



**TURUN
YLIOPISTO**
Oikeustieteellinen
tiedekunta

Normatiivinen erehtyminen veropetoksessa

Tahallisuus- ja kieltoerehdyskysymyksen välinen rajanveto

Rikosoikeus, vastuu ja vastuuseen asettaminen (OTMU1095)

Tutkielma

Laatija:

Emma Kääriäinen

7.1.2024

Turun yliopiston laatujärjestelmän mukaisesti tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu

Turnitin OriginalityCheck -järjestelmällä.

Tutkielma

Oppiaine: Rikosoikeus

Tekijä: Emma Kääriäinen

Otsikko: Normatiivinen erehtyminen veropetoksessa – Tahallisuus- ja kieltoerehdyskysymyksen välinen rajanveto

Ohjaaja: Tatu Hyttinen

Sivumäärä: X + 65 sivua

Päivämäärä: 7.1.2024

Rikoslain (39/1889) 29 luvun 1 §:n käsittämä veropetos on rikostunnusmerkistö, joka saa tarkemman sisältönsä verolainsäädännöstä. Tämä tarkoittaa, että rikoslain ulkopuoliset säännökset vaikuttavat veropetoksen rangaistavuuden alaan ja rikoksen tahallisuusarvioinnissa normatiiviset tunnusmerkistötekijät ovat merkityksellisiä. Tässä arvioinnissa tekijän tietoisuus normatiivisista seikoista ja virheellinen lainsoveltaminen on toisinaan rikosoikeudellisesti hahmotettu tahallisuuden sijasta erehdysoppien kannalta merkityksellisenä. Tutkielman tarkoituksena on osallistua tätä problematiikkaa käsittelevään oikeustieteelliseen keskusteluun. Tutkielma on suunnattu epäselvästä oikeustilasta kiinnostuneille henkilöille.

Tutkimustehtävänä on analysoida, voidaanko tekijän näkemys hänen toimintansa vero-oikeudellisesta sisällöstä nähdä tahallisuuden sijasta kieltoerehdyksen kannalta relevanttina kysymyksenä veropetoksen yhteydessä. Tutkielma keskittyy yritysverotukseen ja liiketoiminnassa tehtyihin veropetoksiin. Tutkielman tutkimusmetodinä on rikoslainoppi. Tutkielmassa hyödynnetään teoreettista rikoslainoppia, sillä tutkimustuloksena esitetään oikeustilaa systematisoiva ja selkeyttävä näkemys tutkimuskysymyksen käsittämästä tilanteesta.

Ongelman konkretisoimiseksi tukeudutaan erityisesti korkeimman oikeuden ennakkoratkaisuun KKO 2017:98. Ratkaisu osoittaa, että lainsoveltaja on pitänyt tekijän näkemystä hänen toimintansa vero-oikeudellisesta sisällöstä pääsääntöisesti tahallisuuskysymyksenä. Tapauksessa eri mieltä ollut oikeusneuvos kuitenkin katsoi, että tekijän tietoisuus normatiivisista seikoista tulisi nähdä kieltoerehdyksen kannalta relevanttina. Tutkielmassa analysoidaan myös muita ennakkoratkaisuja, jotka osoittavat suuntaviivoja siitä, miten tutkimustehtävän käsittämään tilanteeseen on normatiivisesti suhtauduttu. Tutkielma keskittyy kansallisen oikeustilan analysoimiseen.

Tahallisuuden suhde normatiivisiin elementteihin on tällä hetkellä epäselvä. Oikeustieteilijät sekä lainsoveltaja ovat esittäneet asiasta erilaisia kannanottoja. Osa näistä kannanotoista viittaa tulkintaan, jonka mukaan tietoisuus normatiivisista seikoista sekä virheellinen lain soveltaminen olisi nähtävä tahallisuuden sijasta kieltoerehdyksen kannalta relevanttina. Tutkielma kuitenkin osoittaa, että nykyisen oikeuskäytännön valossa veropetoksen yhteydessä tekijän näkemys hänen toimintansa vero-oikeudellisesta sisällöstä on pääsääntöisesti hahmotettava tahallisuuskysymykseksi.

Avainsanat: kieltoerehdys, rikoslainoppi, rikosoikeudellinen vastuu, rikosoikeus, rikostunnusmerkistö, tahallisuus, verorikokset, veropetos

Lähteet.....	V
Lyhenteet.....	X
1 Johdanto.....	1
1.1 Tutkimusaihe.....	1
1.2 Tutkimuskysymys ja tutkielman rajaukset.....	3
1.3 Tutkimusmenetelmät ja tutkielman rakenne.....	5
2 Veropetoksen tahallisuusarviointi.....	8
2.1 Rikoksen rakenneoppi.....	8
2.2 Veropetoksen rikostunnusmerkistö.....	11
2.2.1 Rikostunnusmerkistön tarkastelu.....	11
2.2.2 Olosuhdetunnusmerkit veropetoksessa.....	13
2.2.3 Seuraustunnusmerkki veropetoksessa.....	17
2.3 Seuraus- ja olosuhdetunnusmerkkien edellyttämä tahallisuus.....	18
2.4 Yhteenveto seuraus- ja olosuhdetunnusmerkeistä veropetoksessa.....	23
3 Ennakkoratkaisu KKO 2017:98 ja normatiivinen erehtyminen.....	26
3.1 Tapauksen tosiseikat.....	26
3.2 Kiinteä toimipaikka.....	27
3.2.1 Kiinteä toimipaikka käsitteenä.....	27
3.2.2 Kiinteä toimipaikka ennakkoratkaisussa ja sen merkitys tahallisuuteen.....	29
3.3 Ennakkoratkaisussa ilmenevä tahallisuus.....	31
3.4 Ennakkoratkaisusta annettu eri mieltä olleen jäsenen lausunto.....	34
4 Tekijän näkemys toimintansa vero-oikeudellisesta sisällöstä	
kieltoerehdyskysymyksenä.....	37
4.1 Kieltoerehdys.....	37
4.1.1 Teoreettisia lähtökohtia.....	37
4.1.2 Kieltoerehdys rikosoikeudessa.....	38
4.2 Kieltoerehdys tapauksessa KKO 2017:98.....	41
4.3 Milloin rikosnormatiivista tietämättömyyttä on arvioitu kieltoerehdyksen	
kannalta relevanttina.....	44

