslain ulkopuoliset rangaistussäännökset tuli siirtää rikoslakiin rikosoikeuskomitean esittämien suuntaviivojen mukaisesti. Työn toisessa vaiheessa tuli uudistaa rikoslain erityisen osan muut luvut, ja työn kolmannen vaiheen tuli käsittää seuraamuksia ja rikoslain yleistä osaa koskevat luvut. Projektin työn tuli päättyä yhtenäiseen ehdotukseen hallituksen esitykseksi uudeksi rikoslaiksi.¹⁰³ Rikoslakiprojekti kuitenkin lakkautettiin vuonna 1999 ja

⁹⁹ KM 1976:72, s. 3 ja 330–334. Mietinnön liitteenä 2 on komitean toimeksiantoa koskeva esittelymuistio.

¹⁰⁰ OLJ 5/1984, s. 1.

¹⁰¹ KM 1976:72, s. 44.

¹⁰² OLJ 5/1984, s. II.

¹⁰³ OLJ 5/1984, s. I-II.

siitä eteenpäin toteuttamatta tai kesken olleet uudistukset valmisteltiin oikeusministeriössä virkautyönä.¹⁰⁴

Rikoslakiprojektin johtoryhmä laati työnsä alussa suosituksia, joiden tuli ohjata projektin eri työryhmiä uudistustyön toteuttamisessa, ja projektin lainvalmisteluasiakirjoissa näitä periaatteita kutsutaan usein *kokonaisuudistusperiaatteiksi*.¹⁰⁵ Suositukset olivat seuraavat: 1) keskittämisperiaate, 2) siihen liittyvä tunnusmerkistöjen ns. syntetisointitavoite, 3) törkeys porrastus ja tyyppirangaistusasteikot, 4) erityisiä (kvalifioituja ja privilegioituja) tunnusmerkistöjä koskevat periaatteet ja 5) syyksiluettavuuden asteen määrittelyä koskevat periaatteet. Keskittämisperiaate tarkoitti pyrkimystä koota kaikki vankeusuhkaiset kriminalisoinnit rikoslakiin, ja syntetisointitavoite liittyi keskittämisperiaatteeseen edellyttäessään rikoslakiin keskitettävien rangaistussäännösten olevan kirjoitusasultaan yhtenäiset. Kolmantena suosituksena oli yhtenäisten rangaistusasteikkojen eli törkeysluokituksen käyttöönotto, ja neljäntenä erityisiä tunnusmerkistöjä koskevat periaatteet, jotka liittyivät kiinteästi edellä mainittuihin rangaistusasteikkoihin ja joiden mukaan kvalifioitujen rikosten tunnusmerkistössä mainittujen törkeäksi tekevien perusteiden luettelon on oltava tyhjentävä. Viimeisenä suosituksena, tai kokonaisuudistusperiaatteena, syyksiluettavuuden asteen määrittelyä koskevat periaatteet, joiden mukaan rikos on lähtökohtaisesti rangaistava vain, jos se on tahallinen. Edellä käsitellyt kokonaisuudistusperiaatteet ilmentävät samankaltaista kriminalisointinäkemystä, joka ilmeni rikosoikeuskomitean mietinnöstä.¹⁰⁶

Rikoslain kokonaisuudistuksen ensimmäinen vaihe saatettiin voimaan hallituksen esityksellä 66/1988 vp, jolla toteutettiin omaisuus-, vaihdanta- ja talousrikoksia koskevat rikoslain ja muiden lakien muutokset.¹⁰⁷ Kokonaisuudistuksen toisessa vaiheessa jatkettiin eri rikoksia koskevien säännösten uudistamista ja ne saatettiin voimaan hallituksen esityksellä 94/1993 vp. Toisessa vaiheessa uudistettiin muun muassa valtiollisia rikoksia, henkeen, terveyteen ja vapauteen kohdistuvia rikoksia, yleisvaarallisia rikoksia, tieto- ja viestintärikoksia, työrikoksia, ympäristörikoksia ja immateriaalioikeuksiin kohdistuvia rikoksia koskevat säännökset. Toisen vaiheen uudistuksen kanssa samanaikaisesti saatettiin voimaan myös oikeushenkilön rangaistusvastuuta koskevat kokonaan uudet

¹⁰⁴ Melander 2008, s. 108–109.

¹⁰⁵ Grönqvist 1982, s. 147–148 ja Melander 2008, s. 111.

¹⁰⁶ Melander 2008, s. 111–116.

¹⁰⁷ HE 66/1988 vp, s. 1. Eduskunta hyväksyi lakiehdotuksen ja kokonaisuudistuksen ensimmäisen vaiheen muutokset tulivat voimaan 1.1.1991.

säännökset.¹⁰⁸ Hallituksen esityksellä 6/1997 vp uudistettiin luvut rikoksista oikeudenkäyttöä, viranomaisia sekä yleistä järjestystä vastaan ja seksuaalirikoksia koskevat säännökset.¹⁰⁹ Uudistuksen viimeinen vaihe, rikosoikeuden yleisten oppien uudistaminen toteutettiin hallituksen esityksellä 44/2002 vp ja muutokset tulivat voimaan vuonna 2004.¹¹⁰

3.1.2 Törkeys porrastus rikoslain kokonaisuudistuksessa

Mietinnössään rikosoikeuskomitea katsoi, että rikokset tulisi porrastaa törkeyden perusteella silloista laajemmin ja järjestelmällisemmin. Porrastamisen katsottiin edistävän rikoslain normien sisäistäväää vaikutusta ja oikeusturvaa, lisäävän rangaistusten ennustettavuutta ja lisäksi sen katsottiin voivan säädellä rikosten keskimääräisvarallisuutta ja -vahinkoja. Törkeys porrastus oli komitean mukaan paras toteuttaa siirtymällä tyyppirangaistusasteikkojen käyttöön eli rikos oli voitava kategorisoida johonkin törkeysluokkaan, jonka perusteella tekoon sovellettava rangaistusasteikko määräytyisi.¹¹¹ Komitea painotti lisäksi mietinnössään, että mitä törkeämpi rikos on, sitä vähemmän harkintaa tunnusmerkistön tulisi edellyttää, minkä vuoksi kaikkien törkeimpien rikosten tunnusmerkistöt tulisi perustaa varsinaisten tunnusmerkkien tyhjentävään luetteloon. Tällöin teon muiden piirteiden huomioon ottaminen tulisi kysymykseen vain lievemmän rangaistussäännöksen soveltamisen mahdollistavassa kokonaisharkinnassa.¹¹²

Ehdotuksessaan rikoslain kokonaisuudistuksen ensimmäisen vaiheen toteuttamiseksi rikoslakiprojekti totesi oikeusturvasyiden vaativan, että laista ilmenevät selkeästi ne syyt, joiden perusteella rikos voi tulla normaalia ankarammin rankaistavaksi. Rikoslakiprojektin ehdotus oli linjassa rikosoikeuskomitean mietinnön kanssa, että kvalifiointiperusteluetteloiden tulisi olla tyhjentäviä. Esitys poikkesi voimassa olleesta rikoslaista tässä suhteessa, sillä siihen saakka kyseessä olevat luettelot olivat avoimia, ainoastaan esimerkinomaisia. Ehdotuksessa lausutaan erityisten kvalifiointiperusteiden ja kokonaistörkeysarvioinnin suhteesta seuraavaa:

¹⁰⁸ HE 94/1993 vp, s. 1. Eduskunta hyväksyi lakiehdotuksen ja kokonaisuudistuksen toisen vaiheen muutokset tulivat voimaan 1.9.1995.

¹⁰⁹ HE 6/1997 vp, s. 1.

¹¹⁰ HE 44/2002 vp, s. 1. Oikeusministeriö myös asetti 14.2.2007 päätöksellä OM001:00/2007 selvitysmiehen laatimaan selvityksen rikoslain kokonaisuudistuksen teknisen loppuunsaattamisen edellyttämistä lainsäädännön muutostarpeista, laajuudesta ja tarkoituksenmukaisuudesta, sillä kokonaisuudistuksen loppuun saattamiseksi oli mahdollisesti tarkoitus säätää lakiteknisesti uusi, rakenteeltaan johdonmukainen ja kirjoitusasultaan yhdenmukainen rikoslaki. <https://oikeusministerio.fi/en/project?tunnus=OM001:00/2007>.

¹¹¹ KM 72/1976, s. 161.

¹¹² KM 72/1976, s. 168.

”Lisäksi edellytetään, kuten nykyisinkin, että rikosta mainituissa tapauksissa olisi myös kokonaisuutena arvosteltuna pidettävä perusmuotoa raskaampana. Jonkin luettelossa mainitun seikan toteutuminen ei siten yksinään olisi riittävä edellytys ankaramman rangaistusasteikon käyttämiselle. Sen sijaan tällaisen edellytyksen toteutuminen olisi aina välttämätön edellytys raskaamman säännöksen soveltamiselle.”¹¹³

Rikoslakiprojektin ehdotuksesta pyydettiin lausunto 86 viranomaiselta, laitokselta ja yhteisöltä.¹¹⁴ Kvalifiointiperusteiden luetteloiden tyhjentävyys sai tukea neljältä¹¹⁵ lausunnon antajalta, jotka pitivät ehdotusta onnistuneena legaliteettiperiaatteen, oikeusturvan ja säännösten ohjaavan vaikutuksen kannalta. Kriittikiä sekä esimerkinomaisen luettelon kannattamista esitti seitsemän¹¹⁶ lausunnon antajaa. Kriittiset lausunnonantajat halusivat säilyttää sen hetkisen esimerkinomaisen kirjoitustavan, ja totesivat lausunnoissaan oikeusturvasyiden ja legaliteettiperiaatteen sinänsä tärkeiksi, mutta riittämättömiksi perusteiksi käytännön muuttamiselle. Lausuntojen mukaan lainsäädäntövaiheessa ei voida laatia kvalifiointiperusteita tyhjentävästi ja näin ollen kaventaa tuomioistuimen harkintavaltaa, kun ottaa huomioon tilanteiden moninaisuuden sekä yhteiskuntakehityksen nopeuden ja arvaamattomuuden.¹¹⁷

Rikoslain kokonaisuudistuksen ensimmäinen vaihe toteutettiin edellä kerrotuin tavoin hallituksen esityksellä 66/1988 vp. Esityksessä todetaan, että rikosten törkeys porrastusta toteutettaessa tulee ensisijaisesti pyrkiä siihen, että vakavuusluonteeltaan erilaisilla rikoksilla on itsenäinen tunnusmerkistö omassa pykälässään. On kuitenkin osoittautunut välttämättömäksi porrastaa tietyt rikokset eri törkeysluokkiin siten, että rikoksen perusmuodon tunnusmerkit täyttävistä tekemuodoista törkeämmät sijoitetaan omaksi ankarammin rangaistavaksi rikokseksi, jolla on rikoksen perussäännöstä ankarampi rangaistusasteikko. Vastaavasti lievemmät tekemuodot arvostellaan niin sanotun privilegioidun säännöksen mukaan, jonka rangaistusasteikko on lievempi.¹¹⁸

Hallituksen esityksessä ehdotetaan pitkälti noudatettavaksi rikoslakiprojektin ehdottamaa menettelytapaa muodostaa perusrikoksen rinnalle ankarammin ja lievemmin rangaistavia niin sanottuja

¹¹³ OLJ 5/1984, s. 32.

¹¹⁴ OLJ 6/1985, s. 1. Heistä 69 antoi lausunnon ja yksi muistion. Lisäksi yksi lausunto annettiin oma-aloitteisesti. Kun otettiin huomioon se, että eräät järjestöt antoivat yhteisen lausunnon, saapui lausuntoja ja muistioita yhteensä 68. OLJ 6/1985, s. 1.

¹¹⁵ Ehdotusta tukivat Kouvolan hovioikeus, Helsingin yliopisto, Oikeuspoliittinen tutkimuslaitos ja Suomen Demokraattiset Lakimiehet. OLJ 6/1985, s. 42.

¹¹⁶ Ehdotukseen suhtautuivat kriittisesti Sisäasiainministeriö, Lakimiesliitto, Suomen kaupunginviskaaliyhdistys, Suomen Poliisien Liitto, Vaasan hovioikeus, Itä-Suomen hovioikeus ja Helsingin hovioikeus. OLJ 6/1985, s. 42–43.

¹¹⁷ OLJ 6/1985, s. 43.

¹¹⁸ HE 66/1988 vp, s. 19.

kvalifioituja ja privilegioituja rangaistussäännöksiä. Esitöissä todetaan rikosten kvalifioinnista samassa linjassa komiteanmietinnön ja rikoslakiprojektin ehdotuksen kanssa, että siinä noudatetaan periaatetta, jonka mukaan tunnusmerkistöön liitetään luettelo tilanteista, joissa rikos tulee ankarammin rangaistavaksi ja se poikkeaa nykyisestä rikoslaista siinä, että tämä luettelo on tyhjentävä.¹¹⁹ Rikos voi siten tulla ankarammin arvosteltavaksi vain laissa nimenomaan mainituissa tilanteissa, ja lisäksi edellytetään, kuten silloinkin, että rikosta mainituissa tapauksissa on myös kokonaisuutena arvosteltuna pidettävä perusmuotoa vakavampana. Edelleen esitöissä todetaan, että jonkin luettelossa mainitun seikan toteutuminen ei siten yksinään ole riittävä edellytys ankaramman rangaistusasteikon käyttämiseksi, vaan sen sijaan tällaisen edellytyksen toteutuminen olisi aina välttämätön edellytys ankaramman säännöksen soveltamiselle.¹²⁰

Lakivaliokunta totesi asiasta mietinnössään 6/1990 vp, että myönteisenä on pidettävä sitä, että hallituksen esityksessä on luovuttu käyttämästä niin sanottuja nimeämättömiä sivuasteikkoja, joissa vain yleisesti asianhaarojen laatuun viittaamalla ohjataan tuomioistuin käyttämään ankarampaa tai lievempää rangaistusta. Valiokunta piti lakisidonnaisuusperiaatteen kannalta oikeana ratkaisua sitä, että rikoksen perustekomuotoa ankarammin rangaistavan tekemuodon kvalifiointi- eli ankaroittamisperusteet luetellaan laissa tyhjentävästi jättämättä lain käyttäjälle mahdollisuutta ankaroittamisperusteiden vapaaseen harkintaan. Valiokunta kuitenkin piti myös välttämättömänä, että hallitus tarkoin seuraa sitä, ovatko ankaroittamisperusteet oikein valittuja ja ryhtyy välittömästi lainsäädäntötoimenpiteisiin, jos käytäntö osoittaisi tarvetta ankaroittamisperusteiden muuttamiseen.¹²¹

3.1.3 Kokonaisarvostelulauseke rikoslain kokonaisuudistuksessa

Rikoslakiprojektin ehdotuksessa kokonaisarvostelulauseke oli sijoitettu kunkin yksittäisen törkeän rikoksen tunnusmerkistöön, josta tämä lainsäädäntötekninen ratkaisu on siirtynyt hallituksen

¹¹⁹ Lievemmin rangaistavissa tapauksissa luettelo on avoin, eli niissä mainitaan niin sanotussa privilegiointisäännöksessä esimerkit tilanteista, joissa rikos tulee perustunnusmerkistöä lievemmin rangaistavaksi, sillä oikeusturvasyyt eivät välttämättä edellytä, että rangaistuksen lieventämisperusteet ilmaistaan laissa tyhjentävästi. Lisäksi privilegiointisäännöksiin sisältyy kokonaišharkintalauseke, jonka perusteella rikoksen lievyys viime kädessä ratkaistaan. HE 66/1988 vp, s. 19.

¹²⁰ HE 66/1988 vp, s. 19. Lisäksi esityksessä todetaan, että kvalifiointisäännöksissä ei enää ole viittausta "muihin tapauksiin", jotka luettelossa mainittujen tapausten ohella kokonaisarvioinnin perusteella saattavat tulla kvalifioinnin piiriin, kuten silloisen rikoslain kvalifiointisäännöksissä säännönmukaisesti tällainen viittaus oli. Myös niin sanottuja nimeämättömiä sivuasteikkoja ("jos asianhaarat ovat erittäin raskauttavat, olkoon rangaistus -") ei myöskään esitykseen sisällynyt ja niistä ehdotettiin vastaisuudessa kokonaan luovuttavaksi oikeusturvasyytiä.

¹²¹ LaVM 6/1990 vp, s. 5.

esityksen ja lakiuudistuksen myötä nykyiseen rikoslakiimme.¹²² Hallituksen esityksessä on lausuttu lähes samoin sanoin myös kokonaisarvostelulausekkeen käytöstä kuin rikoslakiprojektin ehdotuksessa. Esitöissä todetaan, että rikoksen törkeyden kokonaisarviointi tapahtuu muuten samojen periaatteiden mukaan kuin siihenkin asti, mutta kokonaisharkintalauseke on vain esityksessä kirjoitettu lyhyempään muotoon kuin se siinä hetkessä oli. Kokonaisharkintalauseke sijoitettiin kuhunkin yksittäiseen rikostunnusmerkistöön, vaikka oli myös harkittu sitä mahdollisuutta, että kokonaisharkintalauseke sijoitettaisiin rikoslain niin sanottuun yleiseen osaan samaan tapaan kuin on menetelty esimerkiksi rangaistusten mittaamista koskevien säännösten sijoittamisessa.¹²³

Rikoslakiprojektin ehdotus kokonaisharkintalausekkeen ottamisesta osaksi törkeiden rikosten tunnusmerkistöjä sai lausuntoja vain kolmelta taholta. Keskusrikospoliisi oli valmis poistamaan kokonaisharkintalausekkeen heidän mielestään täysin loogiseen järjestelmään sopimattomana. He katsoivat lausekkeen muun muassa vaarantavan oikeusvarmuutta, heikentävän ennalta-arvattavuutta, lisäävän tutkijoihin kohdistuvia kanteluita, tuomioistuinten työtaakkaa ja maksuttomia oikeudenkäyntejä. Lausunnon mukaan törkeälle tekemuudolle laaditut tunnusmerkit menettävät täysin merkityksensä, jos tuomio tulee riippumaan pelkästään tuomarin subjektiivisesta harkinnasta. Poliisikunnan Keskusliiton mielestä kokonaisharkintalausekkeen ottamisella pakolliseksi osaksi törkeiden rikosten tunnusmerkistöjä olisi oleellinen ja liian pitkälle viety muutos, ja Oikeuskanslerinvirasto taas arvioi, että päätöksentekijöiltä edellytetään kokonaisarvosteluun vaikuttavien kriteereiden mainitsemista perusteluissa.¹²⁴

Vaihtoehto nykyiselle ratkaisulle olisi siis ollut kokonaistörkeysvaatimuksen mainitseminen ainoastaan rikoslain yleisessä osassa, eikä kunkin yksittäisen rikoksen tunnusmerkistössä, mitä rikoslakiprojektin pohti. Kokonaisarvostelulausekkeen sijoittaminen rikoslain yleiseen osaan ei olisi kuitenkaan välttämättä ollut paras ratkaisu, vaikka kokonaisarvostelulausekkeen toistaminen jokaisen törkeän rikoksen tunnusmerkistössä voi tuntua tarpeettomaltakin toistamiselta. Perusmuotoisen ja törkeän tekemuodon rangaistusasteikot saattavat poiketa toisistaan paljonkin, jonka vuoksi kokonaistörkeysarvostelun merkitys voi olla suuri rikoksesta syytetylle. Kokonaistörkeysarvostelu vähentää tuomioistuimen valtaa tuomita syytetty törkeästä tekemuodosta, jos olosuhteet ja muut asiaan vaikuttavat seikat ovat tosiasiaassa olleet sellaiset, että kokonaisharkinnan mukaisesti olisi oikeudenmukaisempaa tuomita tämä vain rikoksen perusmuotoisesta tekemuodosta. Kun huomioidaan

¹²² OLJ 5/1984, s. 32.