4.4	Kieltoerehdyksen ja tahallisuuden välinen rajanveto	46
5	Tekijän näkemys toimintansa vero-oikeudellisesta sisällöstä tahallisuuskysymyksenä	50
5.1	Lähtökohdat	50
5.1.1	Selonottovelvollisuuden roolista	52
5.1.2	Selonottovelvollisuuteen liittyviä kannanottoja oikeuskäytännöstä	53
5.2	Milloin rikosnormatiivista tietämättömyyttä on arvioitu tahallisuuden kannalta relevanttina	55
5.3	Tutkielmassa käsitellyt korkeimman oikeuden ennakkoratkaisut	59
6	Johtopäätökset	62

Lähteet

Kirjallisuus

Aer, Janne, Formalismi, realismi ja verolain kiertäminen. Oikeustiede – Jurisprudentia LI:2018, s. 5–82.

Aarnio, Aulis, Laintulkinnan teoria – Yleisen oikeustieteen oppikirja. WSOY 1989.

Aarnio, Aulis, Luentoja lainopillisen tutkimuksen teoriasta. Helsingin yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta 2011.

Frände, Dan, Onko viimeinen sana sanottu olosuhdetahallisuudesta? Defensor Legis N:o 2/2010.

Frände, Dan, HD:s straffrätts- och straffprocessrättspraxis år 2017. JFT 3–4/2018 s. 195–240.

Frände, Dan – Hyttinen, Tatu – Kallio, Heikki – Korkka-Knuts, Heli – Matikkala, Jussi – Tapani, Jussi – Tolvanen, Matti – Viljanen, Pekka – Wahlberg, Markus, Keskeiset rikokset. 5. painos. Edita Publishing Oy 2023 (Keskeiset rikokset / kirjottaja).

Gottschalk, Petter, Categories of financial crime. Journal Of Financial Crime Vol. 4 Iss 4 2010, s. 441–458.

Haapaniemi, Matti, Avustava ja valmisteleva toiminta kiinteän toimipaikan soveltamisalan rajaajana. Edilex-sarja 2021/55.

Helminen, Marjaana, Kansainvälinen verotus. Talentum Media Oy 2016.

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 2018.

Honkasalo, Brynolf, Suomen rikosoikeus yleiset opit. Toinen, korjattu painos. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-Sarja N:o 34 1967.

Hyttinen, Tatu, Olosuhdetahallisuuden vakioitu alaraja – Oikeusturvaa vai korkeimman oikeuden retoriikkaa? Defensor Legis 6/2016, s. 916–933. (Hyttinen 2016a)

Hyttinen, Tatu, Rikosoikeuden professorilta saatu virheellinen normatiivinen tieto vastuuvapausperusteena. Oikeustieto 6/2016, s. 18–22. (Hyttinen 2016b)

Jareborg, Nils, Allmän kriminalrätt. Författaren och lustus Förlag AB 2001.

- Kallio, Heikki, Kieltoerehdyssäännös ja sen soveltaminen korkeimmassa oikeudessa. Edilex 2016/9.
- Kallio, Heikki – Rikander, Henri, Voimakeinojen käyttö – rikosoikeuden systematiikka ja tekijän tahallisuus. Defensor Legis 2/2021, s. 338–352.
- Kallio, Heikki, Välillinen tekeminen erikoisrikoksissa - välittömän tekijän tietämättömyys lain sisällöstä. Lakimies 1/2023, s. 35–42. (Kallio 2023a)
- Kallio, Heikki, Rangaistavaa vai rankaisematonta maahantuontia. Edilex 2023/25, s. 2–46. (Kallio 2023b)
- Karkkulainen, Jussi, Tavoitetahallisuus – tunnusmerkistön mukainen olosuhde rikoksentekijän tavoitteena? Lakimies 3–4/2022, s. 444–466.
- Karkkulainen, Jussi, Kohti vaarattomampaa tahallisuussäännöstä – olosuhdetahallisuus rikoslakiin? Oikeus 2/2023, s. 103–124.
- Kolehmainen, Antti, Tutkimusongelma ja metodi lainopillisessa työssä. Edita Publishing Oy 2016.
- Koponen, Pekka, Tahallisuudesta talousrikoksissa, referee-artikkeli s. 235–342 teoksessa Oikeustiede – Jurisprudentia XXXV:2002.
- Koponen, Pekka, Ongelmallinen olosuhdetahallisuus meillä ja Yhdysvalloissa – Ovatko systematiikka ja yhdenvertaisuus ylläpidettävissä? Defensor Legis 1/2007, s. 37–53.
- Koponen, Pekka – Lahti, Raimo – Nyblin, Klaus – Rautio, Jaakko – Sahavirta, Ritva, Talousrikokset. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja. E-Sarja N:o 16 2007. (Talousrikokset / kirjottaja).
- Korkka-Knuts, Heli – Helenius, Dan – Frände, Dan, Yleinen Rikosoikeus. 3., uudistettu painos. Edita Publishing Oy 2020.
- Koskinen, Pekka, Rikoksen rakenneopin kehityslinjoja Suomessa Honkasalosta nykypäivään. Lakimies 3/2004, s. 516–520.
- Lehtonen, Asko, Veropetokseen ja ennakkoperintärikoksiin liittyvistä keskeisistä tulkintakysymyksistä, s. 79–125 teoksessa Taloudellinen rikollisuus. Suomen Lakimiesliiton Kustannus Oy 1981.
- Lehtonen, Asko, Veropetoksesta. Väitöskirja. Suomen Lakimiesliiton Kustannus Oy 1986.
- Lappalainen, Juha, Rikoksen rakenne prosessioikeuden näkökulmasta teoksessa Prosessioikeudellisia erityiskysymyksiä Juhlajulkaisu Antti Jokela 26.1.2005,