¹²³ HE 66/1988 vp, s. 19.

¹²⁴ OLJ 6/1985, s. 44.

kokonaistörkeysarvioinnin merkittävyys syytetyille, on perusteltua korostaa sen tärkeyttä erityisesti lainsoveltajille. Kokonaisarvostelulausekkeen ottaminen osaksi jokaisen törkeän rikoksen tunnusmerkistöä on omiaan muistuttamaan tuomareita kokonaistörkeysarvioinnin tärkeydestä ja tarpeellisuudesta verrattuna siihen, jos se olisikin sijoitettu ainoastaan rikoslain yleiseen osaan.

3.2 Kokonaisarvostelulauseke ja laillisuusperiaate

3.2.1 Laillisuusperiaate

Säännös laillisuusperiaatteesta otettiin Suomen lainsäädäntöön ensimmäisen kerran vuonna 1995.¹²⁵ Laillisuusperiaate ilmaistaan myös Euroopan ihmisoikeussopimuksen (EIS) 7 artiklassa¹²⁶, vuonna 1966 solmitun YK:n kansalaisoikeuksia ja poliittisia oikeuksia koskevan yleissopimuksen (KP-sopimus)¹²⁷ 15 artiklassa¹²⁸ sekä Euroopan unionin perusoikeuskirjan¹²⁹ 49 artiklassa¹³⁰. Ennen vuoden 1995 perusoikeusuudistusta laillisuusperiaate oli kuitenkin voimassa Suomessa tavanomaisoikeudellisesti sekä KP-sopimuksen myötä.¹³¹ Rikosoikeudellinen laillisuusperiaate tunnetaan myös legaliiteettiperiaatteena ja lakisidonnaisuuden periaatteena.

Rikosoikeuskomitea pohti laillisuusperiaatteen asemaa rikoslain kokonaisuudistuksen yhteydessä jo vuonna 1976 ja ehdotti, että lakisidonnaisuuden periaate ilmaistaan laissa sekä esitti sen lausumista harkittavaksi perustuslain säännöksellä. Komitea totesi periaatteen ydinsisällön olevan ennustettavuuden vaatimus rikosoikeudellisissa asioissa, mikä ilmenee muun muassa taannehtivan rangaistus-säännöksen kieltona, joka alkuaan on ollut lakisidonnaisuuden ydinkohtia. Oikeusturva edellyttää

¹²⁵ HE 309/1993 vp, s. 49–50. Tuolloin periaate muotoiltiin perusoikeusuudistuksen yhteydessä silloisen hallitusmuodon 6 a §:ksi.

¹²⁶ EIS 7 artiklan 1. kappale: ”Ketään ei ole pidettävä syyppäänä rikokseen sellaisen teon tai laiminlyönnin perusteella, joka ei ollut tekohetkellä kansallisen lainsäädännön tai kansainvälisen oikeuden mukaan rikos. Rikoksen tekohetkellä sovellettavissa ollutta rangaistusta ankarampaa rangaistusta ei saa määrätä”.

¹²⁷ Suomi sitoutui kyseiseen sopimukseen vuonna 1976 (SopS 7/1976 ja 8/1976), ja sopimusta täydentävä valinnainen pöytäkirja kuolemanrangaistuksen poistamisesta astui voimaan vuonna 1991.

¹²⁸ KP-sopimuksen 15 artiklan 1. kohta: 1. ”Ketään ei ole pidettävä syyppäänä rikokseen sellaisen teon tai laiminlyönnin perusteella, joka ei ollut tekohetkellä kansallisen tai kansainvälisen lainsäädännön mukaan rikos. Rikoksen tekohetkellä sovellettavaa rangaistusta ankarampaa rangaistusta ei saa määrätä. Jos rikoksenteon jälkeen lailla säädetään sovellettavaksi lievempi rangaistus, rikosentekijän tulee päästä tästä osalliseksi”.

¹²⁹ EUVL C 202 7.6.2016.

¹³⁰ Perusoikeuskirjan 49 artiklan 1 kohta: ”Ketään ei saa pitää syyllisenä rikokseen sellaisen teon tai laiminlyönnin perusteella, joka ei ollut tekohetkellä rikos kansallisen lainsäädännön tai kansainvälisen oikeuden mukaan. Rikoksesta ei saa määrätä sen tekohetkellä sovellettavissa ollutta rangaistusta ankarampaa rangaistusta. Jos rikoksen teon jälkeen laissa säädetään lievemmästä rangaistuksesta, sitä on sovellettava”.

¹³¹ HE 309/1993 vp, s. 49–50.

ennustettavuutta. Ennustettavuus myös liittyi komitean mielestä kiinteästi rangaistusten yleisestävään tavoitteeseen: seuraamusten sattumanvaraisuus rajoittaa rangaistusseuraamusten tehoa. Edelleen komitean mielestä lakisidonnaisuusperiaatteella voidaan ennustettavuuden ja rangaistusten yleisestävyyden turvaamisen ohella vaikuttaa valtioelinten tehtäväpiiriin ja päätösvaltasuhteisiin, ja korostamalla rangaistavuuden ehdotonta pysyttämistä kirjoitetun lain puitteissa osoitetaan, että rangaistavuudesta päättäminen kuuluu eduskunnalle. Komitea toi esille lisäksi sen, että lakia säädettäessä voidaan yleensä ottaa huomioon lukuisia periaatteita ja pohtia eri ratkaisuvaihtoehtojen välillisiä vaikutuksia paremmin kuin lainkäyttötasolla.¹³²

Rikosoikeudellinen laillisuusperiaate on rikosoikeuden perustavimpia periaatteita, jolla on pitkä historia rikosoikeudessa. Oikeusvaltiossa rikosoikeudellisen järjestelmän käyttöä on jollakin tavalla rajoittava ihmisten perustavaa laatua olevien oikeuksien turvaamiseksi.¹³³ Laillisuusperiaate on rikosoikeuden keskeisin normatiivinen ohje, josta ei voida poiketa missään tilanteissa.¹³⁴ Laillisuusperiaatteen aseman vahvistuminen säädännäisenä ihmis- ja perusoikeutena korostaa kirjoitetun lain asemaa rangaistavan käyttäytymisen alan rajaamisessa: lain sanamuodon edellytetään olevan lähtökohtana tulkinalle ja kykenevän asettamaan sille uloimman rajan.¹³⁵ Nykyään rikosoikeudellinen laillisuusperiaate on määritelty perustuslain 8 §:ssä, jonka mukaan:

”ketään ei saa pitää syyllisenä rikokseen eikä tuomita rangaistukseen sellaisen teon perusteella, jota ei tekohetkellä ole laissa säädetty rangaistavaksi. Rikoksesta ei saa tuomita ankarampaa rangaistusta kuin tekohetkellä on laissa säädetty.”

Laillisuusperiaatteen tärkeydestä johtuen, periaatteen ottaminen osaksi rikoslakia tuli esille rikosoikeuskomitean mietinnössä rikoslain kokonaisuudistuksen yhteydessä¹³⁶, ja myöhemmin myös rikoslakiprojektin ehdotuksessa koskien rikosoikeuden yleisiä oppeja koskevia säännöksiä¹³⁷. Perustuslakivaliokunta katsoi rikoslain yleisiä oppeja koskevan uudistuksen yhteydessä, että perustuslain säännöksen sisällön toistamiselle ei ole valtiosäännöstä johtuvia esteitä, mutta säännöksen sisällön toisto on oikeudellisesti tarpeetonta. Kuitenkin perustuslakivaliokunta piti laillisuusperiaatetta siinä määrin keskeisenä osana rikosoikeuden yleisiä oppeja ja arvoperustaa, että perustuslakia vastaavan säännöksen sisällyttäminen myös rikoslakiin oli heidän mukaansa perusteltua.¹³⁸ Laillisuusperiaate tuli osaksi

¹³² KM 1976:72, s. 96–97.

¹³³ Melander 2008, s. 193.

¹³⁴ Tapani ym. 2019, s. 114.

¹³⁵ Lahti 2005, s. 105.

¹³⁶ KM 1976:72, s. 96–98.

¹³⁷ OLJ 5/2000 s. 28–36.

¹³⁸ PeVL 31/2002 vp, s. 2.

rikoslakia vuonna 2004, ja rikoslain 3 luvun 1 §:ssä säädetään, perustuslain sanamuodosta poiketen, että:

”Rikokseen syylliseksi saa katsoa vain sellaisen teon perusteella, joka tekohetkellä on laissa nimenomaan säädetty rangaistavaksi. Rangaistuksen ja muun rikosoikeudellisen seuraamuksen on perustuttava lakiin.”

Perustuslakivaliokunta toteaa, että sanalla "*nimenomaan*" korostetaan rikosoikeudelliseen laillisuusperiaatteeseen sisältyvää lain täsmällisyysvaatimusta.¹³⁹ Myös esitöiden mukaan sanalla korotetaan lain ja tunnusmerkistön täsmällisyysvaatimusta sekä lisäksi analogiakieltoa.¹⁴⁰ Perusoikeusuudistuksen yhteydessä perustuslakivaliokunta piti kyseessä olevan sanan lisäämistä perustuslain säännökseen ongelmallisena, koska täsmällisyys- ja tarkkarajaisuusvaatimuksen oli ajateltu yleisesti sisältyvän perusoikeussäännösten lakivarauksiin ja koska lisäys olisi saattanut tulkinnallisesti heikentää tämän yleisvaatimuksen merkitystä, mutta kuitenkin korosti täsmällisyysvaatimuksen olevan rikosoikeudellisen legaliteettiperiaatteen olennainen osa.¹⁴¹

Muun muassa Matikkala on analysoinut PL 8 §:n ja RL 3 luvun 1 §:n kielellisen muotoilun eroja, ja problematisoinut rikoslakiin sisältyvän laillisuusperiaatesäännöksen "*nimenomaan*" ilmaisua. Hän toteaa loppupäätelmänään, että rikosoikeudellisen vastuun sääntelyimme ei yllä sellaisen yksityiskoh-taisuuden tasolle, että olisi oikein väittää, että meillä tuomitaan rangaistukseen vain sellaisista teoista, jotka olivat tekohetkellä laissa "*nimenomaan*" säädetty rangaistaviksi, ja se, että tästä huolimatta omaksuttaisiin ilmaisu "*laissa nimenomaan säädetty rangaistavaksi*", olisi omiaan herättämään kysymyksen siitä, onko rikoslaissamme mahdollisesti muitakin säännöksiä, joita ei ehkä tarvitse ottaa ihan kirjaimellisesti.¹⁴² Myös Lahti on vastustanut kyseessä olevan lisäämistä laillisuusperiaatteen määrittelyyn. Lahden mukaan valtiosääntöoikeudellisista eikä oikeusturvasyistä ole asianmukaista kirjoittaa perusoikeusnormia tarkentavaa säännöstä tavallisen lain tasoiseen rikoslakiin, jottei voisi nousta kysymystä näiden normien mahdollisesta ristiriidasta.¹⁴³

Melander on todennut, että säännösten sanamuotojen eroavaisuuksista huolimatta niiden tulkinta ei ole käytännössä osoittautunut ongelmalliseksi. PL 8 §:n laillisuusperiaate säädöshierarkkisesti ylempänä säännöksenä saa käytännössä etusijan niin lainsäätämisen- kuin lainsoveltamistoiminnassa. Rikoslain laillisuusperiaatetta koskeva säännös lähinnä toistaa perustuslain sisällön. Sisällöllistä eroa

¹³⁹ PeVL 31/2002 vp, s. 2.

¹⁴⁰ HE 44/2002 vp, s. 32.

¹⁴¹ PeVM 25/1994 vp, s. 8.

¹⁴² Matikkala 2003, s. 227–230.

¹⁴³ Lahti 2003, s. 148.

säännösten välillä ei niiden sanamuotojen poikkeavuudesta huolimatta ole.¹⁴⁴ Perustuslakivaliokuntakin toteaa lausunnossaan, että perustuslain säännöksen toistaminen laissa ei vaikuta perustuslain sovellettavuuteen lainkäyttötilanteissa.¹⁴⁵

Laillisuusperiaatteen katsotaan vakiintuneesti jakautuvan neljään alaperiaatteeseen, jotka ovat toisiinsa täydentäviä ja osaksi päällekkäisiä.¹⁴⁶ Oikeuskirjallisuudessa on kuitenkin tuotu ilmi, että perustellumpaa olisi nähdä laillisuusperiaate neljän oikeusnormin yhdistelmänä.¹⁴⁷ Laillisuusperiaatteen katsotaan säännöksen esitöissä sisältävän neljä kieltoa: tuomioistuimille suunnattu määräys sitoa rangaistavuus kirjoitettuun lakiin (*praeter legem -kielto*) ja *analogiakielto*, tuomioistuimille ja lainsäätäjälle suunnattu *taannehtivan rikoslain kielto* ja lähinnä lainsäätäjälle suunnattu *epämääräisen rikoslain kielto*. Rikosoikeuden yleisiä oppeja koskevassa uudistuksessa pohdittiin myös siis sitä, missä määrin laillisuusperiaate velvoittaa lainsäätäjää ja vastaavasti missä määrin lainsoveltajaa.¹⁴⁸

Kirjoitetun lain vaatimuksen mukaisesti tuomari ei saa mennä lain ulkopuolella, vaan tuomarin on perustettava toimintansa lainsäätäjän tekemiin ratkaisuihin, eli vain laissa säädetystä rikoksesta saa tuomita vain laissa määrätyn rangaistuksen.¹⁴⁹ Lainsäätäjän tehtävänä on taas päättää, mitkä teot ovat rangaistavia, miten rikosoikeudellisen vastuun yleiset ja erityiset edellytykset muotoillaan ja miten ankarasti teosta rangaistaan. Rikoslainsäädännöllisesti kirjoitetun lain vaatimus asettaa ehtoja ennen kaikkea sille, miten rikosoikeudellisesti kielletty menettely kuvataan tunnusmerkistössä.¹⁵⁰ Analogiakiellon mukaisesti taas lainkäyttäjä ei saa soveltaa lakia analogisesti syytetyn vahingoksi.¹⁵¹

Taannehtivan rikoslain kielto estää lainsäätäjää määräämstä taannehtivasti rangaistavaksi sellaisia tekoja, jotka eivät ennen lakia olleet kriminalisoituja, eikä lakia myöskään saa soveltaa taannehtivasti sellaisen teon rankaisemiseksi, joka ei vielä tekohetkellä ollut rangaistava. Taannehtivasta rikoslain kiellosta on kuitenkin tehty poikkeus sellaisten tilanteiden varalta, joissa uuden säännöksen soveltaminen johtaisi syytetylle lievempään lopputulokseen (niin kutsuttu *lievemmän lain periaate*). Lievemmän lain periaate koskee luonteensa mukaisesti lainkäyttäjän toimintaa. Jos rikoksen tekemisen jälkeen voimaan tullut uusi laki johtaisi syytetylle lievempään lopputulokseen, olisi sovellettava uutta

¹⁴⁴ Melander 2015, s. 645.

¹⁴⁵ PeVL 31/2002 vp, s. 2.

¹⁴⁶ HE 44/2002 vp, s. 29–30.

¹⁴⁷ Näin mm. Tapani ym. 2019, s. 115.

¹⁴⁸ HE 44/2002 vp, s. 29–30.

¹⁴⁹ HE 44/2002 vp, s. 29.

¹⁵⁰ Tapani ym. 2019, s. 116–117.

¹⁵¹ HE 44/2002 vp, s. 29.

lakia. Taas, jos lain muuttumisen seurauksena kohtelu ankaroituisi, olisi tietenkin sovellettava vanhaa lakia. Taannehtivuuskielto liittyy täten läheisesti rikoslain ajalliseen sovellettavuuteen.¹⁵²

3.2.2 Epätäsmällisyyskielto

Kokonaisarvostelulausekkeen kannalta olennaisin edellä esitellyistä laillisuusperiaatteen alaperiaatteista on epätäsmällisyyskielto. Rikosoikeudellisen laillisuusperiaatteen osana epätäsmällisyyskielto, eli vaatimus, jonka mukaan rikoslain tulee olla sisällöltään täsmällinen, kieltää lainsäätäjää säättämästä liian laajoja ja epäselviä kriminalisointeja. Esitöissä todetaan, että rikoslain säännösten on oltava tarkkarajaisia, eikä sen enempää *praeter legem* -kiellolla tai analogiakiellolla olisi juuri käytännön merkitystä, jos lainsäätäjällä olisi lupa muotoilla tunnusmerkistöt ja rangaistussäännökset miten väljästi hyvänsä. Lainsäätäjään kohdistuva täsmällisyysvaatimus merkitsee esitöiden mukaan sitä, että sekä rangaistuksella uhatun toiminnan kuvaus että teosta seuraava rangaistus on määritelty sellaisella tarkkuudella, että ainakin oikeustieteellisen koulutuksen saaneet henkilöt, ja mieluiten muutkin, voivat ennakoita tietää, mikä on rangaistavaa ja kuinka ankarasti. Epätäsmällisyyskiellon merkitys onkin lähinnä lainsäädäntöpoliittinen, sillä se antaa lainvalmistelussa noudatettavan tavoitteen ja mallin siitä, millaista on hyvä rikoslainvalmistelu.¹⁵³

Lähtökohtaisesti tunnusmerkistöjen tulisi siis olla niin täsmällisiä ja yksiselitteisiä, että tunnusmerkistön tulkinta olisi selvä yksin sanamuodon yleiskielisen tai juridis-teknisen merkityssisällön perusteella. Tähän tavoitteeseen ei kuitenkaan aina tunnusmerkistöjen laadinnassa päästä, vaan monin paikoin tunnusmerkistöt ovat entistään yleisluontoisempia.¹⁵⁴ Epätäsmällisyyskiellon noudattamisen kontrollointi on myös vaikeaa. Jo kielellisistä rajoituksista johtuen, yksiselitteistä mittapuuta ei voida asettaa sille, milloin lainsäätäjän on katsottava noudattaneen epätäsmällisyyskieltoa, eli ei siis ole mahdollista täsmällisesti ilmaista, mikä on kiellettyä epätäsmällisyyttä. Suomessa ei ole perustuslakituomioistuinta, joka voisi tutkia jälkikäteen rangaistussäännösten riittävän selvyuden ja täsmällisyyden, ja siksi kiellon noudattaminen jää lainsäätäjän omien kontrollimekanismien varaan, missä eduskunnan perustuslakivaliokunnalla on merkittävä rooli.¹⁵⁵

¹⁵² HE 44/2002 vp, s. 29.

¹⁵³ HE 44/2002 vp, s. 29.

¹⁵⁴ Ojala 2005, s. 225.

¹⁵⁵ Korkka-Knuts ym. 2020, s. 51–52.