- toim. Pekka Viljanen, Sakari Laukkanen, Heikki Kulla ja Laura Ervo. Turun yliopisto, Oikeustieteellinen tiedekunta 2004.
- Lappi-Seppälä, Tapio, Rikosoikeuden yleisiä oppeja koskeva uudistus I. Lakimies 5/2003, s. 751–788.
- Lappi-Seppälä, Tapio, Rikosoikeuden yleisiä oppeja koskeva uudistus II. Lakimies 1/2004, s. 3–36.
- Lappi-Seppälä, Tapio – Hakamies, Kaarlo – Helenius, Dan – Melander, Sakari – Nuotio, Kimmo – Ojala, Timo – Rautio, Ilkka, Rikosoikeus. Sanomapro Oy 2022 (Rikosoikeus / kirjoittaja).
- Matikkala, Jussi, Tahallisuudesta rikosoikeudessa. Väitöskirja. Suomalainen Lakimiesyhdistys Oy 2005.
- Mehtonen, Pekka, Suomen tekemät tuloverosopimukset ja OECD:n mallisopimus. Edita Publishing Oy 2003.
- Melander, Sakari, Rikosvastuun yleiset edellytykset. Tietosanoma Oy 2016.
- Määttä, Kalle, Yritysoikeus yritystoiminnan suunnittelussa. Edita Publishing Oy 2005.
- Määttä, Tapio, Metodinen pluralismi oikeustieteessä – Ympäristöoikeudellisen tutkimuksen suuntaukset ja menetelmät. Edita Publishing Oy 2015.
- Nuotio, Kimmo, Todennäköisyystahallisuuden tilasta ja tarinasta. Lakimies 7–8/2017 s. 970–991.
- Ohisalo, Jussi, Rikosoikeuden yleisiä oppeja koskevan lainsäädännön uudistaminen. Tiivistelmä lausunnoista. Oikeusministeriö 2002.
(https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/75900/omls_2002_7.pdf?sequence=1&isAllowed=y, Luettu 18.8.2023)
- Tapani, Jussi, Mistä puhumme, kun puhumme olosuhdetahallisuudesta? Teoksessa Rikos, rangaistus ja prosessi Juhlajulkaisu Eero Backman 1945–14/5–2005, toim. Ari-Matti Nuutila ja Elina Pirjatanniemi. Turun yliopisto, Oikeustieteellinen tiedekunta 2005.
- Tapani, Jussi, Sattumaa vai ei – korkein oikeus, kieltoerehdys ja tahallisuuden kohde. Lakimies 3/2009.
- Tapani, Jussi, Yrittänyttä ei laiteta – Rikoksen yrityksen rangaistavuus, Helsingin Kamari Oy 2010.
- Tapani, Jussi, Olisiko nyt sanottu viimeinen sana olosuhdetahallisuuden alarajasta? – KKO 2012:66 ja seksuaalipalveluiden ostamisen rangaistavuus. Defensor Legis N:o 5/2012.

- Tapani, Jussi, Esirikoksen yksilöitävyys ja olosuhdetahallisuus. Defensor Legis 5/2013 s. 786–798.
- Tapani, Jussi, Rikosvastuun perusteet, Suomen Yliopistopaino Oy 2016. (Tapani 2016a)
- Tapani, Jussi, Rikoksen rakenneoppi - Mihin olemme matkalla? Edita Publishing Oy 2016. (Tapani 2016b)
- Tapani, Jussi – Tolvanen, Matti – Hyttinen, Tatu, Rikosoikeuden yleinen osa – Vastuuoppi. 3., uudistettu painos. Alma Talent Oy 2019.
- Tolvanen, Matti, Rikosoikeus ja rikollisuuden tutkimus. Edilex 2015/11.
- Tolvanen, Matti, Näytön hankkiminen ja arviointi veroprosessissa ja rikosprosessissa – yhtäläisyyksiä ja eroja. Edita Publishing Oy 2013.
- Tolvanen, Matti, KKO 2017:92: Esteellisyys ja rikosvastuu. Defensor Legis 3/2018 s. 293–305.
- Vikatmaa, Juha, Erehdyksestä. Väitöskirja. Suomalainen Lakimiesyhdistys Oy 1970.
- Wikström, Kauko – Ossa, Jaakko – Urpilainen, Matti, Vero-oikeuden yleiset opit. Helsingin Kamari Oy 2015.

Virallislähteet

- HE 66/1988 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle rikoslainsäädännön kokonaisuudistuksen ensimmäisen vaiheen käsittäväksi rikoslain ja eräiden muiden lakien muutoksiksi.
- HE 16/1997 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi rikoslain 29 luvun 1 §:n muuttamisesta.
- PeVL 10/2000 vp. Perustuslakivaliokunnan lausunto lakivaliokunnalle hallituksen esityksestä rikollisjärjestön toimintaan osallistumisen säättämisestä rangaistavaksi (HE HE 183/1999 vp).
- HE 44/2002 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle rikosoikeuden yleisiä oppeja koskevan lainsäädännön uudistamiseksi.
- LaVM 16/1997 vp. Lakivaliokunnan mietintö hallituksen esityksestä laiksi rikoslain 29 luvun 1 §:n muuttamisesta (HE 16/1997 vp).
- LaVM 28/2002 vp. Lakivaliokunnan mietintö hallituksen esityksestä rikosoikeuden yleisiä oppeja koskevan lainsäädännön uudistamiseksi (HE 44/2002 vp).
- HE 135/2021 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arpajaislain muuttamisesta ja siihen liittyviksi laeiksi.