3.2.3 Kokonaisarvostelulausekkeen ja laillisuusperiaatteen sekä epätäsmällisyyskiellon suhteesta

Kvalifiointiperustelusta tehtiin rikoslain kokonaisuudistuksen myötä suljettuja eli tyhjentyviä muun muassa oikeusturvavuosien vuoksi, ja tästä johtuen myös rikosoikeudellisen laillisuusperiaatteen merkitys korostui entisestään törkeiden tekemuotojen säännösten tulkinnassa. Ennen rikoslain kokonaisuudistusta kokonaisarvostelulauseke oli osa törkeiden rikosten tunnusmerkistöjä, mutta tuolloin kvalifiointiperusteiden listat olivat kuitenkin avoimia, mistä johtuen säännökset eivät sisältäneet kaikkia perusteita, joiden nojalla syytetty voitiin tuomita rikoksen törkeästä tekemuodosta.

Kokonaisarvostelulausekkeen voidaan sanoa olevan epämääräinen, ylimalkainen. Ongelmana onkin kokonaisnäkökulman tulkinnanvaraisuus, joka on pulmallista erityisesti laillisuusperiaatteen ja siihen liittyvän epätäsmällisyyskiellon näkökulmasta. Tulkinnanvarainen vaatimus teon kokonaisnäkökulmasta voi huonoimmassa tapauksessa johtaa siihen, että kokonaisnäkökulman arviointi on jossain määrin riippuvainen lainkäyttäjän subjektiivisesta tulkinnasta, vaikka tuki lainkäyttäjän harkintavaltaa rajoittaa esimerkiksi aikaisempi oikeuskäytäntö, ennakoitavuusvaatimus sekä muut rikoslaintulkintaa ohjaavat säännöt ja periaatteet. Edelleen, vaikka lainkäyttäjillä on yhtenevä oikeustieteellinen koulutus, se ei ohjaa, eikä sen ole tarkoituskaan ohjata, heitä tekemään identtisiä päätöksiä ja ajattelemaan samalla tavalla. Lainkäyttäjälle annetaan rikoksen kokonaisnäkökulman arviointiin myös varsin vähän eväitä lain esitöissä. Lauseke on eittämättä monitulkintainen.

Kokonaisarvostelulauseke koskee ainoastaan rikosten kvalifioituja tekemuotoja. Rikoksen kokonaisnäkökulma tulee siten arvioitavaksi vain silloin, kun käsillä on seikkoja, joiden nojalla syytetty voitaisiin tuomita ankarammin kuin normaalin tekemuodon perusteella. Kokonaisnäkökulman vaatimus toimii tällöin niin sanotusti lisävaatimuksena, jonka täytyminen on edellytys törkeästä rikoksesta tuomitsemiselle, jolloin se ei voi saattaa vastaajaa huonompaan asemaan kuin missä tämä olisi, jos kokonaisarvostelulauseketta ei olisi otettu lakiin ollenkaan, tai jos tuomioistuin kieltäytyisi esimerkiksi PL 106 §:n nojalla soveltamasta sitä. Laillisuusperiaatetta ei loukata silloin, jos lain sanamuodosta poiketaan syytetyn hyväksi. Täten kokonaisarvostelulausekkeen ajateltavissa oleva epätäsmällisyys ei kuitenkaan lopulta liene kovin ongelmallista epätäsmällisyyskiellon kannalta.

Mutta, kuten edellä on esitetty, epätäsmällisyyskiellon perusteella rikoslain säännökset tulisi laatia sillä tavoin, että niitä lukemalla pystyy tulkitsemaan, mistä teosta tai laiminlyönnistä rankaistaan ja millä tavalla. Lakivaliokunta on nimenomaisesti pitänyt lakisidonnaisuusperiaatteen kannalta hyvänä sitä, että kvalifiointiperusteet on laissa tyhjentävästi lueteltu, jättämättä lainkäyttäjälle mahdollisuutta ankaroittamisperusteiden vapaaseen harkintaan.¹⁵⁶ Sanomattakin selvää, että täydellinen täsmällisyys säännöksen kirjoittamisessa on mahdotonta, mutta on kuitenkin perusteltua laillisuusperiaatteen nojalla kyseenalaistaa, onko myöskään tarkoituksenmukaista ottaa rikoslakiin niin ylimalkaista vaatimusta rikoksen törkeyden kokonaisarviointista kuin se tällä hetkellä on. Kokonaisarvostelulausekkeen asettama vaatimus kokonaistörkeydestä ei ole tulkittavissa yksiselitteisesti, vaan se edellyttää vääjäämättä tulkintaa ja tapauskohtaista harkintaa.

¹⁵⁶ LaVM 6/1990 vp, s. 5.

4 Törkeät veropetokset

4.1 Yleistä

Rikosoikeus on yhteiskunta- ja kriminaalipolitiikan järein työkalu, jota on käytettävä harkiten. Rikosoikeudelliset rangaistukset puuttuvat niin voimakkaalla tavalla ihmisten perustavanlaatuisiin oikeuksiin, että niiden käytölle on löydettävä painavat perustelut. *Ultima ratio* -periaate edellyttääkin rikosoikeuden käyttöä viimekätisenä keinona, eli ennen kuin turvaudutaan kriminalisointeihin, olisi selvitettävä muiden yhteiskuntapolitiikan keinojen käyttökelpoisuus ja toimivuus. Myös, jos muista yhteiskuntapoliittisista keinoista ja niiden tehokkuudesta on vain puutteellista tietoa, kriminalisointiin ei saisi turvautua varmuuden vuoksi.¹⁵⁷

Verovelvollisten keskuudessa esiintyy yhä enemmän kvalifioitua verosuunnittelua, joka on siirtynyt verorikollisuuden piiriin, mistä esimerkkeinä keinotekoiset yritysjärjestelyt ja kuittikauppa. Törkeiden veropetosten määrä on jatkuvassa kasvussa.¹⁵⁸ Verorikokset, ja talousrikokset yleensä, aiheuttavat merkittäviä vahinkoja yhteiskunnalle muun muassa pienempien verotulojen muodossa ja vääristämällä kilpailua sekä aiheuttamalla haitallisia vaikutuksia talouden rakenteissa ja vaihdantaprosesseissa. Verotuksen oikeudenmukaisuuden edellytyksiä on, että kaikki verovelvolliset suorittavat veronsa lainsäädännön määräämällä tavalla. Mikäli näin ei tapahdu, verovelvollisuus ei jakaudu eri yhteiskuntaryhmien kesken niiden maksukyvyn mukaisesti, ja samalla vaarantuvat myös muut verotuksen tavoitteet, kuten esimerkiksi erilaiset sosiaaliset sekä kasvu- ja suhdannepoliittiset päämäärät.¹⁵⁹

Rikos on laissa rangaistavaksi määrätty teko, joka on tunnusmerkistön mukaisesti oikeudenvastainen ja osoittaa tekijässään syyllisyyttä. Termillä *tunnusmerkistö* viitataan yleensä lakiin kirjattuihin edellytyksiin, joiden tulee olla täytetty, jotta kyseessä on rikos. Rikosoikeudellinen vastuu edellyttää, että teko on tunnusmerkistön mukainen, johon sisältyy muun muassa vaatimus teosta, kielletystä laiminlyönnistä sekä seurausrikoksissa teon ja seurauksen syy-yhteydestä. Voidaan erottaa myös *yleinen tunnusmerkistö*, jolla taas viitataan niihin yleisiin, kaikkia rikoksia koskeviin sääntöihin ja edellytyksiin, joiden tulee olla täytetty, jotta kyseessä on rikos. Näihin kuuluvat esimerkiksi vaatimukset syy-yhteydestä, subjektiivisesta syyksiluettavuudesta ja syyllisyydestä.¹⁶⁰

¹⁵⁷ Tapani ym. 2019, s. 103

¹⁵⁸ Tilastokeskus.

¹⁵⁹ HE 66/1988 vp, s. 52.

¹⁶⁰ OLJ 5/2000, s. 4–5.

Ennen rikoslain kokonaisuudistusta verorikosten seuraamusjärjestelmä on ollut hajanainen ja monimutkainen. Veropetosta koskevia rangaistussäännöksiä oli rikoslain lisäksi monissa verolaeissa ja myös useassa veroon rinnastettavaa julkista maksua koskevassa laissa. Nämä säännökset olivat osittain päällekkäisiä ja jopa ristiriitaisiksi tulkittavia, ja esimerkiksi käytännöllistä hankaluutta aiheutti se, ettei rikoslaisissa ollut erillistä säännöstä veropetoksen lievää muotoa varten.¹⁶¹ Nykyään verorikoksista säädetään rikoslain 29 luvussa. Tämän tutkimuksen empiirisessä osassa käsitellään nimenomaan törkeitä veropetoksia.

Edellä kerrotuin tavoin, rikoslain kokonaisuudistuksen yhteydessä siirryttiin käytäntöön, jossa useimmat rikokset porrastetaan törkeyden mukaan kolmeen ryhmään. Törkeysluokituksen merkityksen lisäksi rikosoikeuskomitea painotti asiaa valmisteltaessa, että mitä törkeämmästä rikoksesta on kyse, sitä vähemmän harkintaa rikoksen tunnusmerkistö voi sallia. Siitä syystä kaikkein törkeimpien rikosten tunnusmerkistöissä on tyhjentävä luettelo tilanteista, joissa rikos tulee ankarammin rangaistavaksi.¹⁶² Veropetos kvalifioidaan törkeäksi veropetokseksi, jos rikoksessa tavoitellaan huomattavaa taloudellista hyötyä tai rikos tehdään erityisen suunnitelmallisesti (RL 29:2). Tällaisten erityisten kvalifiointiperusteiden lisäksi törkeäksi katsottavan rikoksen tulee olla kokonaisuudessaan arvostellen törkeä, eli muilla kuin luettelossa tarkoitetuilla perusteilla veropetosta ei voida katsoa törkeäksi, ja lisäksi veropetoksen tulee näissä tapauksissa olla myös kokonaisuutena arvostellen törkeä.¹⁶³

Törkeän veropetoksen enimmäisrangaistus on kaksinkertainen verrattuna perusmuotoiseen veropetokseen: perusmuotoisesta veropetoksesta tuomittavan vankeusrangaistus voi enimmilläänkin olla kaksi vuotta, ja törkeästä tekemuodosta tuomittava voi pahimmassa tapauksessa joutua vankeuteen neljäksi vuodeksi. Vaikka enimmäisrangaistus perusmuotoisen ja törkeän veropetoksen välillä ei olekaan yhtä radikaali kuin esimerkiksi vaikkapa huumausainerikoksissa, jossa ero perusmuotoisen ja törkeän rikoksen enimmäisrangaistuksessa on viisinkertainen¹⁶⁴, kokonaisarvostelulausekkeen tulkinnalla on siitä huolimatta suuri merkitys syytetyn kannalta ja sen merkitystä tulisikin painottaa erityisesti syytetyn oikeusturvan takaamiseksi.

¹⁶¹ HE 66/1988 vp, s. 54–55.

¹⁶² KM 1976, s. 168 ja HE 66/1988 vp, s. 19.

¹⁶³ OLJ 5/1984, s. 32 ja HE 66/1988 vp, s. 63.

¹⁶⁴ Huumerikoksesta tuomittavan vankeusrangaistus voi enimmillään olla kaksi vuotta vankeutta, ja törkeästä tekemuodosta tuomittava joutuu pahimmassa tapauksessa vankeuteen kymmeneksi vuodeksi (RL 50:1 ja 2).

4.2 Oikeuskirjallisuudessa esitetyjä näkemyksiä ja oikeuskäytäntöä kokonaistörkeysarvioinnista

Sitä, mitä rikoksen kokonaistörkeydellä tarkoitetaan, ei ole lainsäädännössä eikä rikoslain esitöissä tarkemmin avattu. Kokonaisuusarvostelulauseke on myös sanamuodoltaan varsin tulkinnanvarainen eikä lainkäyttäjälle näin ollen anneta juurikaan tulkinta-apua siihen, miten arviointi teon katsomisesta kokonaisuutena arvostellen törkeäksi tulisi suorittaa. Oikeuskirjallisuudessakin on nostettu esiin se seikka, että kokonaistörkeysarvioinnin rakenne ei ole täysin selvä: jossain määrin epäselvää on muun muassa se, otetaanko harkinnassa huomioon myös sellaisia seikkoja, jotka esimerkiksi rangaistuksen määräämisessä tulevat tai voivat tulla otetuiksi huomioon erikseenkin.¹⁶⁵

Edellä mainituilla seikoilla tarkoitetaan lähinnä RL 6:5:ssä säädettyjä rangaistuksen koventamisperusteita ja RL 6:6:ssä säädettyjä lieventämisperusteita, jolloin on olemassa vaara, että ne saattavat tulla otetuiksi huomioon useaan kertaan.¹⁶⁶ Rikosoikeuden yleisiä oppeja koskevassa hallituksen esityksessä todetaan rangaistuksen määräämisen osalta, että myös rikoksen tekotapa vaikuttaa törkeysarvosteluun, vaikka perustetta ei mainitakaan lainkohdassa erikseen. Esitöiden mukaan tekotapojen erot heijastavat pääsääntöisesti teon vaihtelevaa vahingollisuutta tai vaarallisuutta tai ne voivat kertoa tekijän syyllisyyden asteesta. Tekotapaa määrittävien piirteiden, kuten esimerkiksi käytettyjen tekovälineiden, teon keston sekä tekijän aseman merkitys määräytyy sen mukaan, mitä ne kertovat teon vahingollisuudesta ja vaarallisuudesta tai tekijän syyllisyydestä.¹⁶⁷

Lähtökohtana kokonaistörkeysarvioinnissa on se, että arvioinnissa otetaan huomioon kaikki rikoksen teko-olosuhteet. Selvää lisäksi on, että kokonaistörkeys-lauseke edellyttää nimenomaan kokonaisharkintaa, jossa toisiaan vastaan punnitaan kokonaistörkeyden puolesta ja sitä vastaan puhuvia seikkoja.¹⁶⁸ Käytännössä siis kokonaistörkeysarvostelu tulisi tehdä *pro et contra* -perustelemismetodilla,

¹⁶⁵ Frände ym. 2018, s. 244.

¹⁶⁶ Frände ym. 2018, s. 244. Yleisten rangaistusten mittaamisperusteiden sekä tunnusmerkistöstä ilmenevien erityisten mittaamisperusteiden samanaikaisen soveltamisen varalta on eräiden maiden lainsäädäntöön kirjattu niin sanottu kaksinkertaisen kvalifioinnin kieltö. Sen mukaan tunnusmerkistötekijää ei tule uudelleen arvottaa mittaamisessa. Kiellolla on merkitystä lähinnä törkeys-porrastusperusteiden yhteydessä ja merkitsee, että mikäli kvalifiointiperusteena on mainittu jokin yleisten mittaamisperusteiden tuntema seikka, esimerkiksi suunnitelmallisuus, tuo sama peruste on lupa ottaa mittaamisessa huomioon vain, jos se esiintyy poikkeuksellisen korostuneena. Jos veropetos katsotaan törkeäksi teon suunnitelmallisuuden vuoksi, on törkeästä veropetoksesta tuomittavan rangaistuksen koventaminen suunnitelmallisuutta koskevan koventamisperusteen nojalla mahdollista vain, jos suunnitelmallisuus on poikkeuksellisen perinpohjaista. HE 44/2002 vp, s. 190.

¹⁶⁷ HE 44/2002 vp, s. 189–190.

¹⁶⁸ Frände ym. 2018, s. 244.

jossa tuomioistuin harkinnassaan punnitsee vastakkain sekä törkeyttä osoittavia että sitä vähentäviä seikkoja. Pro et contra -argumentoinnin avulla voidaan antaa perusteltu vastaus kaikkiin väitteisiin, ja vain pro- ja contra-argumenttien esittämisellä voidaan päästä perustelujen seikkaperäisyyteen ja avoimuuteen. Eri ratkaisuvaihtoehtojen erottelu ja tiettyjen vaihtoehtojen poissulkeminen on myös omiaan parantamaan ratkaisun ymmärrettävyyttä.¹⁶⁹

Oikeuskirjallisuudessa on katsottu, että kokonaistörkeyden konkreettisia tulkinta-apuvälineitä voivat olla ensinnäkin kvalifiointiperusteet, ja on ajateltavissa, ettei kokonaistörkeysperusteiden painoarvo ole yhtäläinen. Mikäli käsillä on vahva kvalifiointiperuste, edellyttää muulta törkeydeltä vähemmän kuin, jos käsillä on jokin painoarvoltaan heikompi kvalifiointiperuste.¹⁷⁰ Jos kvalifiointiperusteen edellytykset täyttyvät kirkkaasti, jää kokonaisarvosteluklausuulin merkitys taas vähäisemmäksi, ja mitä lähempänä perusteen soveltamisrajat ovat, sitä enemmän tulee kiinnittää huomio muihin teonpiirteisiin. Samaa logiikkaa noudattaen kokonaistörkeyttä koskeva vaatimus tulee helpommin täyttyksi myös, mitä useampi kvalifiointiperuste tapaukseen sopii.¹⁷¹

Kokonaistörkeysarvostelun puolesta lisäksi puhuvat myös sellaiset piirteet tai olosuhteet, jotka muistuttavat kvalifiointiperusteita, mutta jotka eivät kuitenkaan yllä kvalifiointiperusteeksi. Kvalifiointiperusteet voivat myös täytyä yli sataprosenttisesti, jolloin paljon vähempikin olisi riittänyt täyttämään kvalifiointiperusteen. Tällaisessa tapauksessa niin sanotusti *ylimenevä osa* voidaan käyttää kokonaistörkeyden perustelussa. Mitä vakavammat seuraukset teosta aiheutuu, sitä törkeämpänä rikosta on pidettävä. Edelleen myös RL 6:5:n koventamisperusteita ja RL 6:6:n rangaistuksen lieventämisperusteita koskevia säännöksiä voidaan mahdollisesti rikostekoon liittyviltä osin käyttää apuna kokonaistörkeyden arvioinnissa.¹⁷²

Korkeimman oikeuden mukaan rikoksen laji ja teko-olosuhteet voivat vaikuttaa siihen, millä tavoin rikoksen törkeys kokonaisuutena arvioidaan. Korkeimman oikeuden ratkaisussa 2013:57 oli kysymys siitä, oliko tekoja kokonaisuutena arvostellen pidettävä törkeän varkauden yrityksinä ja millä perusteilla kokonaisarvostelu oli suoritettava, kun vastaajat olivat yrittäneet murtautua asuttuihin asuntoihin. Korkein oikeus otti ratkaisussaan kuitenkin myös yleisesti rikoksen törkeyden kokonaisarvosteluvaatimuksen arviointiin. Kokonaisarvostelusäännöksen sanamuodosta ilmenee, että pelkästään

¹⁶⁹ Virolainen – Martikainen 2010, s. 60–62.

¹⁷⁰ Frände ym. 2018, s. 245.

¹⁷¹ Lappi-Seppälä ym. 2022, s. 600.