Oikeustapaukset**Korkein oikeus**

KKO 1983 II 155

KKO 2007:102

KKO 2008:37

KKO 2008:90

KKO 2009:59

KKO 2011:23

KKO 2011:26

KKO 2013:17

KKO 2015:66

KKO 2017:56

KKO 2017:92

KKO 2017:98

KKO 2019:106

KKO 2023:15

Hovioikeudet

HeIHO R 20/850 20.12.2021

I-SHO R 23/367 5.10.2023

Lyhenteet

esim.	esimerkiksi
EU	Euroopan unioni
HE	hallituksen esitys
HelHO	Helsingin hovioikeus
HO	hovioikeus
I-SHO	Itä-Suomen hovioikeus
KKO	korkein oikeus
ks.	katso
LaVM	lakivaliokunnan mietintö
mm.	muun muassa
OECD	Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö, engl. Organisation for Economic Co-operation and Development
OK	oikeudenkäymiskaari (4/1734)
PeVL	perustuslakivaliokunnan lausunto
RL	rikoslaki (39/1889)
s.	sivu
toim.	toimittanut
TVL	tuloverolaki (1535/1992)
verosopimus	sopimus Suomen tasavallan ja Sveitsin valaliiton välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi (SopS 90/1993)
vp	valtiopäivät
vt.	vertaa
ään.	äänestysratkaisu

1 Johdanto

1.1 Tutkimusaihe

Veronsaajien intressi on hankkia tuloja yksityisestä taloudesta julkiseen talouteen. Tätä intressiä turvataan niin vero-oikeuteen kuuluvilla hallinnollisilla toimilla kuin rikosoikeudellisilla puuttumiskeinoilla. Veronsaajilla on oikeus kohdistaa verotuloihin liittyviä vaatimuksia verovelvolliseen ja tällä toiminnalla taata se, että verotulot saadaan sekä oikeanlaisina että oikean suuruisina.¹ Puhtaan vero-oikeudellisesta sanktiojärjestelmästä ja sen käsittämistä hallinnollisista seuraamuksista säädetään omissa laeissa. Rikosoikeudellisista puuttumiskeinoista taas säädetään rikoslain 29 luvussa, jonka käsittämiä verorikoksia ovat veropetos, veropetoksen kvalifioitu ja privilegioitu tekemuoto sekä verorikkomus.² Keskeinen ero veropetoksen ja verorikkomuksen välillä on se, että ensimmäinen turvaa veronsaajien tiedonsaantioikeutta verovelvolliseen nähden. Tämän tiedonsaantioikeuden nojalla veronsaajat pystyvät määräämään veron tai maksun oikeanlaisena ja suuruisena sekä toisaalta suorittamaan verovelvolliselle oikean määrän veronpalautusta.³ Verorikkomuksen kriminalisoinnilla taas puututaan siihen, että verovelvollinen maksaa säännöksessä mainitut verot⁴, sillä verorikkomukseen syyllistyessä tekijä jättää maksamatta veronsaajalle lainkohdassa määritellyn verosaatavan. Tutkielmassa keskitytään vain veropetokseen.

Tietyt rikokset, kuten tutkielmassa käsiteltävä veropetos, ovat rangaistavia vain tahallisina. Tekijä voidaan rangaista tällaisesta rikoksesta vain, jos hänen toimintansa on ollut tahallista eli tahallisuus on yksi rikosoikeudellisen vastuun syntymisen perusteista. Tahallisuutta arvioidaan aina tietty rangaistavaksi säädetyn teon tunnusmerkistö huomioon ottaen. Tässä arvioinnissa keskeiseksi periaatteeksi nousee peittämisperiaate, jonka mukaan tahallisuuden on katettava sekä teonhetkiset olosuhteet että teon seuraukset. Tekijän subjektiivisen tietämisen tai tahtomisen tulee peittää objektiiviset olosuhde- tai seuraustunnuksimerkit. Koska tahallisuus kohdistuu aina tiettyyn rangaistavaksi säädettyyn tekoon eli rikostunnuksimerkistöön, tutkielmassa avataan rikoslain 29 luvun 1 §:n käsittämä veropetoksen tunnusmerkistö.

¹ Näin esim. Talousrikokset / Sahavirta 2007, s. 178.

² Ks. Aer 2018, s. 10. Euroopassa vakiintui 1950-luvulla käsitys, jossa veronkiertäminen erotettiin veropetoksesta. Veronkiertäminen ei ole rikosoikeudellisesti rangaistavaa, vaan siihen puututaan vero-oikeudellisin keinoin.

³ Keskeiset rikokset / Tapani – Hyttinen 2023, s. 674. Ks. myös Lehtonen 1981, s. 79–80.

⁴ Talousrikokset / Sahavirta 2007, s. 178.

Tahallisuuden sanotaan olevan yksi rikosoikeuden moniulotteisemmista käsitteistä, joka on sille annetun rikosoikeudellisen merkityssisällön osalta etäännyttänyt sanan normaalikielisestä merkityksestä. Tahallisuuteen kytkeytyy oikeustieteellistä arviointia edellyttävän määrittelyn lisäksi myös psykologisia ja filosofisia piirteitä. Tahallisuuden arvioinnissa on keskeistä arvioida sitä, mitä tekijä on mieltänyt ja tahtonut. Näiden seikkojen arvioinnissa henkilön kognitiiviset arviot reaali maailmasta nousevat tärkeiksi. Normaalikielessä tahallaan toimiva henkilö sekä tietää mitä tekee, että tahtoo tehdä sen mitä tekee. Rikosoikeudessa tahtomista kuitenkin tulkitaan eri tavalla, sillä tahalliseksi voidaan katsoa myös sellainen teko, jonka seurauksia tekijä ei olisi toivonut syntyneen. Toisaalta tahallisuus voi rikosoikeudellisesti puuttua sellaisista teoista, joiden seuraukseen tekijä on pyrkinyt, mutta tämän seurauksen syntyminen on ollut varsin epätodennäköistä.