¹⁷² Frände ym. 2018, s. 148 ja 245-246.

rikoksen törkeän tekemuodon jonkin ankaroittamisperusteen täyttyminen ei riitä rikoksen katsomiseen kokonaisuutena arvostellen törkeäksi. Joissain tapauksissa rikoksen ankaroittamisperusteen ilmenemistapa saattaa kuitenkin olla niin vahingollinen tai vaarallinen, että se jo sellaisenaan antaa aiheen arvioida rikoksen myös kokonaisuutena arvostellen törkeäksi. On myös mahdollista, että rikoksessa täyttyy useampi kuin yksi ankaroittamisperuste, mikä myös voi puoltaa rikoksen arvioimista kokonaisuutena arvostellen törkeäksi. Vaikka rikoksen törkeyden kokonaisarvostelussa usein on perusteltua arvioida sitä, liittyykö tekoon yhden tai useamman ankaroittamisperusteen lisäksi muita erityistä moitittavuutta osoittavia seikkoja, rikoksen katsominen kokonaisuutena arvostellen törkeäksi ei siis aina edellytä ankaroittamisperusteeseen liittymättömien teon törkeyttä osoittavien seikkojen toteamista. Näissä tapauksissa kokonaisarvostelu voi tapahtua arvioimalla rikoksen törkeyttä ankaroittamisperusteen tai -perusteiden ilmenemismuodon pohjalta. Myös kokonaisarvostelun painoarvo rikoksen törkeyden arvioinnissa voi vaihdella (KKO 2013:57 kohta 6–7).

4.2.3 Veropetoksen kokonaistörkeyden arviointia korkeimmassa oikeudessa

Korkeimman oikeuden ratkaisussa 2004:86 L:n katsottiin syyllistyneen törkeään veropetokseen, koska hän oli yrittänyt aiheuttaa alkoholijuomista Suomessa kannettavan valmisteveron määräämättä jättämisen saattamalla alkoholijuomat väliaikaisen valmisteverottomuusjärjestelmän ulkopuolelle, jolloin verovelvollisuus on syntynyt, sekä esittämällä viranomaiselle eli tullille väärän sisältöiset rah-tiasiakirjat. Veropetosta oli pidettävä törkeänä, koska sillä oli alkoholijuomista kannettavan veron määrä huomioon ottaen tavoiteltu huomattavaa taloudellista hyötyä ja se oli tehty erityisen suunnitelmallisesti kuljettamalla alkoholijuomat väliaikaisen valmisteverottomuusjärjestelmän ulkopuolella sekä valmistamalla ja esittämällä vääränsisältöinen asiakirja. Korkein oikeus totesi, että rikos on myös kokonaisuutena arvostellen törkeä, mutta ei perustellut tätä tarkemmin.

Korkeimman oikeuden ratkaisussa 2007:102 oli kysymys siitä, pidettiinkö A:n menettelyä yhtenä rikoksena ja oliko veropetos törkeä, kun hän oli neljänä perättäisenä verovuotena jättänyt veroilmoituksissaan ilmoittamatta osan tuloistaan. Syyttäjä oli vaatinut A:lle rangaistusta yhdestä törkeästä veropetoksesta, koska A oli salaamalla lääkärinpalkkiot aiheuttanut tai yrittänyt aiheuttaa veron määräämisen yhteensä 14 570 euroa liian alhaiseksi ajanjaksolla 31.10.1998 - 31.3.2001. Syyttäjä katsoi teon täyttävän törkeän veropetoksen tunnusmerkistön, koska veropetoksessa oli tavoiteltu ja saatu huomattavaa taloudellista hyötyä ja veropetostekoja oli tehty jatkuvasti verovuodesta toiseen, joten oli veropetos myös kokonaisuutena arvostellen törkeä. Käräjäoikeus ja hovioikeus tuomitsivat A:n

kolmesta erillisestä veropetoksesta perusteluinaan se, että veroilmoitus, jossa väärä tieto oli annettu, oli annettu kerran vuodessa, joten tekojen ei luonnollisen katsantokannan mukaan ollut katsottava muodostavan jatkuvaa rikosta ja jonka vuoksi jokaista verovuotta koskevaa tekoa oli tarkasteltava erikseen. Vältetyn veron määrä huomioon ottaen tekoja ei myöskään pidetty törkeinä. Korkein oikeus kuitenkin totesi A:n menettelyn muodostuneen sellaiseksi yhtenäiseksi toiminnaksi, jota on perusteltua pitää ajallisesta ulottuvuudestaan huolimatta yhtenä rikoksena. Korkein oikeus ei kuitenkaan pitänyt veropetosta törkeänä, sillä 14 570,89 euron hyötyä ei vielä voida pitää laissa tarkoitettuun tavoin huomattavana. Se seikka, että A on viimeisinä vuosina jättänyt myös osan menoista ilmoittamatta rikoksen paljastumisen estämiseksi osoittaa rikoksen teossa jossain määrin suunnitelmallisuutta, mutta tämän perusteella ja muutoinkaan rikosta ei kuitenkaan korkeimman oikeuden mukaan voida katsoa tehdyn laissa tarkoitettuun tavoin erityisen suunnitelmallisesti.

Korkeimman oikeuden ratkaisussa 2008:18 oli kysymys siitä, voitiinko M:n ja V:n katsoa osallistuneen tullien ja verojen määräämättä jättämiseen johtaneisiin savukkeiden laittomiin maahantuonteihin siten, että heille syntyy veropetoksessa edellytetty tekijävastuu. Korkein oikeus katsoi M:n ja V:n toimineen salakuljetusketjussa rikoskumppaneina ennen heitä toimineiden tekijöiden kanssa, ja näin ollen heidät tuomittiin törkeistä veropetoksista. Oikeus totesi, että M ja V ovat olleet osallisina tekoihin, joissa heidän tietensä on tavoiteltu huomattavaa taloudellista hyötyä. Kysymys on ollut erityisen suunnitelmallisesta savukkeiden salakuljetustoiminnasta. Lisäksi, vaikka M ja V ovat ilmoituksensa mukaan suorittaneet kuljetukset palkkiota vastaan, heidän osuutensa on koko toiminnassa ollut niin merkittävä, että heidän tekemiään veropetoksia on myös kokonaisuutena arvostellen pidettävä törkeinä korkeimman oikeuden mukaan.

Korkeimman oikeuden ratkaisussa 2011:35 A:n katsottiin syyllistyneen törkeään veropetokseen jättäessään ilmoittamatta yhtiöstään nostamansa varat tuloinaan henkilökohtaisessa verotuksessaan. A:n rikoksilla vältettyjen verojen määrä on ollut yhteensä 77 492 euroa. Korkein oikeus totesi, että veropetoksia on tavoitellun hyödyn määrä huomioon ottaen ja myös kokonaisuutena arvioiden pidettävä törkeinä. Korkein oikeus ei perustellut teon kokonaistörkeyttä tarkemmin.

Korkeimman oikeuden ratkaisussa 2019:105 A:n katsottiin syyllistyneen törkeään veropetokseen, kun hän oli menettelyllään syyllistynyt arvonlisäveron välttämiseen. Teolla oli tavoiteltu huomattavaa taloudellista hyötyä. Korkein oikeus lisäksi katsoi, että A:n teko oli kärjäoikeuden mainitsemilla perusteilla myös kokonaisuutena arvostellen törkeä. Kärjäoikeus taas katsoi teon kokonaisuutena arvostellen törkeäksi, ottaen huomioon toiminnan laajuus ja kesto. Tapaukseen A oli ajanjaksolla

1.1.2012-13.1.2016 pääosin toiminimellä yhdessä puolisonsa kanssa harjoittanut arvonlisäverollista käytettyjen autojen, vaatteiden, kenkien ja korujen ynnä muun kauppaa. Tässä toiminnassa A oli antanut veroviranomaiselle arvonlisäverotusta varten vääriä tietoja veron määräämiseen vaikuttavista seikoista ja salannut tällaisia seikkoja ja aiheuttanut tai yrittänyt aiheuttaa veron määräämättä jättämisen tai sen määräämisen liian alhaiseksi.

4.3.4 Alustavia päätelmiä veropetoksen kokonaistörkeyden arvioinnista

Veropetos katsotaan siis törkeäksi, jos sillä tavoitellaan huomattavaa taloudellista hyötyä tai rikos tehdään erityisen suunnitelmallisesti ja teko on lisäksi kokonaisuutena arvostellen törkeä. Pelkästään se, että veropetoksella on esimerkiksi tavoiteltu huomattavaa taloudellista hyötyä, ei vielä yksinään pääsääntöisesti riitä tekemään teosta törkeää, vaan sekä erityisen kvalifiointiperusteen että kokonaisarvostelulausekkeen on täytyttävä samanaikaisesti. Kokonaisarvostelu muodostaa täten lainkäyttäjän näkökulmasta törkeysarvostelua koskevan *lisäedellytyksen*.

Kokonaisarvostelulauseke on kuitenkin sanamuodoltaan varsin yleismaallinen, tulkinnanvarainen. Lain tasolla lainkäyttäjälle ei anneta juurikaan tulkinta-apua siihen, miten arviointi teon katsomisesta kokonaisuutena arvostellen törkeäksi tulisi suorittaa. Apua ei myöskään liiemmästi saada esimerkiksi veropetoksia koskevista lain esitöistä. Oikeuskäytännön- ja kirjallisuuden pohjalta ei voida suoraan sanoa, milloin veropetos on katsottava törkeäksi, mutta niistä saadaan kuitenkin tulkinta-apua. Lähtökohtana kokonaistörkeyden arvioinnissa voidaan todeta kyse olevan nimenomaan kokonaisharkinnasta, eli kulmakivenä on se, että arvioinnissa otetaan huomioon kaikki rikoksen teko-olosuhteet tapauskohtaisesti.

Edellä mainitussa korkeimman oikeuden ratkaisussa 2013:57 otettiin laajasti kantaa törkeysarvosteluun. Ratkaisun perusteluja voidaan soveltaa myös veropetoksien kokonaistörkeysarvosteluun. Esimerkiksi jos veropetoksessa täyttyy molemmat kvalifiointiperusteet voi se puoltaa rikoksen arvioimista kokonaisuutena arvostellen törkeäksi. Veropetoksen kokonaisarvostelu voi tapahtua myös arvioimalla rikoksen törkeyttä kvalifiointiperusteen tai -perusteiden ilmenemismuodon pohjalta, eli vaikka rikoksen kokonaistörkeysarvostelussa usein on perusteltua arvioida sitä, liittyykö tekoon erityisen kvalifiointiperusteen tai -perusteiden lisäksi muita erityistä moitittavuutta osoittavia seikkoja, veropetoksen katsominen kokonaisuutena arvostellen törkeäksi ei aina edellyttäisi kuitenkaan kvalifiointiperusteeseen liittymättömien teon törkeyttä osoittavien seikkojen toteamista.

Edellä todetut korkeimman oikeuden ratkaisusta johdetut periaatteet saavat tukea oikeuskirjallisuudesta. Veropetoksiin sovellettuna oikeuskirjallisuudessa esitetyt näkemykset tarkoittavat, että jos teolla tavoiteltu taloudellinen hyöty ylittää selvästi normaalisti säännöksen ensimmäisen kohdan kvalifiointiperusteen täyttämän määrään, jäisi kokonaisarvostelulausekkeen merkitys vähäisemmäksi, eli niin sanottua *ylimenevää osaa* käytettäisiin täten kokonaistörkeyden perustelussa. Lisäksi, jos veropetokseen soveltuu molemmat erityiset kvalifiointiperusteet, luo tämä vahvan argumentin myös kokonaistörkeyden puolesta. Täytyy kuitenkin muistaa, että edellä mainitut perusteet eivät saa johtaa automaattisesti teon katsomiseksi kokonaisuutena arvostellen törkeäksi, eikä kokonaistörkeysarviointia tule sen takia sivuuttaa.

On sinänsä loogista, että kahden eri kvalifiointiperusteen käsillä ollessa rikos on usein myös kokonaisuutena arvostellen törkeä. Herää kuitenkin kysymys, että jos kokonaistörkeysvaatimuksen voisi katsoa täyttyvän automaattisesti silloin, kun kaksi erityistä kvalifiointiperustetta on käsillä, eikö tämä olisi ollut perusteltua kirjata ainakin lain esitöihin. Vai onko nimenomainen maininta edellä mainitusta haluttu jättää pois, sillä nykyisen sääntelyn puitteissa tuomioistuin voi pitää rikosta törkeänä, vaikka toisen erityisen kvalifiointiperusteen täyttymisestä ei olisikaan täyttä näyttöä. Erityiset kvalifiointiperusteet ovat jo itsessään vakavia, jolloin täyden varmuuden saavuttaminen kahden kvalifiointiperusteen olemassaolosta toki voisi olla vain turhaa resurssien tuhlaamista. Selvää kuitenkin on, että jos kaksi erityistä kvalifiointiperustetta on näytetty varmuudella toteen, kokonaistörkeyden täyttymiselle tulisi olla kohtuullisen painavia vastasyitä, jotta syytetty voitaisiin tuomita perusmuotoisesta veropetoksesta.

Korkeimman oikeuden ratkaisukäytännön perusteella voidaan vahvistaa veropetoksien kokonaistörkeysarvostelun olevan tapauskohtaista harkintaa. Parista korkeimman oikeuden ratkaisusta koskien veropetosta ei kuitenkaan voida tehdä mitään päätelmiä koskien kokonaistörkeyttä, sillä sitä ei perusteltu ratkaisuissa lainkaan. Niissä tapauksissa, joissa korkein oikeus otti kantaa veropetoksen kokonaistörkeyteen, vaikuttivat siihen muun muassa toiminnan laajuus ja kesto, useamman kvalifiointiperusteen täytyminen sekä tekijän osuus rikollisessa toiminnassa.

Kun nimenomaan veropetoksen kokonaistörkeysarvostelusta on suhteellisen rajallisesti saatavissa tietoa laista, sen esitöistä sekä oikeuskirjallisuudesta- ja käytännöstä, on mielekästä tutkia kokonaisarvostelulausekkeen samaa käytännön merkitystä veropetoksien yhteydessä kaivautumalla syvemmälle oikeuskäytäntöön empiirisen tutkimuksen muodossa. Tämä tukee myös lakivaliokunnan

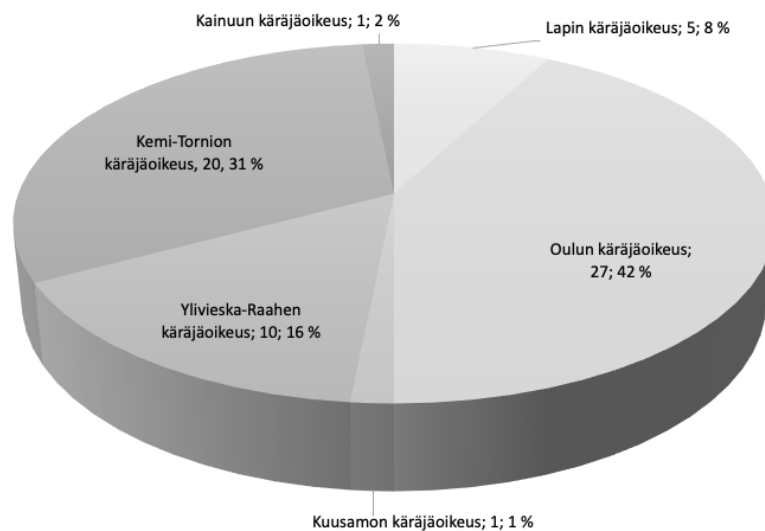
kehotusta tutkia ja valvoa kvalifiointiperusteiden vaikutusta lainkäyttöön rikoslain kokonaisuudistuksen jälkeen.¹⁷³

¹⁷³ LaVM 6/1990 vp, s. 5.

5 Kokonaistörkeyden arviointi oikeustapausten valossa

5.1 Yleistä ja lukumäärätietoja

Tutkimusaineisto koostui 64:stä törkeään veropetokseen johtaneesta Rovaniemen hovioikeuden tuomiosta, jossa valituksen kohteena hovioikeudessa oli mukana syyksilukeminen. Hovioikeuden tuomiot ovat annettu aikavälillä 22.12.2010-25.10.2019 ja valituksen kohteena olevat kärjäoikeuksien tuomiot taas aikavälillä 19.3.2009-20.1.2018. Suurin osa tutkimusaineiston tuomioista on peräisin Oulun kärjäoikeudesta, joka on myös Rovaniemen hovioikeuspiirin suurin kärjäoikeus, ja josta annettiin reilu kaksi viidesosaa tuomioista sekä Kemi-Tornion kärjäoikeudesta, josta annettiin noin kolmasosa tutkimusaineiston tuomioista.



Kaavio 1: Tutkimusaineiston tuomioiden jakaantuminen kärjäoikeuksittain¹⁷⁴.

Kaikki valitukset eivät kuitenkaan päädy hovioikeuden täysimittaiseen käsittelyyn. Hovioikeuksien jutturuuhkaa ja resurssien tarkoituksenmukaista kohdentamista on yritetty ratkaista rajoittamalla hovioikeuden täysimittaiseen käsittelyyn tulevien asioiden määrää. Hovioikeuden tehtävä muutoksenhakutuomioistuimena on tutkia kärjäoikeuden ratkaisun oikeellisuus ja korjata mahdolliset kärjäoikeuden ratkaisun virheet oikeudenkäynnin painopisteen ollessa vahvasti kärjäoikeudessa. Vuoden

¹⁷⁴ Oulun kärjäoikeus ja Kuusamon kärjäoikeus yhdistyivät 1.1.2010. Kemi-Tornion kärjäoikeus ja Lapin kärjäoikeus yhdistyivät uudeksi Lapin kärjäoikeudeksi 1.1.2019 alkaen, ja edelleen Oulun kärjäoikeus ja Ylivieska-Raahen kärjäoikeus yhdistyivät myös 1.1.2019.

2011 alussa onkin voimaan tullut jatkokäsittelylupajärjestelmä¹⁷⁵, jonka soveltamisalaa on vuonna 2015 laajennettu. Jatkokäsittelyluvasta säädetään oikeudenkäymiskaaren 25 a luvussa. Pääsäännön mukaisesti asiassa tarvitaan jatkokäsittelylupa, kun käräjäoikeuden ratkaisuun haetaan muutosta valittamalla (OK 25a:5.1). Rikosasian vastaaja tarvitsee luvan, mikäli hänelle ei ole tuomittu ankarampaa rangaistusta kuin kahdeksan kuukautta vankeutta, ja jos valitus koskee hänen syykseen luettua rikosta tai rangaistusseuraamusta. Rangaistuksen ankaruutta arvioitaessa ei oteta huomioon vankeusrangaistuksen ohessa tuomittua sakkoa tai muuta rikosoikeudellista seuraamusta (OK 25a:5.2). Syyttäjä tai asianomistaja ei tarvitse jatkokäsittelylupaa miltei osin asiassa, jos vastaaja on tuomittu ankarampaan rangaistukseen kuin kahdeksan kuukautta vankeutta ja valitus koskee vastaajan syyksi luettua rikosta taikka vastaajalle tuomittua rangaistusta (OK 25a:5.3). Jatkokäsittelyluvan piiriin kuuluvissa asioissa hovioikeuden tulee edelleen tarkastaa ratkaisun sisällöllinen oikeellisuus eikä ratkaisua käsittelyn päättymisestä tule tehdä muodollisilla kriteereillä.¹⁷⁶ Tutkimusaineiston tapauksista kolmessa evättiin jatkokäsittelylupa, mutta jotka jätettiin tutkimusaineistoon kappaleessa 1.3 kerrotuin perustein.

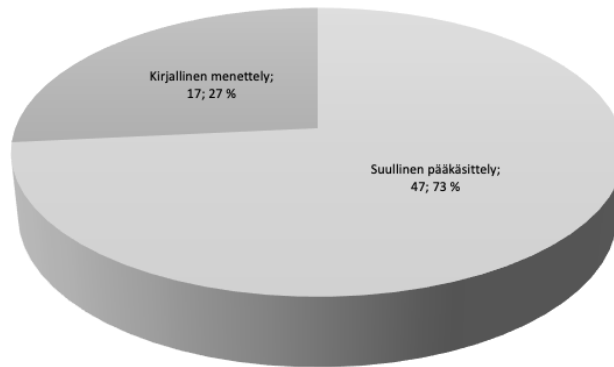
Asian käsittely hovioikeudessa tapahtuu joko kirjallisessa menettelyssä tai asiassa voidaan järjestää pääkäsittely. Asia ratkaistaan kirjallisen oikeudenkäyntiaineiston perusteella, jollei siinä OK:26.13–16:n nojalla toimiteta pääkäsittelyä. Lähtökohtaisesti hovioikeuden on toimitettava pääkäsittely rikosasiassa, jos asianomistaja tai vastaaja sitä vaatii (OK 26:14.1). Pääkäsittelyä ei kuitenkaan tarvitse toimittaa, jos asiassa ei tarvitse ottaa vastaan suullista todistelua sen vuoksi, että näytön arvioinnin oikeellisuudesta ei voi jäädä varteenotettavaa epäilystä, ja pääkäsittelyn toimittaminen on muutoinkin selvästi tarpeetonta huomioon ottaen erityisesti asian laatu ja merkitys asianosaiselle (OK 26:14.2).

Tutkimusaineiston tapauksista 73 %:ssa eli suurimmassa osassa järjestettiin pääkäsittely hovioikeudessa, mikä osaltaan kertoo veropetosten, ja yleensäkin talousrikoskokonaisuuksien, vakavuudesta ja monimutkaisuudesta. Kirjallisessa menettelyssä hovioikeus ratkaisi 17 tapausta eli reilun neljänneksen, joista viidessä pääkäsittelyä kuitenkin vaadittiin toimitettavaksi vastaajan toimesta, mutta hovioikeus eväsi vaatimuksen. Näissä tapauksissa, joissa pääkäsittelyvaatimus hylättiin, hovioikeus

¹⁷⁵ Aiemmin käytössä oli seulontamenettely, josta säädettiin OK 26:2:ssa, ja jonka mukaan hovioikeus pystyi päättämään, ettei se ota valitusta enempään tutkintaa, jos se yksimielisesti totesi olevan selvää, että: 1) asiassa ei ole OK 26:15:n mukaan järjestettävä pääkäsittelyä todistelullisista syistä; 2) käräjäoikeuden ratkaisu tai siellä noudatettu menettely ei ole virheellinen; eikä 3) asianosaisen oikeusturva asian laatu huomioon ottaen muustakaan syyistä edellytä valituksen käsittelyn jatkamista. Seulontamenettely oli voimassa 1.10.2003-31.12.2010.

¹⁷⁶ Vuorenpää ym. 2021, s. 1150.

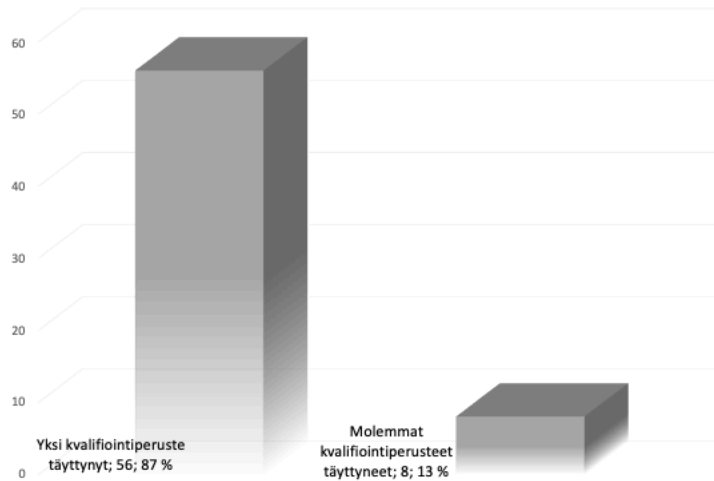
katsoi, että kärjäoikeuden vastaanottaman näytön arvioinnin oikeellisuudesta ei ollut oikeudenkäyntiaineiston perusteella kokonaisuutena arvioitaessa jäänyt mitään varteenotettavaa epäilyä eikä sen vuoksi pääkäsittelyä ollut tarpeen toimittaa todistelun uudelleen vastaanottamiseksi, eikä myöskään asian laatu ja merkitys vastaajalle tai vastaajille edellyttänyt pääkäsittelyn toimittamista.



Kaavio 2: Menettely Rovaniemen hovioikeuden törkeitä veropetoksia koskevilla valituksilla vuosina 2010–2019.

Tutkimusaineiston tuomioista 56 oli sellaisia, joissa tuomioistuin katsoi yhden erityisen kvalifointiperusteen täyttyvän teossa. Huomionarvoista on, että näistä tapauksista yhdessäkään ei tuomittu tekijää säännöksen toisen kohdan mukaisesti erityisen suunnitelmallisuuden perusteella¹⁷⁷, vaan tekijät tuomittiin säännöksen ensimmäisen kohdan, teon huomattavan taloudellisen hyödyn perusteella. Tutkimusaineiston perusteella voidaan täten todeta olevan erittäin poikkeuksellista, että tekijä tuomittiin törkeästä veropetoksesta säännöksen toisen kohdan mukaisesti teon erityisen suunnitelmallisuuden perusteella, ellei oikeuskäytännössä määritelty huomattavan taloudellisen hyödyn euromääräinen raja ylity myös teossa. Molemmat erityiset kvalifointiperusteet täyttyivät vain kahdeksassa tapauksessa.

¹⁷⁷ Jäljempänä käydään läpi, kuinka teon suunnitelmallisuudella saattoi olla merkitystä teon kokonaistörkeysarvioinnissa, vaikka säännöksen toisen kohdan kvalifointiperusteen ei katsottu täysin täyttyneen.



Kaavio 3: Erityisten kvalifointiperusteiden täyttyminen Rovaniemen hovioikeuden törkeitä veropetoksia koskevilla valituksilla vuosina 2010–2019.

5.2 Tutkimusaineiston analyysi

5.2.1 Arvioinnin lähtökohtia

Ensimmäisen tutkimuskysymyksen kannalta on olennaista, miten veropetoksen kokonaistörkeyttä on arvioitu ja millä tavalla kokonaistörkeysarvostelu on otettu huomioon aineiston tuomioiden perusteissa, eli milloin ja millä perusteella veropetos on katsottu kokonaisuutena arvostellen törkeäksi. Mielenkiintoista on, soveltavatko tuomioistuimet kokonaisarvostelulauseketta käytännön tuomioistuintyössä lainsäätäjän tarkoittamalla tavalla. Lain sanamuodon mukaan vaikuttaa selvältä, että lainkäyttäjän tulee ensin arvioida, onko tapauksessa käsillä jokin erityisistä kvalifointiperusteista. Tämän jälkeen tulee erikseen suorittaa arviointi siitä, onko rikos myös kokonaisuutena arvostellen törkeä, eikä kokonaistörkeyden saisi arvioida täyttyvän automaattisesti aina, kun jokin erityinen kvalifointiperuste on olemassa, jotta kokonaistörkeysvaatimuksella olisi minkäänlaista itsenäistä, erillistä merkitystä.

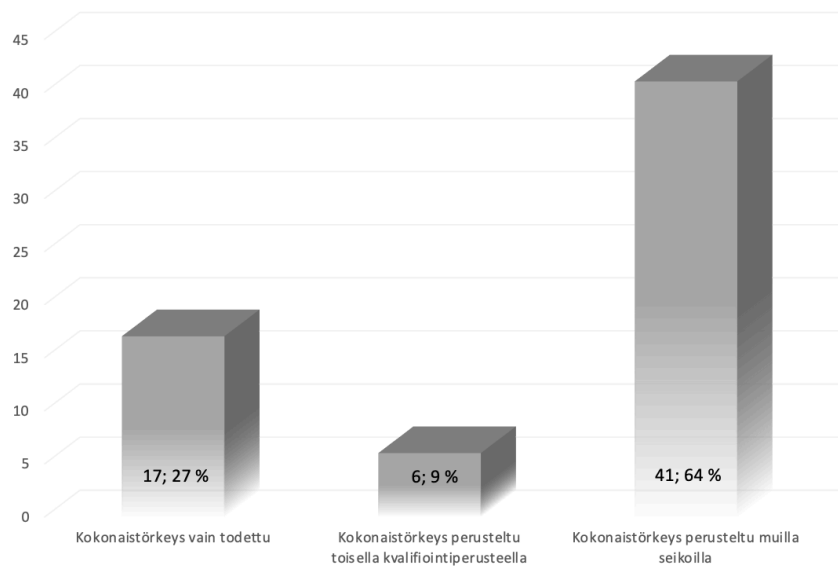
Aineisto on ryhmitelty tietyiksi tyypeiksi, selviksi ryhmiksi. Ensimmäiseen ryhmään kuuluvat tuomiot, joissa kokonaistörkeys on vain todettu ottamatta siihen sen enempää kantaa tai perustelematta kokonaistörkeyttä mitenkään. Toinen ryhmä koostuu tuomioista, joissa kokonaistörkeys on perusteltu toisella kvalifointiperusteella. Kolmanteen ryhmään kuuluvat tuomiot, joissa kokonaistörkeys on perusteltu muilla seikoilla. Alun perin tarkoituksena oli, että ryhmään neljä kuuluvat tuomiot, joissa kokonaistörkeys on jäänyt kokonaan toteamatta, mutta näin ei tapahtunut yhdessäkään tapauksessa,

mikä oli hienoa huomata, sillä aina vähintään syyttäjän teon kuvauksessa oli todettu teon olevan myös kokonaisuutena arvostellen törkeä. Kappaleessa 5.2.2 esitellään tarkemmin tyyppittelyryhmittäin esimerkkejä kokonaistörkeysarvioinnista.

Tutkimusaineiston analysointi toi esille sen, että reilussa neljänneksestä tapauksista kokonaistörkeys vain mainittiin perusteluissa. Seitsemässätoista törkeän veropetoksen tuomiossa kokonaistörkeys siis vain yksinkertaisesti todettiin eikä sitä perusteltu mitenkään. Yleistä oli esimerkiksi mainita yksi käsitellä oleva veropetoksen kvalifiointiperuste, ja sen jälkeen todeta lyhyesti myös kokonaistörkeyden täyttyvän ilman sen suurempia perusteluita.

Vajaassa kymmenessä prosentissa tapauksista kokonaistörkeys oli perustelu toisen kvalifiointiperusteen olemassaololla. Kuudessa törkeän veropetoksen tuomiossa kokonaistörkeyttä puollettiin vain ja ainoastaan toisella kvalifiointiperusteella. Tähän ryhmään eivät kuuluneet siten tapaukset, joissa toisen kvalifiointiperusteen lisäksi kokonaistörkeyttä perusteltiin jollain, tai joillakin, muilla seikoilla. Näistä tapauksista ainoastaan yhdessä katsottiin molempien kvalifiointiperusteiden täyttyvän täysin. Huomionarvoista on, että aineistossa oli kuitenkin yhteensä kahdeksan tuomiota, joissa molemmat kvalifiointiperusteet täyttyivät. Näistä seisemässä tapauksessa kokonaistörkeyttä ei kuitenkaan perusteltu usean kvalifiointiperusteen olemassaololla vaan kokonaistörkeys joko vain lisäksi todettiin ilman perusteluita tai lisänä oli myös muita kokonaistörkeyttä puoltavia seikkoja.

Suurimmassa osassa, noin kolmessa viidestä tapauksia kokonaistörkeys oli perusteltu muilla seikoilla. Tapauksista 41 oli sellaisia, että erityisen kvalifiointiperusteen lisäksi veropetoksen törkeyttä puollettiin monilla erilaisilla syillä. Tämän ryhmän sisältä pystyi löytämään tiettyjä törkeysarvioinnin yhteneväisyyksiä, mutta ei voida kuitenkaan sanoa, että löydettävissä oli selvästi erotettavissa olevia yhtenäisiä kokonaistörkeysarviointiin vaikuttavia tekijöitä ottaen huomioon kunkin esiintyneen tyyppin toistuvuus aineistossa ja arvioinnissa vaikuttaneet muut seikat. Tapauksia käydään tarkemmin läpi kappaleessa 5.2.2.3.



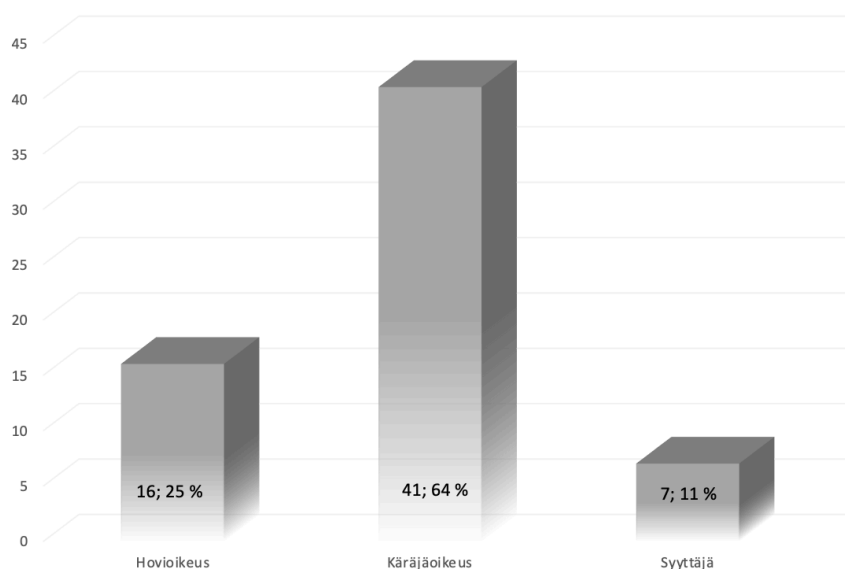
Kaavio 4: Kokonaistörkeyden perustelu Rovaniemen hovioikeuden törkeitä veropetoksia koskevissa valituksissa vuosina 2010–2019.

Toisen tutkimuskysymyksen kannalta on olennaista, kenen tahon (syyttäjä, kärjäoikeus, hovioikeus) arvio rikoksen kokonaistörkeydestä on jäänyt voimaan siten, että muut tahot ovat hyväksyneet arvion ottamatta siihen kantaa sen tarkemmin sekä millä tavalla ja missä laajuudessa lainkäyttäjät ovat perustelleet teon kokonaistörkeyttä. Ensimmäiseen ryhmään kuuluvat tuomiot, joissa hovioikeus on itsenäisesti arvioinut ja ottanut kantaa teon kokonaistörkeyteen. Toinen ryhmä koostuu tuomioista, joissa hovioikeus on hyväksynyt kärjäoikeuden perustelut ja kärjäoikeus on itsenäisesti arvioinut teon kokonaistörkeyttä. Kolmanteen ryhmään kuuluvat tuomiot, joissa hovioikeus on hyväksynyt kärjäoikeuden perustelut ja kärjäoikeus on vain todennut syyttäjän teon kuvauksen olevan oikea, eli toisin sanoen kärjäoikeus on vain hyväksynyt syyttäjän perustelut teon osalta perustelematta tuomiota itse. Tyypittelyn tarkoituksena on tuoda esiin, kenen tahon toimesta kokonaistörkeysarviointi yleensä suoritetaan ja kuinka kukanenkin kokonaistörkeyttä on arvioinut. Kappaleessa 5.2.3 esitellään tarkemmin tyypittelyryhmittäin esimerkkejä kokonaistörkeysarvioinnin toteuttamisesta.

Tutkimusaineiston analyysi toi esille sen, että hovioikeus otti itsenäisesti kantaa rikoksen kokonaistörkeyteen neljänneksessä tapauksissa. Kuusitoista tuomiota (25 % tutkimusaineiston tuomioista) sisälsi hovioikeuden kokonaistörkeyden itsenäistä arviointia. Kun hovioikeuden tuomioista ei suurimmassa osassa tapauksia voinut kokonaistörkeydestä tehdä tulkintoja, siirtyi tutkimuksen painopiste merkittävästi hovioikeuden tuomioiden liitteinä oleviin kärjäoikeuksien tuomioihin.

Noin neljässä tapauksesta kuudesta kärjätuomarin perustelu kokonaistörkeyden täyttymisestä jäi viimeiseksi sanaksi asiassa, ja hovioikeus totesi lyhyesti hyväksyvänsä kärjätuomarin perustelut ja syyksilukemisen. Kärjätuomarit taas olivat löytäneet keskenään verrattain erilaisia ratkaisuja kokonaistörkeyden toteamiseen ja arvioimiseen. Osassa tapauksia kokonaistörkeys vain lyhyesti todettiin ilman perusteluita, kun taas joissain tapauksissa kärjätuomari oli toki paneutunut asiaan enemmänkin ja tuomiosta löytyi erillinen teon kokonaistörkeysarvostelu. Suurin ryhmä oli kuitenkin tästä välistä, eli kokonaistörkeys perusteltiin kattavammin kuin pelkästään toteamalla, mutta kuitenkin sanoja säästellen.

Odottamatonta oli, että noin kymmenesosa tuomioista kokonaistörkeyden arvioiminen jäi vain syyttäjän varaan. Näissäkin tapauksissa suurimmassa osassa on aiheellista puhua tosiasiallisesti kokonaistörkeyden toteamisesta, sillä syyttäjät eivät lähtökohtaisesti perustelleet kokonaistörkeyttä muuten kuin toteamalla sen täytyneen. Kärjätuomarit viittasivat kokonaistörkeyden osalta suppeasti syytekohtaan ja totesivat sen tulleen näytetyksi. Kyseessä olevissa tapauksissa myös valitusasteessa hovioikeus vain hyväksyi kärjätuomarin perustelut sellaisenaan. Näissäkin tuomioissa erityisten kvalifikaatioperusteiden täyttymistä saatettiin pohtia varsin laajasti, mutta kokonaistörkeyden arviointi jäi kuitenkin pääasiassa vaille itsenäistä huomiota.



Kaavio 5: Kokonaistörkeyden arvioinnin tehnyt taho Rovaniemen hovioikeuden törkeitä veropetoksia koskevissa valituksissa vuosina 2010–2019.