Tutkimusaiheen ymmärtämiseksi on keskeistä huomata, ettei veropetoksen rangaistavuuden alaa ole mahdollista määrittää ilman verolainsäädännön tuntemusta ja sen käsittämien säännösten huomioon ottamista. Verorikosoikeus on läheisessä yhteydessä vero-oikeuteen. Esimerkiksi veropetoksen teko aikaan vaikuttaa sellaisen verolainsäädännön sisältö, jossa säädetään tietyn verolajin verotuksen päättymisestä.⁵ Verolainsäädännössä määritellään lisäksi erilaiset käsitteet ja toimintatavat, joiden avulla myös verorikosoikeudessa operoidaan. Tämä näkyy tutkielmassa erityisesti kiinteän toimipaikan käsitettä arvioidessa. Veropetoksen tahallisuusarvioinnissa joudutaan tutkielmassa ilmenevällä tavalla analysoimaan normatiivisia tunnusmerkistötekijöitä sekä olosuhdetunnusmerkkejä. Tämä tekee rikoksen tahallisuusarvioinnista moniulotteisen prosessin. Juuri normatiivisten tunnusmerkistötekijöiden johdosta verovelvollisen tietoisuus normatiivisista seikoista sekä virheellinen lainsoveltaminen voidaan nähdä tahallisuuden sijasta kieltoerehdyksen kannalta relevanttina asiana. Tutkielmassa ilmenevällä tavalla rajanveto näiden välillä ei ole selvä oikeustieteilijöille eikä lainsoveltajalle. Problematiikkaa on käsitelty kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa vuosikymmenten ajan ja siitä on jo varhain esitetty toisistaan poikkeavia mielipiteitä.⁶ Erityisesti veropetoksen kohdalla tahallisuusarvioinnin moniulotteisuus ja tulkinnanvaraisuus tekevät tutkielman aiheesta merkityksellisen sekä ajankohtaisen.

⁵ Esimerkiksi oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 32 §:n mukaan vero on lähtökohtaisesti maksettava viimeistään verokautta seuraavan kalenterikuukauden yleisenä eräpäivänä. Tämä päivä on myös veropetoksen teko aika, kun rikos koskee ilmoitusvelvollisuuden laiminlyömistä. Ks. Talousrikokset / Sahavirta 2007, s. 183.

⁶ Ks. Lehtonen 1986, s. 369–370.

1.2 Tutkimuskysymys ja tutkielman rajaukset

Tutkimuskysymys on:

Voidaanko tekijän näkemys hänen toimintansa vero-oikeudellisesta sisällöstä nähdä tahallisuuden sijasta kieltoerehdyksen kannalta relevanttina kysymyksenä veropetoksen yhteydessä? Missä tilanteissa tekijän näkemys toimintansa vero-oikeudellisesta sisällöstä voidaan nähdä kieltoerehdyksymyksenä?

Tutkimustehtävä on analysoida, miten tekijän näkemys hänen toimintansa vero-oikeudellisesta sisällöstä voidaan hahmottaa tahallisuuden sijasta kieltoerehdyksen kannalta relevanttina kysymyksenä. Tätä tutkimustehtävää tukien tutkielmassa analysoidaan, miten tahallisuutta arvioidaan veropetoksen seuraus- ja olosuhdetunnusmerkkien yhteydessä. Veropetoksen tahallisuusarvioinnin käsitteleminen on tutkimustehtävän osalta tarpeen, sillä lainsoveltaja arvioi kieltoerehdyksen soveltuvuutta tiettyyn tilanteeseen vasta sen jälkeen, kun tekijän tahallisuuden katsotaan täyttyneen. Toisin sanoen, mikäli tekijän toiminnan ei katsota olleen tahallista, lainsoveltajan ei tarvitse lainkaan selvittää kieltoerehdyksen soveltuvuutta tilanteeseen.

Tutkielmassa keskitytään käsittelemään kansallista oikeustilaa. Tutkimustehtävään vastatessa tukeudutaan erityisesti korkeimman oikeuden ennakkoratkaisuun KKO 2017:98 (ään.), jossa korkein oikeus on ottanut kantaa tahallisuuden ja kieltoerehdyksen väliseen suhteeseen sekä tahallisuuden arviointiin veropetoksen yhteydessä. Mainittua ennakkoratkaisua analysoimalla kyetään osoittamaan suuntaviivoja siitä, miten tutkimustehtävän käsittämään tilanteeseen suhtaudutaan normatiivisesti. Tapauksessa esitettyjen näkemysten myötä verovelvollisen käsitys toimintansa vero-oikeudellisesta sisällöstä voidaan hahmottaa myös kieltoerehdyksen kannalta relevantiksi. Ennakkoratkaisu osoittaa hyvin sen, mitä veropetoksen olosuhdetunnusmerkkien käytännön soveltamisessa huomioidaan sekä miten tekijän tahallisuutta arvioidaan. Tapauksen myötä myös verovelvolliselle asetettava selonottovelvollisuus nousee merkitykselliseksi niin tahallisuuden kuin kieltoerehdyksen kannalta. Tutkielmassa avataan tarkasti se logiikka, miten tahallisuusarviointi suoritetaan veropetoksen yhteydessä. Tämä on tarpeen sen ymmärtämiseksi, minkälaisena tekijän näkemys hänen toimintansa vero-oikeudellisesta sisällöstä avautuu tahallisuuskysymyksenä.

Verorikoksista verorikkomus rajautuu tutkielman ulkopuolelle ja tutkielmassa käsitellään pelkästään veropetosta. Rajaus on tehty sen vuoksi, että verorikkomus on teknisesti hyvin eri tavalla rakennettu säännös ja siinä tahallisuusarviointi kohdistuu eri seikkoihin. Rajauksen

taustalla on se, että tahallisuutta arvioidaan aina ottaen huomioon rangaistavaksi säädetyn teon tunnusmerkistö. Tahallisuusarviointi suoritetaan rikostyyppikohtaisesti, koska rikostunnusmerkistöjen niin kielellisissä kuin systemaattisissa rakenteissa on eroavaisuuksia.⁷ Koska veropetoksen ja verorikkomuksen tunnusmerkistöt eroavat toisistaan merkityksellisiltä osin, tutkielmassa keskitytään vain veropetokseen. Verorikkomus rajautuu luonnollisesti tutkielman ulkopuolelle myös sen vuoksi, että verorikkomuksen ja veropetoksen suojeluobjekti on eri.⁸ Edelleen rajaukseen on vaikuttanut se käytännön lainsoveltamisen seikka, että verorikkomusta koskevat syytteet tulevat harvoin arvioitaviksi ja käsiteltäviksi tuomioistuimissa. Näin ollen veropetosta käsittelevällä tutkielmalla voidaan nähdä olevan suurempi merkitys lainkäytölle. On kuitenkin olennaista huomata, että verorikkomus on toissijainen kriminalisointi veropetokseen nähden. Rikoslain 29 luvun 4 §:n 1 momentin mukaan tekijä tuomitaan verorikkomuksesta vain, jollei teko ole rangaistava veropetoksena.

Tutkielmassa keskitytään yritysverotukseen ja liiketoiminnassa tehtyihin veropetoksiin. Tutkielmassa käsitellään kuitenkin myös korkeimman oikeuden yleisesti tahallisuutta ja kieltoerehdystä koskevia tapauksia siinä määrin kuin tämä on tarpeen arvioinnin syventämiseksi. Näitä ennakkoratkaisuja peilataan tutkimuskysymyksen kannalta olennaisiin seikkoihin ja niiden avulla pyritään analysoimaan korkeimman oikeuden argumentaatio- ja tulkintalinjoja. Tahallisuutta ja kieltoerehdystä koskevia arvioita ei tehdä eivätkä ne ole yksiselitteisesti jaoteltavissa sen mukaan, onko rikoksentekijänä yksityishenkilö vai liiketoiminnassa toimiva taho. Korkeimman oikeuden ennakkoratkaisut auttavat vastaamaan tutkimustehtävään linjatessaan niitä arviointiperusteita, joilla tekijän tietoisuutta normatiivisista seikoista sekä virheellistä lain soveltamista arvioidaan. Näitä kannanottoja analysoidessa on kuitenkin otettava huomioon rikoksentekijän asema, sillä liiketoimintaa harjoittavalle taholle ja luonnolliselle henkilölle asetettavat tahallisuuden arviointikriteerit esimerkiksi selonottovelvollisuuden suhteen eivät välttämättä ole samat. Tekijän toimintakontekstilla on merkitystä myös kieltoerehdyksen soveltumiseen, sillä ammattimaisesti toimivan tahon ei ole juurikaan mahdollista vapautua rikosoikeudellisesta vastuusta kieltoerehdyksen perusteella. Tutkielman rajauksellinen valinta vaikuttaa myös siihen vero-oikeudelliseen seikkaan, mitä verolajeja tutkielmassa käsitellään. Yritysverotuksessa etenkin tuloverotus ja arvonlisäverotus

⁷ Tapani 2012, s. 612.

⁸ Talousrikokset / Sahavirta 2007, s. 178.

ovat keskeisessä asemassa.⁹ Näin ollen esimerkiksi ansio- ja pääomatuloverotus eivät ole tutkielman fokuksessa.

Tutkielmassa ei käsitellä vastuun kohdistamista veropetoksessa. Mainitun rajauksen tarpeellisuus perustuu siihen, että oikeushenkilö ei voi toimia tahallisesti, vaan luonnollinen henkilö sen takana. Käsitellessä tilannetta, jossa verovelvollissubjekti on yhtiö, rikosoikeudellisen vastuun kohdistaminen vaatii harkintaa siitä, kehen luonnolliseen henkilöön vastuu kohdistetaan oikeushenkilön sisällä. Tutkielmassa ei keskitytä siihen, miten tietyn luonnollisen henkilön on katsottu olevan rikosoikeudellisessa vastuussa veropetoksesta. Tämän arvioinnin lopputulos otetaan ikään kuin annettuna. Tulee kuitenkin huomata, että juuri tämän henkilön toiminnan ilmentävä tahallisuus on tutkielmassa tarkastelun kohteena. Lisäksi kieltoerehdyksen soveltumista arvioidaan juuri tämän henkilön toimintaan. Vaikka luonnollisen henkilön rikosoikeudellisen vastuun syntyminen tässä kontekstissa edellyttää sekä vastuun kohdistumista häneen että hänen toimintansa tahallisuutta, näitä kriteerejä voidaan arvioida toisista erillään. Myös kieltoerehdyksen soveltumisen arviointi voidaan tehdä erillään vastuun kohdistumista koskevasta analysoinnista.

1.3 Tutkimusmenetelmät ja tutkielman rakenne

Tutkielman tutkimusmenetelmänä on rikoslainoppi. Lainopin eli oikeusdogmatiikan¹⁰ tiedonintressinä on tuottaa voimassa olevaa oikeutta koskevia perusteltuja tulkinta-, punninta- ja systematisointikannanottoja. Tiedonintressillä tarkoitetaan tässä yhteydessä sitä, mitä ja minkälaista tietoa tutkielmalla tavoitellaan.¹¹ Tulkintakannanottojen tuottamisen lisäksi lainoppi muotoilee uudelleen lainopillisia ongelmia, osoittaa uudenlaisia systemaattisia yhteyksiä sekä jäsentää ongelmanratkaisun kannalta relevantteja näkökohtia.¹² Lainoppi voidaan jakaa teoreettiseen ja käytännölliseen sen eri tehtävien perusteella, vaikkakin nämä ovat tiiviissä vuorovaikutussuhteessa toisiinsa.¹³

⁹ Ks. Gottschalk 2010, s. 453. Useissa valtioissa kansallisten tuloverolakien noudattamatta jättäminen on yleisimpiä talousrikoksia. Tämän johdosta tutkielmalla on merkitystä käytännön lainsoveltamisen ja talousrikollisuuteen puuttumisen kannalta.

¹⁰ Ks. käsite esim. Hirvonen 2011, s. 21.

¹¹ Kolehmainen 2016, s. 107.

¹² Tapani – Tolvanen – Hyttinen 2019, s. 13. Ks. myös Tolvanen 2015, s. 4.

¹³ Ks. Aarnio 1989, s. 301. Lainopin tehtävät ovat vuorovaikutussuhteessa toisiinsa nähden.