5.2.2 Tutkimuskysymys 1: Kokonaistörkeysarvostelu veropetoksissa

5.2.2.1 Ryhmä 1: Kokonaistörkeys vain todettu

Kuten edellä todettiin, 17:ssä tapauksessa, eli reilussa neljänneksessä, kokonaistörkeyden vain kaavamaisesti todettiin toteutuvan eikä avattu lainkaan sitä, mikä on saanut tuomioistuinta pitämään tekoa kokonaisuutena arvostellen törkeänä. Tavallista oli mainita yksi veropetoksen kvalifiointiperuste, jonka jälkeen todeta lyhyesti myös kokonaistörkeyden täyttyvän. Tällaisten perustelujen kohdalla on mahdotonta tehdä päätelmiä siitä, mitkä teonkuvauksesta ilmenevät seikat ovat vaikuttaneet nimenomaan kokonaistörkeyteen vai ovatko mitkään, ja kokonaistörkeyden täytyminen jää oikeastaan pelkästään arvailujen varaan. Esimerkkeinä kyseessä olevista perusteluista seuraavat:

”Vastaajan teolla on tavoiteltu huomattavaa taloudellista hyötyä. Teko on myös kokonaisuutena arvioiden törkeä.” (Tuomio 8)

”Vastaaja on tavoitellut veropetoksella huomattavaa taloudellista hyötyä. Veropetosta on tämän vuoksi ja myös kokonaisuutena arvostellen pidettävä törkeänä.” (Tuomio 29)

”Teolla on tavoiteltu huomattavaa hyötyä. Syytteessä kuvattua tekoa on myös kokonaisuutena arvostellen pidettävä törkeänä, mistä syystä vastaajan menettely täyttää törkeän veropetoksen tunnusmerkistön.” (Tuomio 34)

Huomionarvoisena yksittäistapauksena pidän tuomiota, jossa molempien erityisten kvalifiointiperusteiden katsottiin täyttyvän, mutta siihen ei kuitenkaan vedottu kokonaistörkeysarvioinnissa, tai mikäli sillä oli merkitystä, sitä ei ainakaan kirjoitettu auki tuomion perusteluissa, vaan kokonaistörkeyden jälleen vain todettiin täyttyvän:

”Teolla vältetyn veron määrä on ollut huomattava. Rikos on toteutettu erittäin suunnitelmallisesti. Teko on ollut myös kokonaisuutena arvostellen törkeä.” (Tuomio 38)

5.2.2.2 Ryhmä 2: Kokonaistörkeys perusteltu toisella kvalifiointiperusteella

Kuudessa tutkimusaineiston tapauksessa selkeästi vedottiin toisen kvalifiointiperusteen täyttymiseen kokonaistörkeysarvostelussa ja tämä myös tuotiin selkeästi esille tuomion perusteluissa:

”Ottaen huomioon palautettujen verojen määrä sekä toiminnan suunnitelmallisuus, on veropetoksia myös kokonaisuutena arvioiden pidettävä törkeinä.” (Tuomio 37)

”Tekoa on kuitenkin siinä määrin pidettävä suunniteltuna, että seikalla on vaikutusta kokonaistörkeysarvostelussa. Näistä syistä käräjäoikeus on katsonut, että tekoa tulee pitää myös kokonaisuutena arvostellen törkeänä.” (Tuomio 44)

”Vastaaja on tavoitellut veropetoksella, vältettyjen verojen yhteismäärä 456 197,01 euroa huomioon ottaen, huomattavaa taloudellista hyötyä. Tekoa on pidettävä myös kokonaisuutena arvostellen törkeänä huomioon ottaen, että se on tehty erityisen suunnitelmallisesti vääriä tietoja antamalla.” (Tuomio 52)

Tutkimusaineiston analyysi vahvistaa oikeuskirjallisuudessa ja -käytännössä todettua, eli jos veropetoksessa täyttyy molemmat kvalifointiperusteet, puoltaa se vahvasti rikoksen arvioimista myös kokonaisuutena arvostellen törkeäksi, ellei asiassa tule ilmi painavia vastasyitä tai lieventäviä asianhaaroja.

5.2.2.3 Ryhmä 3: Kokonaistörkeys perusteltu muilla seikoilla

Tutkimusaineiston tapauksissa suurimmassa osassa, eli 41:ssä tapauksessa, kokonaistörkeys perusteltiin muilla seikoilla. Kuitenkin tästäkin ryhmästä pystyi löytämään tiettyjä samankaltaisuuksia ryhmän sisällä. Monessa tapauksessa toistui perustelu, kuinka teossa ei ole ilmennyt kokonaisharkinnan kannalta lieventäviä seikkoja, joten tekoa on myös kokonaisuutena arvostellen pidettävä törkeänä. Kokonaistörkeyttä perusteltiin usein näissä tapauksissa aiemmin käsitellyllä, niin sanotulla *yli sadanprosentin täyttymisellä*, ja tältäkin osin tutkimusaineiston analyysin tulokset ovat linjassa oikeuskirjallisuudessa ja -käytännössä esitetyn kanssa. Niissä tapauksissa, joissa paljon vähempikin euro määrä olisi riittänyt täyttämään kvalifointiperusteen, ”ylimenevää osaa” käytettiin kokonaistörkeyden perustelussa. Vältetyn määrä oli täten kyseessä olevissa tapauksissa oleellista, mikä tuotiinkin esiin perusteluissa varsin selkeästi:

”Tavoitellun veroedun eli hyödyn määrä on ollut huomattava. Tavoiteltu hyöty huomioon ottaen kyse ei ole rajatapauksesta tavallisen ja törkeän tekemuodon välillä. Teossa ei ole myöskään ilmennyt motiivin taikka olosuhteiden perusteella kokonaisharkinnan kannalta lieventäviä seikkoja. Näillä perusteilla tekoa on pidettävä myös kokonaisuutena arvostellen törkeänä” (Tuomio 33)

”Yleisesti törkeästä veropetoksen alarajaksi on katsottu 20.000 euroa. Vastaajan osalta vältetyn veron määrä ylittää tämän selvästi ja kun lieventäviä seikkojakaan ei ole tuotu esiin, käräjäoikeus pitää tekoa myös kokonaisuutena arvostellen törkeänä.” (Tuomio 36)

”Kun esillä olevassa teossa veroja on vältetty lähes kaksinertainen määrä vakiintuneesti törkeän veropetoksen täyttävän veron välttämisen vähimmäismäärän ja kun asian käsittelyssä ei ollut tullut ilmi mitään erityisiä vastasyitä, joiden perusteella asia tulisi arvioida toisin, kohdan 2 tekoa on pidettävä kokonaisuutena arvostellen törkeänä.” (Tuomio 48)

Osassa tapauksia kokonaistörkeyttä perusteltiin toisella kvalifiointiperusteella, eli käytännössä suunnitelmallisuudella, mutta sen ei joko katsottu täyttyvän kokonaan lain tarkoittamalla tavalla tai sen lisäksi kokonaistörkeyteen vaikutti muutkin seikat, mistä esimerkkeinä seuraavat tuomiot:

”Vastaajan menettelyllä on tavoiteltu huomattavaa taloudellista hyötyä ja se on tehty erityisen suunnitelmallisesti. Huomioon ottaen teon suunnitelmallisuus ja tavoitellun hyödyn huomattava määrä sekä se, että teko on toteutettu osana pitkään jatkunutta usean yhtiön järjestelyä, tekoa on myös kokonaisuutena arvioiden pidettävä törkeänä.” (Tuomio 21)

”Rikoksella on tavoiteltu hyötyä 26.880 euroa, mikä määrä ylittää oikeuskäytännössä tavanomaisena pidetyn huomattavan hyödyn määrän n. 20.000 euroa. Asiassa ei ole vedotukaan erityiseen suunnitelmallisuuteen kvalifiointiperusteena. Molemmat menettelyyn liittyvät yhtiöt ovat riidattomasti olleet vastaajan vaikutuspiirissä olevia lähipiiriyhtiöitä, joita asiassa on myös hyödynnetty. Tekoa on kuitenkin siinä määrin pidettävä suunniteltuna, että seikalla on vaikutusta kokonaistörkeysarvostelussa. Näistä syistä käräjäoikeus on katsonut, että tekoa tulee pitää myös kokonaisuutena arvostellen törkeänä.” (Tuomio 44)

Nuuskan salakuljetustapauksissa kokonaistörkeyttä arvioitaessa otettiin huomioon muun muassa tekokertojen lukumäärä sekä salakuljetetun nuuskan määrä ja sen haitalliset terveysvaikutukset, jonka vuoksi niiden maahantuontia on rajoitettu:

”Vältettyjen verojen määränä on edellä todetuin perustein pidettävä syytteessä mainittua määrää, joten teolla on tavoiteltu huomattavaa taloudellista hyötyä. Tekoa on pidettävä myös kokonaisuutena arvostellen törkeänä ottaen huomioon maahantuodun nuuskan huomattava kokonaismäärä ja että rikoksessa on ollut kyse sellaisten tuotteiden maahantuonnista, joiden maahantuontia on rajoitettu niiden käyttöön liittyvien haitallisten terveysvaikutusten vuoksi.” (Tuomio 46)

”Teolla on tavoiteltu huomattavaa taloudellista hyötyä ja sitä on myös kokonaisuutena arvostellen pidettävä törkeänä vältettyjen verojen sekä maahan laittomasti tuodun nuuskan kokonaismäärä huomioon ottaen.” (Tuomio 47)

”Vastaaja on tavoitellut syytekohdassa 2 kuvatulla menettelyllään huomattavaa taloudellista hyötyä. Tekoa on pidettävä myös kokonaisuutena arvostellen törkeänä huomioon ottaen maahan tuodun nuuskan huomattava kokonaismäärä ja tekokertojen lukumäärä.” (Tuomio 49)

Teon kestolle annettiin monessa tapauksessa painoarvoa arvioitaessa kokonaistörkeyttä, mutta vain kahdessa tapauksessa se oli ainoa peruste kokonaistörkeyden arvioinnissa (tuomiot 51 ja 62). Muissa tapauksissa teossa oli aina jotain muitakin kokonaistörkeyden arviointiin vaikuttavia seikkoja:

”Vastaaja on antanut verohallinnolle arvonlisäverotuksessa toistuvasti vääriä tietoja kolmen eri tilikauden aikana. Väärien ilmoitusten ilmeisenä tarkoituksena on ollut huomattavan taloudellisen hyödyn saaminen yhtiön arvonlisäverotuksessa. Nämä seikat sekä tämän teon liitännäisyys koko käsiteltävänä olevaan asiakokonaisuuteen huomioon

ottaen vastaajan tekoa on pidettävä myös kokonaisuutena arvostellen törkeänä.” (Tuomio 40)

”Vältettyjen verojen määrä on ollut huomattava, minkä vuoksi teolla on tavoiteltu huomattavaa taloudellista hyötyä. Tekoa on pidettävä myös kokonaisuutena arvostellen törkeänä huomioon ottaen väärin tietojen antaminen ja tulojen salaaminen useiden vuosien ajan.” (Tuomio 51)

”Ottaen huomioon, että rikos ulottuu neljälle eri verovuodelle tekoa on pidettävä myös kokonaisuutena arvostellen törkeänä säännöksen tarkoittamalla tavalla.” (Tuomio 62)

Kirjanpidon käyttäminen hyväksi rikoksen tekemisessä tai sen puuttuminen kokonaan oli myös muuttaman tuomion perusteluissa mainittu. Näissä tapauksissa kuitenkin aina oli perusteena muitakin seikkoja, jotka tekivät rikokset kokonaisuutena arvostellen törkeän:

”Vältettyjen verojen määrä n. 60.000 euroa on suuri. Veropetoksessa on siten tavoiteltu huomattavaa taloudellista hyötyä. Rikos on tehty käyttäen hyväksi puutteellista kirjanpitoa. Vastaajien menettely ajoittuu pitkälle ajalle. Näistä syistä veropetos on myös kokonaisuutena arvostellen törkeä.” (Tuomio 1)

”Oikeuskäytännössä rikoslain 29 luvun 2 §:ssä tarkoitettuna huomattavana vältettyjen verojen määränä on vakiintuneesti pidetty noin 20.000 euroa. Tähän nähden vastaajan menettelyllään tavoitteleman hyödyn 30.047,73 euron määrä on sanotussa lainkohdassa tarkoitettulla tavalla huomattava. Menettely on jatkunut kolme vuotta, siitä ei ole pidetty lainkaan kirjanpitoa tai edes luotettavia muistiinpanoja eikä mahdollisten verovelvoitteiden olemassaolosta ole pyritty varmistumaan millään tavoin. Vastaajan menettelyä on näihin seikkoihin nähden pidettävä myös kokonaisuutena arvostellen törkeänä.” (Tuomio 56)

Osatekojen määrälle annettiin myös painoarvoa osassa tapauksia, tai se ainakin mainittiin tuomion perusteluissa, jolloin voidaan olettaa sillä olleen vaikutusta teon kokonaistörkeysarvioinnissa:

”Koska tässä asiassa on tavoiteltu tuon määrän ylittävää hyötyä, käräjäoikeus katsoo lain 1 kohdan kvalifiointiperusteen täyttyvän. Osatekojen lukumäärä huomioon ottaen tekoa on pidettävä myös kokonaisuutena arvostellen törkeänä säännöksen tarkoittamalla tavalla. Vastaajan menettely kohdassa 2 toteuttaa siten törkeän veropetoksen tunnusmerkistön.” (Tuomio 61)

”Törkeän veropetoksen osalta keskeisin seikka teon törkeysarvioinnissa on vältetyn veron määrä.

Veropetos katsotaan vakiintuneesti rangaistussäännöksen tarkoittamalla tavalla kokonaisuutena arvostellen törkeäksi, kun teolla vältetyn veron määrä on vähintään noin 15 000,00–20 000,00 euroa, ellei teon oikeudenvastaisuuden arviointiin liity joitain erityisiä lieventämisperusteita.

Nyt esillä olevassa teossa rikoksella vältetyn ja vältetyksi yritetyn veron määrä on selkeästi yli sanotun vähimmäismäärän.

Teko on kunkin vastaajan osalta tehty usealla osateolla.

Kenenkään vastaajan menettelyn oikeuden vastaisuuden arviointiin ei liity mitään lieventäviä seikkoja; tällaisena seikkana ei ole pidettävä sitä, että mahdollisesti kunkin

vastaajan saama oma taloudellinen hyöty on voinut jäädä vähäiseksi, ottaen huomioon edellä kerrottu siitä, että rikoksen tekeminen on edellyttänyt kunkin vastaajan osallistumista sen tekemiseen.

Edellä sanotun vuoksi kohdan 2 teko on kunkin vastaajan osalta rangaistussäännöksen tarkoittamalla tavalla törkeä.” (Tuomio 50)

Muuten tapauksista ei löytynyt yhteisiä piirteitä vaan perusteluissa mainittiin vaihtelevasti erilaisia perusteita, joilla kokonaistörkeyden katsottiin täyttyneen, joista esimerkkinä seuraavat tuomiot:

”Hovioikeus katsoo, että rikoksella on tavoiteltu huomattavaa eli 50 596,80 euron hyötyä. Kun otetaan lisäksi huomioon edellä vastaajan tahallisuudesta lausutut seikat, veropetos on myös kokonaisuutena arvostellen törkeä.” (Tuomio 54)

”-- jäänyt määräämättä arvonlisäveroa yhteensä 46 596 euroa. Teolla on siten tavoiteltu rikoslain 29 luvun 2 §:ssä tarkoitettulla tavalla huomattavaa taloudellista hyötyä. Tavoitellun hyödyn määrään ja arvonlisäverotukseen liittyvien velvoitteiden täydelliseen laiminlyöntiin nähden vastaajan menettelyä on myös kokonaisuutena arvostellen pidettävä törkeänä.” (Tuomio 55)

5.2.3 Tutkimuskysymys 2: Kokonaistörkeysarvostelun suorittanut taho

5.2.3.1 Ryhmä 1: Hovioikeus arvioinut kokonaistörkeyttä

Kuten edellä todettiin, hovioikeus otti itsenäisesti kantaa teon kokonaistörkeyteen tutkimusaineiston 16:ssa tuomiossa eli neljänneksessä tapauksista. Näistä vajaassa puolessa eli seitsemässä tapauksessa kärjäoikeus ei ollut arvioinut tai perustellut kokonaistörkeyttä vaan viitannut vain syyttäjän teonkuvaukseen. Hovioikeuden perustelujen kattavuus vaihteli suuresti tuomioittain. Osassa tapauksia hovioikeus vain kaavamaisesti totesi kokonaistörkeyden täyttyvän eikä avannut lainkaan sitä, mikä on saanut sitä pitämään tekoa kokonaisuutena arvostellen törkeänä. Tällaisten perustelujen kohdalla on mahdotonta tulkita, mitkä teonkuvauksesta ilmenevät seikat ovat vaikuttaneet nimenomaan kokonaistörkeyteen, vai ovatko mitkään:

”Veropetoksella on tavoiteltu huomattavaa taloudellista hyötyä ja teko on ollut kokonaisuutena arvostellen törkeä.” (Tuomio 11)

”-- tavoitellut rikoksellaan huomattavaa hyötyä ja rikosta on pidettävä myös kokonaisuutena arvostellen törkeänä.” (Tuomio 31)

Useimmat tapaukset, joissa hovioikeus arvioi itsenäisesti teon kokonaistörkeyttä, olivat kuitenkin kattavammin perusteltuja kuin aiemmin mainitut tapaukset. Hovioikeus kommentoi muun muassa seuraavalla tavalla tekojen kokonaistörkeyttä:

”Vastaajan menettelyllä on tavoiteltu huomattavaa taloudellista hyötyä ja se on tehty erityisen suunnitelmallisesti. Huomioon ottaen teon suunnitelmallisuus ja tavoitellun hyödyn huomattava määrä sekä se, että teko on toteutettu osana pitkään jatkunutta usean yhtiön järjestelyä, tekoa on myös kokonaisuutena arvioiden pidettävä törkeänä.” (Tuomio 18)

”-- jäänyt määräämättä arvonlisäveroa yhteensä 46 596 euroa. Teolla on siten tavoiteltu rikoslain 29 luvun 2 §:ssä tarkoitettulla tavalla huomattavaa taloudellista hyötyä. Tavoitellun hyödyn määrään ja arvonlisäverotukseen liittyvien velvoitteiden täydelliseen laininlyöntiin nähden vastaajan menettelyä on myös kokonaisuutena arvostellen pidettävä törkeänä.” (Tuomio 55)

Pitäisin näitä edellä mainittuja hovioikeuden perusteluja malliesimerkkinä siitä, miten uskon, että kokonaistörkeysarvosteluvaatimuksen on lainsäädäntövaiheessa toivottu vaikuttavan. Hovioikeus toteaa ensin yhden tai useamman erityisen kvalifiointiperusteen olemassaolon, ja sen jälkeen tuo esille seikan tai seikat, jotka tekevät teosta myös kokonaisuutena arvostellen törkeän. Tällaisten perusteluiden kohdalla ei jää epäselvyyttä kokonaistörkeyteen vaikuttavista tekijöistä eikä niitä tarvitse myöskään arvuutella.

Kuitenkaan kaikissa tapauksissa kattavammat perustelut eivät välttämättä avanneet täysin kaikkia niitä seikkoja, jotka ovat vaikuttaneet teon katsomiseen kokonaisuutena arvostellen törkeäksi. Kahdessa tapauksessa hovioikeus perusteluissaan viittasi tahallisuudesta lausuttuun, mutta lukijana itselle ei kuitenkaan selvinnyt, mitkä seikat tahallisuudesta lausutusta ovat nimenomaan vaikuttaneet kokonaistörkeysarviointiin:

”Hovioikeus katsoo, että rikoksella on tavoiteltu huomattavaa eli 50 596,80 euron hyötyä. Kun otetaan lisäksi huomioon edellä vastaajan tahallisuudesta lausutut seikat, veropetos on myös kokonaisuutena arvostellen törkeä.” (Tuomio 54)

”Ottaen huomioon, että vältetyn veron määrä on ollut riidattomasti syytteessä mainittu 156 782,74 euroa, vastaaja on tavoitellut rikoksella huomattavaa taloudellista hyötyä. Kun otetaan lisäksi huomioon edellä vastaajan tahallisuudesta lausutut seikat, osatekojen määrä ja kesto, veropetos on myös kokonaisuutena arvostellen törkeä.” (Tuomio 58)

Yhdessä tapauksessa hovioikeus vain täydensi käräjäoikeuden perustelujen kattavuutta kokonaistörkeysarvostelun osalta. Kyseessä olevassa tapauksessa käräjäoikeus oli kokonaistörkeysarvostelussa erityisesti kiinnittänyt huomiota tavoitellun lainvastaisen veroedun määrään ja pitänyt tapaustaan vuoksi myös kokonaisuutena arvostellen törkeänä. Hovioikeus täydensi perusteluja seuraavasti:

”Törkeysarvostelun osalta hovioikeus hyväksyy käräjäoikeuden tuomion perustelut kuitenkin siten, että vastaajan menettelyn kokonaistörkeyttä arvioitaessa on lisäksi

otettava huomioon, että yhtiön kirjanpito on jätetty kokonaan hoitamatta.” (Tuomio 63)

Vaikka tutkimusaineisto on verrattain suppea, voidaan kuitenkin todeta, että pääsääntöisesti hovioikeus perustelee tuomiot laadukkaasti ja on ymmärtänyt kokonaistörkeysarvostelun merkityksen, kuten se on lakiin kirjattu. Kokonaistörkeyden täytyy olla käsillä erityisen tai erityisten kvalifiointiperusteiden lisäksi, ei niiden sijaan. Hovioikeus toi valtaosassa tapauksia, joissa se otti kantaa teon kokonaistörkeyteen, perusteluissaan ilmi seikat, jotka kokonaistörkeyteen vaikuttivat. On toki muistettava, että laadullisen tutkimuksen nojalla ei voida esittää tilastollisia yleistyksiä, ja on myös haastavaa tehdä johtopäätöstä hovioikeuden yleisestä itsenäisestä linjasta kokonaistörkeysarvioinnissa, sillä kuitenkin useimmissa tapauksissa hovioikeus vain viittaa kärjäoikeuden perusteluihin hyväksyen ne sellaisinaan. Hovioikeuden ei tarvitse toistaa niitä kärjäoikeuden perusteluja, jotka hovioikeus hyväksyy (OK 24:15.2). Kuten aiemmin jo mainittu, hovioikeuden tehtävä muutoksenhakutuomioistuintena on tutkia kärjäoikeuden ratkaisun oikeellisuus ja korjata mahdolliset kärjäoikeuden ratkaisun virheet oikeudenkäynnin painopisteen ollessa vahvasti kärjäoikeudessa; jos hovioikeudella ei ole huomautettavaa ja se arvioi näyttöä samoin kuin kärjäoikeus, sen on hyväksyttävä kärjäoikeuden perustelut sellaisinaan:

”Vastaajan hovioikeudessa kertomat seikat ja asiassa esitetty muukaan todistelu ei anna aihetta arvioida näyttöä tai siitä tehtäviä johtopäätöksiä toisin kuin kärjäoikeus on arvioinut. Hovioikeus hyväksyy kärjäoikeuden tuomion perustelut siitä, että vastaajalle syyksi luettua vältettyjen verojen määrää on pidettävä huomattavana taloudellisena hyötyinä. Veropetosta on myös kärjäoikeuden toteamilla seikoilla pidettävä kokonaisuutena arvostellen törkeänä.” (Tuomio 2)

”Hovioikeudella ei ole pääkäsittelyn perusteella aihetta arvioida asiassa esitettyä näyttöä -- toisin kuin kärjäoikeus on tehnyt. Kärjäoikeuden tuomiossa mainituilla perusteilla hovioikeus katsoo, että vastaaja on menetellyt kärjäoikeuden hänen syykseen lukemalla tavalla” (Tuomio 60)

5.2.3.2 Ryhmä 2: Kärjäoikeus arvioinut kokonaistörkeyttä

Selvässä enemmistössä tutkimusaineiston tuomioista kärjäoikeus oli kirjoittanut kokonaistörkeysarvostelun osaksi tuomion perusteluja, eikä hovioikeus ollut enää puuttunut niihin, vaan hyväksyi kärjäoikeuden perustelut sellaisinaan. Tutkimusaineiston tapauksista 41 oli sellaisia, jossa kärjäoikeuden perustelu on jäänyt voimaan siten, että hovioikeus on hyväksynyt kärjäoikeuden arvion komentoimatta sitä enempää.

Kuten hovioikeuden, myös kärjäoikeuden perustelujen kattavuus vaihteli suuresti tuomioittain. Osassa tapauksia kärjäoikeuskin vain kaavamaisesti totesi kokonaistörkeyden täyttyvän eikä avan-
nut lainkaan sitä, mikä on saanut sitä pitämään tekoa kokonaisuutena arvostellen törkeänä. Tuomion
perustelut usein sisälsivät muun muassa tarkat tiedot vältetyn veron määrästä sekä tarkan arvioinnin
tahallisuudesta, mutta kokonaisarvostelulle ei tuomioissa annettu itsenäistä merkitystä kaikissa ta-
pauksissa. Näissä tapauksissa kokonaistörkeys useimmiten mainittiin ensimmäistä kertaa vasta pe-
rusteluiden yhteenvedossa, jossa todetaan teon olevan myös kokonaisuutena arvostellen törkeä, kun
sitä ennen on todettu erityisen kvalifiointiperusteen olemassaolo:

*”Vastaajan teolla on tavoiteltu huomattavaa taloudellista hyötyä. Teko on myös kokonai-
suutena arvioiden törkeä.”* (Tuomio 7)

*”Vastaaja on tavoitellut veropetoksella huomattavaa taloudellista hyötyä. Veropetosta
on tämän vuoksi ja myös kokonaisuutena arvostellen pidettävä törkeänä.”* (Tuomio 29)

*”Tässä tapauksessa on kysymys lain tarkoittamasta huomattavasta taloudellisesta hyö-
dystä. Vastaajan menettely täyttää törkeän veropetoksen tunnusmerkistön. Rikos on myös
kokonaisuutena arvostellen törkeä.”* (Tuomio 35)

Toisaalta aineistosta löytyi myös tapauksia, joissa oli kärjäoikeuden erillinen teon kokonaistörkeys-
arviointi tai teon kvalifiointiarviointi. Näissä tapauksissa perustelut olivat useimmiten hyvin kattavat
ja informatiiviset. Perusteluista käy selkeästi ilmi, miksi tekoa on pidetty myös kokonaisuutena ar-
vostellen törkeänä:

*”Vastaaja on teollaan tavoitellut yhteensä yli 26.000 euron määräisten erilajisten vero-
jen määräämättä jättämistä. Sanottua määrää on oikeuskäytännössä vakiintuneesti pi-
detty lain tarkoittamalla tavalla huomattavana taloudellisena hyötynä. Teon kvalifiointi-
peruste sanotulta osin on siten täyttynyt. Lisäksi asiassa on arvioitava sitä, onko tekoa
myös kokonaisuutena arvostellen pidettävä törkeänä.*

*Yhtiö on antanut verottajalle totuudenvastaisia ilmoituksia, joiden mukaan yhtiöllä ei ole
ollut lainkaan toimintaa. Yhtiö on myös laiminlyönyt kokonaan kirjanpitovelvollisuus-
tensa, minkä vuoksi verotusta varten laadittujen oikeiden tietojen antaminen olisi ollut
tosiasiassa mahdotonta. Yhtiö on toiminut vain lyhyen aikaa saaden sinä aikana kerättyä
huomattavan määrän tuloja huolehtimatta kuitenkaan miltään osin lakimääräisistä vel-
voitteistaan. Yhtiön liiketoiminta on sen jälkeen siirretty uuteen yhtiöön ja yhtiön toimin-
nasta vastuullisiksi henkilöiksi kaupparekisteriin on merkitty ulkopuoliset henkilöt. Sano-
tun kaltaisten toimenpiteiden ilmeisenä tarkoituksena on ollut kärjäoikeuden käsityksen
mukaan vaikeuttaa liiketoiminnan tosiasiallisen luonteen ja siitä vastuullisen henkilön
paljastumista verottajalle. Kärjäoikeus katsoo, että veropetosta on sanotut seikat huo-
mioon ottaen pidettävä myös kokonaisuutena arvostellen törkeänä.”* (Tuomio 2)

*”Vastaajan teko on kestänyt 12.3.2012 ja 12.6.2014 välisen ajan, mitä voidaan pitää var-
sin pitkänä tekoaikana. Vastaaja on toisaalta antanut yhtiön puolesta väärää tietoa ve-
roviranomaisille antamalla liian pieniä arvonlisäveron kausiveroilmoituksia ja toisaalta
jättänyt osittain kausiveroilmoitukset kokonaan antamatta. Yhtiön kirjanpidossa oli myös
tekaistu tosiete, jonka perusteella yhtiö oli vähentänyt perusteettomasti arvonlisäveroa.*

Vielä vastaaja oli maksanut työntekijöille palkkaa ennakonpidätystä ja työnantajan sosiaaliturvamaksuja pidättämättä, ilmoittamatta edellä mainittuja palkkoja kausiveroilmoituksilla tai tilittämättä veroja. Vastaaja ei myöskään ollut jättänyt työnantajasuoritusten kausiveroilmoituksia. Lisäksi edellä mainituilla toimilla oli liityntä yhtiössä samaan aikaan tehtyyn törkeään kirjanpitorikokseen, mistä vastaaja oli tuomittu Rovaniemen hovioikeuden -- antamalla ei-lainvoimaisella tuomiolla --.

Edellä esitetyillä perusteilla käräjäoikeus katsoo, että vastaajan tekoa voidaan pitää myös kokonaisuutena arvostellen törkeä.” (Tuomio 57)

Selkeästi yleisintä tutkimusaineiston tapauksissa oli suhteellisen tiiviit käräjäoikeuden perustelut, joista kuitenkin käy ilmi, mikä tai mitkä seikat ovat vaikuttaneet teon arvioimiseen kokonaisuutena arvostellen törkeäksi:

”Teolla on tavoiteltu ja saatu huomattavaa taloudellista hyötyä, se on jatkunut usean peräkkäisen verovuoden ajan ja sillä on myös aiheutettu tai yritetty aiheuttaa verojen huomattava välttäminen sekä elinkeinoverotuksessa että arvonlisäverotuksessa. Tekoa on sanotut seikat huomioon ottaen pidettävä myös kokonaisuutena arvostellen törkeänä.” (Tuomio 12)

”Koska rikoksella on tavoiteltu huomattavaa taloudellista hyötyä ja sitä on sen kesto ja toistuvuus ja olosuhteet huomioon ottaen muutenkin kokonaisuutena arvostellen pidettävä törkeänä, täyttää vastaajan menettely törkeän veropetoksen tunnusmerkistön.” (Tuomio 24)

”Veropetoksella on tavoiteltu huomattavaa taloudellista hyötyä. Vältettyjen verojen huomattava määrä ja teon laajuus huomioon ottaen tekoa on pidettävä myös kokonaisuutena arvostellen törkeänä.” (Tuomio 41)

Myös käräjäoikeuden tapauksista löytyi yksittäinen tuomio, jossa voidaan päätellä kokonaistörkeysarvioinnin suoritettuna, mutta perusteluita, tai muutenkin tuomiota lukemalla jäi kuitenkin avoimeksi ne seikat, jotka ovat vaikuttaneet teon katsomiseen kokonaisuutena arvostellen törkeäksi:

”Teolla on tavoiteltu huomattavaa hyötyä ja rikosta on myös kokonaisuutena arvostellen pidettävä törkeänä edellä kuvatut seikat huomioon ottaen.” (Tuomio 60)

Kaiken kaikkiaan myös käräjäoikeuden perusteluista voidaan todeta, että pääsääntöisesti ne olivat laadukkaat ja riittävän hyvin perusteltu, kuten hovioikeudessakin. Tuomioista kävi ilmi perusteet, millä syytetty tuomittiin ja kuitenkin suurimmassa osassa myös teon kokonaistörkeys perusteltiin eikä vain todettu, eli käräjäoikeus toi valtaosassa tapauksia perusteluissaan ilmi seikat, jotka teon kokonaistörkeyteen vaikuttivat. Myös käräjäoikeus on tutkimusaineiston perusteella ymmärtänyt kokonaistörkeysarvostelun merkityksen, kuten se on lakiin kirjattu, eli kokonaistörkeyden täytyy täytyä erityisen tai erityisten kvalifiointiperusteiden lisäksi. On edelleen kuitenkin muistettava, että laadullisen tutkimuksen nojalla ei voida esittää tilastollisia yleistyksiä, ja edelleen on myös haastavaa tehdä

johtopäätöstä käräjäoikeuden yleisestä itsenäisestä linjasta kokonaistörkeysarvioinnissa näin suppean aineiston perusteella, joka koskettaa vain yhtä rikosnimikettä.

Osassa tutkimusaineiston tapauksia käräjäoikeus vain viittaa syyttäjän teon kuvaukseen tai syytteen ilman sen kummempia perusteluja muun muassa seuraavilla tavoilla:

”Vastaaja on syyllistynyt siihen teonkuvauksen mukaiseen törkeään veropetokseen, josta hänelle on rangaistusta vaadittu.” (Tuomio 10)

”Vastaaja on menettelyllään syyllistynyt niihin tekoihin, joista hänelle on rangaistusta vaadittu.” (Tuomio 27)

”-- käräjäoikeus katsoo näytetyksi, että vastaajat ovat menetelleet syytteessä kuvatulla tavalla ja siten syyllistyneet niihin rikoksiin, mistä syyttäjä on heille rangaistusta vaatinut.” (Tuomio 59)

Jos kokonaistörkeyden mainitseminen pahimmassa tapauksessa jää tällä tavoin syyttäjän vastuulle, voidaan aiheellisesti kyseenalaistaa käräjäoikeuden toimintaa. Onko kokonaistörkeysarviointi tosiaan niin merkityksetön käräjäoikeuden mielestä näissä tilanteissa, että sitä ei tarvitse itsenäisesti arvioida ja mainita tuomion perusteluissa vai onko kyse ainoastaan välinpitämättömyydestä.

5.2.3.3 Ryhmä 3: Syyttäjä arvioinut kokonaistörkeyttä

Seitsemässä tutkimusaineiston tuomioista hovioikeus kertoi hyväksyvänsä käräjäoikeuden perustelut, ja käräjäoikeus oli taas tuomion perusteluissa ainoastaan viitannut syytteesen, jossa kokonaistörkeys oli kuitenkin mainittu. Eli näissä seitsemässä tapauksessa syyttäjän arvio rikoksen kokonaistörkeydestä jäi voimaan siten, että muut tahot hyväksyivät arvion kommentoimatta sitä enempää. Syyttäjät eivät suurimmaksi osaksi perustelleet kokonaistörkeyttä, vaan kokonaistörkeyden vain yksinkertaisesti todettiin täyttyvän:

”Teolla on tavoiteltu huomattavaa taloudellista hyötyä. Teko on myös kokonaisuutena arvostellen törkeä.” (Tuomio 9)

”Vastaajan menettelyllä on tavoiteltu yhteensä noin 825.540,93 euron suuruista hyötyä. Rikos on myös kokonaisuutena arvostellen törkeä.” (Tuomio 10)

”Vastaaja on tavoitellut veropetoksella huomattavaa taloudellista hyötyä. Veropetosta on tämän vuoksi ja myös kokonaisuutena arvostellen pidettävä törkeänä.” (Tuomio 30)

Kuitenkin osassa tutkimusaineiston tapauksia syyttäjä myös itsenäisesti perusteli kokonaistörkeyden täyttymistä:

”Rikoksella on tavoiteltu huomattavaa taloudellista hyötyä. Vastaajan tarkoituksena on ollut toimia täydellisesti kaiken verovalvonnan ulkopuolella. Teko on jatkunut pitkään, joten sitä on siten edellä mainituilla perusteilla myös kokonaisuutena arvostellen pidettävä törkeänä.” (Tuomio 27)

”Teolla on tavoiteltu huomattavaa taloudellista hyötyä ja se on myös kokonaisuutena arvostellen törkeä mm. nuuskan haitalliset terveysvaikutukset huomioiden.” (Tuomio 59)

Kaikkiaan tutkimusaineiston 15 tapauksessa (n. 23 %) syyttäjä perusteli erikseen kokonaistörkeyden täyttymisen teon kuvauksessa, mutta näistä suurimmassa osassa käräjäoikeus tai hovioikeus myös ottivat kantaa kokonaistörkeyden täyttymiseen. Tutkimusaineiston perusteella, sillä ei näyttänyt olevan merkitystä, kuinka hyvin tai huonosti syyttäjä oli syytteessä perustellut kokonaistörkeyttä siihen, miten innokkaasti käräjäoikeus vain viittasi syyttäjän teon kuvaukseen ja jätti itse tuomion perustelematta.

5.3 Huomioita kokonaistörkeysarvioinnista tuomioistuimissa

Edellä käsitellyt esimerkiksi kuvastavat sitä, miten tuomioistuimissa arvioidaan rikoksen kokonaistörkeyttä. Niinpä, vaikka kokonaistörkeysarviointi muistetaan tunnollisesti mainita osana tuomion perusteluja, sen arviointi jää tosiasiasa jossain tapauksissa varsin vähälle huomiolle. Toisaalta taas, monissa tapauksissa kokonaistörkeyttä arvioitiin hyvinkin seikkaperäisesti ja tarkasti. Esimerkit kuitenkin tuovat esiin myös sen ongelman, jonka törkeyden kokonaisarvosteluun saattoi arvellakin liittyvän, eli vaikuttaa siltä, että tuomareilla ei ole mitään selkeää ohjetta siihen, miten kokonaistörkeysarviointi tulisi suorittaa ja mihin tukeutua kokonaistörkeysarvioinnin suorittamiseksi.

Suurimmassa osassa tuomioita kokonaistörkeys perusteltiin muilla seikoilla ja vaikka senkin ryhmän sisältä pystyi löytämään tiettyjä yhtäläisyyksiä, useimmissa tapauksissa niiden tiettyjen yhteneväisyyksien lisäksi kokonaistörkeysarvioinnissa vaikutti lisäksi muutkin seikat, jolloin tapaukset eivät olleetkaan enää keskenään täysin verrannollisia. Herää kysymys, johtuuko perusteluiden laaja kirjo siitä, mikä on jo aiemmin todettu, eli koska kokonaistörkeysarvostelu on aina tapauskohtaista kokonaisarviointia vai siitä, että yhtenäistä linjaa törkeysarvioinnille ei ole muodostunut eikä lainsäädännöstä, oikeuskirjallisuudesta tai korkeimman oikeuden oikeuskäytännöstäkään paljoa apua saa, ainakaan nimenomaan veropetoksien kokonaistörkeysarviointia ajattelen.