Teoreettinen lainoppi käsittää voimassa olevan oikeuden systematisoinnin, kun taas käytännöllinen lainoppi eli tulkintajuridiikka tämän normiaineksen tulkinnan.¹⁴ Rikoslainoppi eli rikosoikeusdogmatiikka noudattaa samaa jaottelua. Tutkimustulosten näkökulmasta teoreettinen rikoslainoppi tuottaa systematisointikannanottoja, kun taas käytännöllisen rikoslainopin tutkimustuloksena esitetään erilaisia tulkintasuosituksia. Rikoslainopin tutkimuskohteena on voimassa oleva rikosoikeus, joka käsittää rikosoikeudellisesti relevantin lainsäädännön, lainvalmisteluaineiston, oikeuskäytännön sekä oikeuskirjallisuuden.¹⁵

Tutkielman kysymyksenasettelun kannalta rikoslainopin teoreettinen puoli on keskeinen. Tutkimustuloksena esitetään käsitys siitä, miten tekijän tietoisuus normatiivisista seikoista ja virheellinen lainsoveltaminen voidaan hahmottaa tahallisuuden sijasta kieltoerehdyksen kannalta relevanttina asiana. Tutkielmassa muodostetaan myös koherentti kuva siitä, miten veropetoksen tahallisuutta arvioidaan. Tutkimustulos ei ole näin ollen ole suora tulkintakannanotto, vaan oikeustilaa systematisoiva ja selkeyttävä näkemys. Rikoslainopin helpottaessa lain soveltamista ja tehdessä järjestelmää ymmärrettävämmäksi, se lisää myös oikeusjärjestelmän oikeudenmukaisuutta.¹⁶ Näin ollen tutkimustuloksilla voidaan nähdä olevan merkitystä myös oikeusjärjestelmän legitimitetin kannalta.

Tutkielma koostuu johdannosta sekä viidestä käsittelyluvusta. Johdannon jälkeisessä luvussa käsitellään veropetoksen yhteydessä käytävää tahallisuusarviointia. Luvun alussa perehdytään rikoksen rakenneoppiin sekä siihen, millaisina tahallisuus ja kieltoerehdys näyttäytyvät tässä rikoksen rakennemallissa. Tämän jälkeen luvussa käsitellään sitä logiikkaa, jonka perusteella veropetoksen tahallisuusarviointi suoritetaan. Luvussa keskitytään siihen, mitä seuraus- ja olosuhdetunnusmerkkejä veropetoksen rikostunnusmerkistön tahallisuusarvioinnissa otetaan huomioon sekä siihen, minkälaista tahallisuutta tekijän toiminnan on kunkin tunnusmerkin osalta ilmennettävä.

Kolmannessa luvussa käsitellään korkeimman oikeuden ennakkoratkaisua KKO 2017:98. Tapausta käsiteltäessä tahallisuuden ja kieltoerehdyksen välisen rajanvedon lisäksi kiinteä toimipaikka vero-oikeudellisena käsitteenä nousee merkitykselliseksi. Tämän johdosta luvussa havaitaan käytännön tasolla se, miten vero-oikeus ja verorikosoikeus ovat yhteydessä toisiinsa.

¹⁴ Hirvonen 2011, s. 25; Aarnio 2011, s.104–105. Ks. käytännöllisen lainopin sisällöstä myös Määttä 2015, s. 11–13.

¹⁵ Tapani – Tolvanen – Hyttinen, 2019 s. 14. Ks. myös Korkka-Knuts – Helenius – Frände 2020, s. 10. Korkka-Knuts, Helenius ja Frände katsovat, että rikoslakia voidaan pitää rikoslainopin selkärankana.

¹⁶ Korkka-Knuts – Helenius – Frände 2020, s. 9–10.

Ennakkoratkaisun käsittelemisen myötä luvussa konkretisoituu myös se, että normatiivisten tunnusmerkistötekijöiden arvioiminen on erityisen hankalaa. Normatiivisten tunnusmerkkien analysoiminen liittyy läheisesti siihen rajanvetoon, nähdäänkö tekijän näkemys toimintansa vero-oikeudellisesta sisällöstä tahallisuuden vai kieltoerehdyksen kannalta relevanttina seikkana.

Neljännessä luvussa keskitytään siihen, miten tekijän näkemys hänen toimintansa vero-oikeudellisesta sisällöstä voidaan hahmottaa kieltoerehdyskysymyksenä. Luvun alussa käsitellään kieltoerehdyistä anteeksiantoperusteena ja myöhemmin luvussa keskitytään sellaisiin korkeimman oikeuden ennakkoratkaisuihin, joissa tekijän rikosnormatiivista tietämättömyyttä on arvioitu kieltoerehdyksen kannalta relevanttina. Näitä ennakkoratkaisuja peilataan tutkielman kysymyksenasetteluun. Myös neljännessä luvussa tapaus KKO 2017:98 nousee merkitykselliseksi, tapauksessa annetun eriävän mielipiteen vuoksi. Eriävä mielipide avaa mahdollisuuksia syventää pohdintaa sekä arviointikriteerejä.

Viidennessä luvussa syvennetään sitä pohdintaa, miten tietoisuutta normatiivisista seikoista sekä virheellistä lain soveltamista arvioidaan. Luvussa käsitellään sellaisia korkeimman oikeuden ennakkoratkaisuja, joissa on päädytty ulottamaan tahallisuusarvio koskemaan normatiivisia seikkoja. Koska tutkielma keskittyy liiketoiminnassa tehtyihin veropetoksiin, viidennessä luvussa käsitellään lyhyesti myös selonottovelvollisuuden roolia niin kieltoerehdyksen soveltumiseen kuin tekijän tahallisuuden arviointiin vaikuttavana tekijänä. Sekä neljännessä että viidennessä luvussa esitetään myös oikeustietelijöiden kannanottoja. Kuudennessa ja tutkielman viimeisessä luvussa arvioidaan johtopäätöksiä ja esitetään vastaus tutkimuskysymykseen.