Tuomio on perusteltava (laki oikeudenkäynnistä rikosasioissa (689/1997, ROL) 11:4.2 ja OK 24:4). Oikeus saada perusteltu päätös on osa oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä ja se turvataan perustuslaissa (PL 21.2). Oikeudenkäynnistä rikosasioissa annetun lain 11:4.2:n mukaan perusteluista on ilmentävä, mihin seikkoihin ja oikeudelliseen päättelyyn ratkaisu perustuu, ja edelleen perusteluissa on myös selostettava, millä perusteella riitainen seikka on tullut näytetyksi tai jäänyt näyttämättä. Mutta, kuten jo edellä mainittu, käräjäoikeuden perusteluja, jotka hovioikeus hyväksyy, ei kuitenkaan tarvitse toistaa (OK 24:15.2).

Tuomion perusteluksi ei kelpaa suppea toteamus siitä, miten asia on ratkaistu. Ihanteellisilta ja hyväksyttäviltä perusteluilta edellytetään asian laadun ja ratkaistavina olevien kysymysten vaikeusasteen mukaista seikkaperäisyyttä, informaation avoimuutta ja pro et contra -argumentaatiota, jossa otetaan kantaa myös lopputulosta vastaan puhuviin argumentteihin ja ilmoitetaan, miksi lopputulosta puoltavat perusteet on kuitenkin punninnassa arvioitu contra-perusteita painavammiksi.¹⁷⁸ Aiemmin jo tuli ilmi, että koska kokonaistörkeys-lauseke edellyttää kokonaisharkintaa, tulisi kokonaistörkeysarvostelu tehdä nimenomaan pro et contra -perustelemismetodilla. Perusteluilta edellytetään myös selkeyttä ja ymmärrettävyyttä, mikä asettaa erityisiä vaatimuksia muun muassa perusteluissa käytetylle kielelle sekä perustelujen rakenteelle ja havainnollisuudelle. Perustelujen tulisi myös olla sekä rakenteeltaan että kielelliseltä ja ulkoiselta asultaan niin selkeät, että myös oikeudenkäynnin ulkopuoliset ihmiset kykenisivät ymmärtämään ne vaivattomasti ja tuomarin tarkoittamalla tavalla.¹⁷⁹

Tutkimusaineiston tapauksista harva tuomio oli laajasti perusteltu, ainakaan kokonaistörkeyden osalta. Aineistosta löytyi ratkaisuja, joissa oli seikkaperäisesti käsitelty kokonaistörkeys ja jotka noudattivat arvioinnin osalta pro et contra -metodia sekä lisäksi perusteluissa saatettiin ottaa kantaa myös siihen, millainen painoarvo kokonaisarvostelulle rikoksen törkeyden arvostelussa oli annettava kyseessä olevassa tapauksessa. Edellä mainitut ratkaisut olivat kuitenkin valitettavan harvassa. Joissain tuomioissa kokonaistörkeyttä ei perusteltu mitenkään. Suurimmassa osassa tuomioita perusteltiin kokonaistörkeyttä suppeasti, ja kokonaistörkeyden puolesta ja vastaan puhuvia seikkoja käsiteltiin melko lyhyesti tai ei ollenkaan.

Korkein oikeus on ottanut ratkaisussaan KKO 2013:57 kantaa nimenomaan kokonaistörkeysarvostelun perusteluvollisuuteen: Silloin kun rikoksen katsominen kokonaisuutena arvostellen törkeäksi

¹⁷⁸ Virolainen – Martikainen 2010, s. 564–565.

¹⁷⁹ Virolainen – Martikainen 2010, s. 565.

on rikoksen tunnusmerkistön täyttymisen edellytys, tuomioistuimen on aina nimenomaisesti lausuttava, katsooko se tämän edellytyksen täyttyvän, ja esitettävä arvionsa olennaisimmat perustelut. Näin on meneteltävä silloinkin, kun törkeysarvostelu perustuu ankaroittamisperusteesta itsestään ilmenevään rikoksen poikkeukselliseen törkeyteen. Vastaja puolustautumismahdollisuuksien turvaaminen puolestaan edellyttää, että myös rikoksen törkeyden kokonaisarviointin perusteet tulevat oikeudenkäynnissä asianmukaisesti käsitellyiksi ja selvitettyiksi. Tästä syystä törkeästä tekemuodosta rangaistusta vaativan syyttäjän tai asianomistajan on esitettävä perusteensa, miksi tekoa on pidettävä myös kokonaisuutena arvioiden törkeänä ja mihin seikkoihin he vetoavat vaatimuksensa tueksi. Tuomioistuimen on osaltaan huolehdittava siitä, että näin myös tapahtuu. Kokonaisarvostelun perusteiden selvittäminen ja niiden asianmukainen arviointi ovat edellytys sille, että asiassa toteutuu kokonaisarvosteluvaatimuksen alkuperäinen tarkoitus ehkäistä yksinomaan ankaroittamisperusteen käsillä oloon pohjautuva rikoksen törkeyden arvostelu ja siitä seuraava kohtuuttomien rangaistusten vaara (KKO 2013:57 kohta 8).

On täysin selvää, että kokonaistörkeyden on täyttyvä erityisten kvalifiointiperusteiden lisäksi. On myös täysin selvää, että kokonaistörkeyden toteutumisen toteaminen ei riitä, vaan se on perusteltava. Etenkin vastaajan oikeusturvan, puolustautumismahdollisuuksien ja tuomion ymmärrettävyyden kannalta on olennaista, että hän pystyy lukemaan tuomion perusteluista tapauksen oikeustositseikaston ja soveltuvan rangaistussäännöksen välillä vedetyn johtopäätöksen. Erityisesti niiden tuomioiden osalta, joissa käräjäoikeuden tuomion perustelut kuitataan viittauksella syyttäjän vaatimukseen, voidaan oikeutetusti kysyä, onko vastaajalla mitään tosiasiallisia mahdollisuuksia ymmärtää, miksi hänen tekonsa on katsottu olevan kokonaisuutena arvostellen törkeä, sillä vaikka syyttäjän vaatimus on osa tuomiota, se ei ole osa tuomion perusteluita. Tai vastaavasti, mikäli perusteluissa on vain todettu, että teko on myös kokonaisuutena arvostellen törkeä. Mainitun kaltaiset ”perustelut” eivät täytä perustelemiselle asetettuja funktioita, eikä toteuta kokonaisarvostelulausekkeen alkuperäistä tarkoitusta.

6 Johtopäätökset

Tutkielman ydin on se, minkälaisia johtopäätöksiä voidaan tehdä veropetoksien kokonaistörkeysarvostelusta ja sen käytännön merkityksestä erityisesti tutkimusta varten kerätyn empiirisen aineiston perusteella. Ensinnäkin tutkimusaineiston perusteella voidaan todeta ratkaisukäytännössä veropetoksen kokonaistörkeyden arvioinnin vaihtelevan tapauskohtaisesti, eli arviointi on lähtökohtaisesti tapauskohtaista kokonaisharkintaa. Joissain tapauksissa veropetoksella tavoiteltua hyötyä voidaan pitää niin merkittävänä, että se jo sellaisenaan antaa aiheen pitää rikosta myös kokonaisuutena arvostellen törkeänä. Myös, mikäli molemmat kvalifiointiperusteet täyttyvät joko kokonaan, tai toinen kokonaan ja toinen osittain, luo se vahvan argumentin teon kokonaistörkeyden puolesta. Muuten, vaikka kokonaistörkeysarvioinnin suhteen pystyi tapauksista löytämään tiettyjä yhtäläisyyksiä, useimmissa ratkaisuisissa tiettyjen yhteneväisyyksien lisäksi törkeysarvioinnissa vaikutti lisäksi muutkin seikat, jolloin tapaukset eivät olleetkaan enää keskenään täysin verrannollisia. Tutkimusaineiston perusteella kuitenkin teon kokonaistörkeyttä lisääviä yleisiä seikkoja näyttivät olevan useimmiten seuraavat asiat: 1) tekoaika oli pitkä, 2) tekokertojen lukumäärä oli suuri, 3) osatekojen lukumäärä oli suuri, 4) rikos oli suunnitelmallinen ja 5) rikoksessa oli hyödynnetty puutteellista kirjanpitoa tai se puuttui kokonaan.

Toiseksi tutkimusaineiston perusteella voidaan todeta, että kokonaistörkeysarviointi suoritetaan teoriassa kuuliaisesti käytännön tuomioistuintyössä eikä sitä tulkita ristiriitaisesti lain sanamuodon kanssa. Kaikissa aineiston tapauksissa kokonaistörkeyden vähintään todettiin täyttyvän, vaikka sen suuremmat perustelut uupuivatkin. Kokonaisarvostelulauseke on kirjattu rikoslain törkeitä rikoksia koskeviin säännöksiin sinänsä selkeästi: kokonaistörkeyttä tulee arvioida aina muiden kvalifiointiperusteiden täyttymisen lisäksi. Tutkimusaineiston analysoinnin perusteella ei voida myöskään todeta, että lainkäyttäjät tulkitsisivat kokonaisarvostelulauseketta lain sanamuodon vastaisesti, esimerkiksi siten, että sen tulkittaisiin olevan vaihtoehtoinen kvalifiointiperuste erityisiin kvalifiointiperusteisiin nähden. Aineistosta käy ilmi, että kokonaisarvostelu otetaan aina osaksi tuomion perusteluja vähintään joko niin, että tuomioistuin toteaa kokonaistörkeyden itse, tai viittaa syytekohtaan, jossa on todettu kokonaistörkeyden täyttyvän. Kaikissa tuomioissa oli myös asianmukaisesti tuotu esiin yksi tai kaksi täyttynyttä erityistä kvalifiointiperustetta tätä ennen. Tuomareille vaikuttaa siis teoriassa olevan selvää, mikä kokonaistörkeysarvostelun merkitys on, ja miten se voi vaikuttaa tuomion lopputulokseen, mikä on vastaajan oikeusturvan ja laillisuusperiaatteen kannalta kaikkein olennaisinta.

Kolmanneksi voidaan kuitenkin todeta, että kokonaistörkeysarviointi sivuutetaan liian usein tuomion perusteluissa varsin ylimalkaisesti heikentäen näin vastaajan oikeusturvaa ja puolustautumismahdollisuuksia. Tutkimusaineiston ja edellä kerrotun perusteella voidaan todeta, että teoriassa kokonaistörkeysarviointi otetaan tuomioistuintyössä huomioon niin kuin lain mukaan kuuluukin. Arviointi kuitenkin jätetään niin suppeaksi, ettei sillä ole välttämättä käytännön merkitystä vastaajan oikeusturvan kannalta eikä kokonaisarvostelulausekkeen alkuperäinen tarkoitus tule täytetyksi. Syitä tähän on varmasti monia, mutta olisiko yksi ainakin se, että kokonaistörkeysarvioinnin sisältö on jäänyt varsin avoimeksi jo lain esitöissä, ja vaikka tämän jälkeen asiasta on muodostunut oikeuskäytäntöä ja kokonaistörkeysarvostelusta on kirjoitettu oikeuskirjallisuudessa, ei ainakaan kaikkien rikostyyppien osalta ole kuitenkaan esimerkiksi muodostunut yhtenäistä tulkintakäytäntöä. Vaikka kokonaistörkeysarviointi näyttää jäävän käytännössä valitettavan usein tekemättä, vastaajan oikeusturva ei kuitenkaan ole heikentynyt verrattuna rikoslain kokonaisuudistusta edeltäneeseen aikaan, jolloin kvalifointiperusteluettelot olivat avoimia ja törkeästä rikoksesta saatettiin tuomita millä tahansa subjektiivisella perusteella.

Viimeisenä johtopäätöksenä todetaan tutkimuksen perusteella, että kokonaisarvostelulausekkeen ja kokonaistörkeysarvostelun sisältöä tulee täsmentää. Myös mahdollinen ristiriita laillisuusperiaatteen kanssa voisi olla vältettävissä täsmentämisellä, sillä selvää on, että nykyisen kaltainen suhteellisen yleismaalliseksi jätetty rikoksen kokonaistörkeyden arviointi ei täysin vastaa rikosoikeudellisen laillisuusperiaatteen vaatimuksia. Epämääräinen arviointikriteeri voi myös johtaa siihen, että kulloisenkin tuomarin subjektiivinen harkintavalta johtaa erilaisiin tulkintoihin samankaltaisesta asiasta, jolloin rangaistuskäytännön yhtenäisyys ja vastaajan oikeusturva voivat vaarantua tai ainakin heikentyä. Vähintäänkin tulee kiinnittää enemmän huomiota tuomioiden perusteluihin kokonaistörkeyden osalta, ja pyrkiä yhtenäistämään sekä parantamaan tuomioiden perustelujen laatua tässä suhteessa.

Koskela on artikkelissaan pohtinut sitä, miten kokonaisuustörkeyden arviointi pitäisi toteuttaa niin, että se täyttäisi rikosoikeudellisuusperiaatteen vaatimukset jättäen kuitenkin tuomarille riittävästi vapautta harkintaa. Hänen mukaansa kokonaistörkeysarvioinnin kriteerien kehittäminen rikostyypeittäin oikeuskäytännön kautta voisi olla mahdollista korkeimman oikeuden prejudikaatein, mutta toteaa kuitenkin, että se ei ole riittävän nopea keino ratkaista asiaa, eikä se myöskään poistaisi ongelmaa laillisuusperiaatteen osalta. Lisäksi hän tuo esiin rikoslakiprojektin yleisten oppien työryhmän suosituksessa esillä olleen kokonaistörkeyden arvioinnin vaihtoehdon, jonka mukaan rikoksen kokonaistörkeysarvioinnista sisällöstä olisi voitu säättää rikoslain yleisessä osassa: Rikoslain yleiseen osaan voisi koota esimerkinomaisen luettelon siitä, millä edellytyksillä rikos olisi arvioitavissa

kokonaisuudessaan törkeäksi. Kokonaistörkeyden arvioinnissa voitaisiin punnita kokonaistörkeyden puolesta puhuvina seikkoina esimerkiksi teon tavanomaista pidempää kestoa, teossa osoitettua erityistä piittaamattomuutta tai välinpitämättömyyttä sekä sinnikästä määrätietoisuutta ja vakaata pyrkimystä rikoksen toteuttamisessa. Kokonaistörkeyttä vastaan puhuvana seikkana voitaisiin käyttää perusteita, jotka olisivat lähellä vastuuvapautusperustetta. Tämäkään ratkaisu ei ole täysin ongelmaton rikosoikeudellisen lakisidonnaisuuden periaatteen kannalta, mutta tällä tavoin tuomioistuimella olisi nykyistä konkreettisempia perusteita kokonaistörkeyden arviointiin, Koskela toteaa.¹⁸⁰

Tässä tutkielmassa on tarkasteltu lähemmin vain törkeiden veropetosten kokonaistörkeysarviointia. Vaikka tutkittujen ratkaisujen kohdalla voitiin löytää tiettyjä yhtäläisyyksiä, ei voida kuitenkaan täysin todeta, että löydettävissä oli monia selkeästi erotettavissa olevia yhtenäisiä kokonaistörkeysarviointiin vaikuttavia tekijöitä ottaen huomioon kunkin esiintyneen tyypin toistuvuus aineistossa ja arvioinnissa vaikuttaneet seikat kokonaisuudessaan. On toki muistettava, että laadullisen tutkimuksen nojalla ei voida esittää tilastollisia yleistyksiä. On myös mahdollista, että toisella tavalla kerätystä aineistosta voisi saada erilaisia tutkimustuloksia, ja muiden rikosten kohdalla tilanne voisi myös olla toinen. On kuitenkin selvää, että kokonaisarvostelulausekkeen soveltamiseen liittyvät ongelmat tulisi tiedostaa laajemmin ja niihin etsiä ratkaisua sekä laatia yhteiset ohjenuorat sille, mitä kokonaistörkeysarvioinnin halutaan pitävän sisällään, mikäli se säilytetään lainsäädännössä sellaisenaan. Lainsäätäjän tulisi pystyä luomaan keinot, joiden avulla kokonaisarvostelulauseketta sovellettaisiin yhdenmukaisemmin, eikä luottaa vain siihen, että lainkäyttäjillä olisi kyky harmonisoida kokonaistörkeysarviointi itsestään.

¹⁸⁰ Koskela 2021, 15–16.

Liite 1: Rovaniemen hovioikeuden törkeitä veropetoksia koskevat tuomiot vuosina 2010–2019

1. tuomio 22.12.2010, dnro R 09/507
- 2.–4. tuomio 28.4.2011, dnro R 10/756
- 5.–6. tuomio 19.10.2011, dnro R 11/395
- 7.–9. tuomio 12.11.2012, dnro R 12/70
- 10.–11. tuomio 31.10.2013, dnro R 12/377
- 12.–13. tuomio 20.11.2013, dnro R 12/533
- 14.–15. tuomio 21.11.2013, dnro R 13/90
- 16.–17. tuomio 17.12.2013, dnro R 12/568
- 18.–22. tuomio 13.2.2014, dnro R 12/288
- 23.–24. tuomio 28.3.2014, asianumero R 13/747
- 25.–26. tuomio 11.9.2014, dnro R 13/529
- 27.–28. tuomio 19.2.2015, asianumero R 14/82
- 29.–33. tuomio 17.11.2015, asianumero R 14/798
33. tuomio 12.5.2016, asianumero R 15/721
34. tuomio 19.12.2016, asianumero R 16/397
35. tuomio 20.2.2017, asianumero R 16/400
- 36.–37. tuomio 27.2.2017, asianumero R 16/260
- 38.–39. tuomio 28.2.2017, asianumero R 15/1258
40. tuomio 11.4.2017, asianumero R 16/130
- 41.–42. tuomio 2.6.2017, asianumero R 16/506
43. tuomio 28.9.2017, asianumero R 14/1192
44. tuomio 13.10.2017, asianumero R 16/932
45. tuomio 13.11.2017, asianumero R 16/740
46. tuomio 24.1.2018, asianumero R 17/832
47. tuomio 16.4.2018, asianumero R 18/5
48. tuomio 11.5.2018, asianumero R 17/414
49. tuomio 20.6.2018, asianumero R 17/909
50. tuomio 19.10.2018, asianumero R 17/1039
- 51.–52. tuomio 19.12.2018, asianumero R 17/559
53. tuomio 19.12.2018, asianumero R 18/82
54. tuomio 16.1.2019, asianumero R 17/1014
- 55.–56. tuomio 5.4.2019, asianumero R 17/1025
- 57.–58. tuomio 17.4.2019, asianumero R 18/309
59. tuomio 6.6.2019, asianumero R 19/267
60. tuomio 28.6.2019, asianumero R 18/672
- 61.–62. tuomio 4.10.2019, asianumero R 18/780
- 63.–64. tuomio 25.10.2019, asianumero R 19/27

Liite 2: Kaaviot

- Kaavio 1** (s. 50): Tutkimusaineiston tuomioiden jakaantuminen käräjäoikeuksittain.
- Kaavio 2** (s. 52): Menettely Rovaniemen hovioikeuden törkeitä veropetoksia koskevissa valituksissa vuosina 2010–2019.
- Kaavio 3** (s. 52): Erityisten kvalifointiperusteiden täyttyminen Rovaniemen hovioikeuden törkeitä veropetoksia koskevissa valituksissa vuosina 2010–2019.
- Kaavio 4** (s. 54): Kokonaistörkeyden perustelu Rovaniemen hovioikeuden törkeitä veropetoksia koskevissa valituksissa vuosina 2010–2019.
- Kaavio 5** (s. 56): Kokonaistörkeyden arvioinnin tehnyt taho Rovaniemen hovioikeuden törkeitä veropetoksia koskevissa valituksissa vuosina 2010–2019.