2 Veropetoksen tahallisuusarviointi

2.1 Rikoksen rakenneoppi

Rikoksen rakenneopilla viitataan teoreettiseen viitekehykseen, jonka avulla rikosoikeudellisen vastuun edellytykset voidaan jakaa loogiseen järjestykseen.¹⁷ Rikoksen rakennemallin tehtävä on toimia teoreettisena perustana, kun analysoidaan rangaistusvastuun edellytysten täyttymistä¹⁸ ja sitä voidaan luonnehtia rikosoikeudellisen systematiikan kulmakiveksi.¹⁹ Rakennemallin avulla ratkaistaan se, onko syytetty tehnyt rikoksen. Perinteisessä rikoksen kolmiportaisessa rakennemallissa erotetaan kolme elementtiä. Ensimmäinen näistä on tunnusmerkistön mukaisuus. Tunnusmerkistön mukaisuudella viitataan siihen, että tietyn reaali maailman konkreettisen teon on täytettävä rikoksen tunnusmerkit eli tietyn säännöksen käsittämät edellytykset.²⁰ Sen perusideana on, että yksittäinen rikostunnusmerkistö käsittää vääryysmuodon, jonka perusteella tekijä voidaan asettaa rangaistusvastuuseen.²¹

Tunnusmerkistön mukaisuuteen voidaan katsoa kuuluvan eri vastuuperusteet, joista teoreettisesti erotetaan objektiiviset ja subjektiiviset tekijät. Objektiivisiä vastuuperusteita ovat esimerkiksi syy-yhteys ja teon huolimattomuus. Nykyisen käsityksen mukaan subjektiiviseksi vastuuperusteiksi hahmotetaan tahallisuus ja tuottamus. Tunnusmerkistön mukaisuuden arvioinnissa niin subjektiivisten kuin objektiivisten tekijöiden on täytyttävä. Mikäli jompikumpi puoli jää täyttymättä, teon tunnusmerkistön mukaisuus ei myöskään täyty ja eikä myöskään rangaistusvastuuta synny.

Toinen rikoksen rakennemallin elementti on oikeudenvastaisuus.²² Oikeudenvastaisuutta analysoidaan sen jälkeen, kun teon katsotaan olevan tunnusmerkistön mukainen eli ensimmäisen elementin katsotaan täyttyneen. Oikeudenvastaisuudella viitataan punnintaan, olisiko teko sittenkin luokiteltava sallitukseksi siitä huolimatta, että se on tunnusmerkistön mukainen.²³ Näin hahmotettuna oikeudenvastaisuuden kriteeri on yhteydessä rikoslain

¹⁷ Korkka-Knuts – Helenius – Frände 2020, s. 3.

¹⁸ Korkka-Knuts – Helenius – Frände 2020, s. 4. Rikoksen rakennemallilla voidaan nähdä olevan heuristinen sekä pedagoginen tehtävä. Ks. myös Tapani 2016b, s. 433–439. Tapani katsoo rakennemallilla olevan neljä tehtävää: systematisoiva, heuristinen, viestinnällinen sekä lainopillinen.

¹⁹ Tapani 2016b, s. 433. Ks. myös Lappalainen 2004, s. 149. Rikos on teko, joka on rakenteeltaan tunnusmerkistön mukainen ja oikeudenvastainen, sekä osoittaa tekijässä syyllisyyttä.

²⁰ Korkka-Knuts – Helenius – Frände 2020, s. 4.

²¹ Koskinen 2004, s. 518.

²² Vrt. Tapani – Tolvanen – Hyttinen 2019, s. 4. Tapani, Tolvanen ja Hyttinen eivät käytä teoksessaan lainkaan oikeudenvastaisuuden käsitettä, vaan hahmottavat tämän elementin oikeuttamisperusteiden kautta.

²³ Korkka-Knuts – Helenius – Frände 2020, s. 5.

käsittämiin oikeuttamisperusteisiin, joita ovat muun muassa hätävarjelu sekä pakkotila. Mikäli tekoon soveltuu jokin oikeuttamisperuste se ei ole oikeudenvastainen eikä rangaistusvastuuta synny. Kolmas ja viimeinen rikoksen rakennemallin elementti on syyllisyys. Syyllisyyden täyttymistä analysoidaan sen jälkeen, kun kahden ensimmäisen elementin katsotaan täytyneen. Syyllisyyttä arvioidessa kiinnitetään huomiota siihen, voidaanko tekijän tekoon, jonka katsotaan täyttävän kaksi ensimmäistä elementtiä, soveltaa jotain anteeksiantoperustetta.²⁴ Anteeksiantoperusteita ovat esimerkiksi puuttuva vastuuikä, syyntakeettomuus sekä kieltoerehdys.²⁵ Mikäli tekoon soveltuu jokin anteeksiantoperuste, teko on tunnusmerkistön mukainen sekä oikeudenvastainen, mutta se annetaan anteeksi tekijään tai olosuhteeseen liittyvän piirteen vuoksi.²⁶

Tutkielman kannalta rikoksen rakennemalliin liittyvä huomionarvoinen seikka on se, että tahallisuus on ennen hahmotettu syyllisyyteen kuuluvaksi käsitteeksi.²⁷ Nykyään tahallisuuden voidaan katsoa kuuluvan tunnusmerkistön mukaisuuteen ja edustavan siellä edellä todetusti subjektiivista puolta tunnusmerkistön mukaisuutta koskevassa arvioinnissa.²⁸ Muutosta lähestymistavassa on puollettu niin systemaattisilla kuin prosessuaalisilla seikoilla.²⁹ Lisäksi vaikka tahallisuus on teoreettisesti hahmotettu rikoksen rakennemallissa niin tunnusmerkistön mukaisuuteen kuin syyllisyyteen kuuluvaksi, tällä ei ole vaikutusta tahallisuuden sisältöön. Näin ymmärretty rikoksen rakennemalli voidaan hahmottaa seuraavan kuvion avulla.

²⁴ Koskinen 2004, s. 519.

²⁵ Korkka-Knuts – Helenius – Frände 2020, s. 5. Anteeksiantoperusteita ovat myös hätävarjeluun liioittelu, voimakeinojen käytön liioittelu, sekä pakkotila.

²⁶ Korkka-Knuts – Helenius – Frände 2020, s. 5.

²⁷ Korkka-Knuts – Helenius – Frände 2020, s. 7. Myös tuottamuksen on katsottu ennen kuuluvan syyllisyyteen. Ks. Vikatmaa 1970, s. 31–39.

²⁸ Korkka-Knuts – Helenius – Frände 2020, s. 7. Ks. myös Tapani – Tolvanen – Hyttinen 2019, s. 4.

²⁹ Tapani – Tolvanen – Hyttinen 2019, s. 4–5. Myös pedagogiset seikat puoltavat tahallisuuden sijoittamista tunnusmerkistön mukaisuuteen.

Taulukko 1 Rikoksen rakennemalli

Tunnusmerkistön mukaisuus	Vastuuperusteet
Objektiiviset tekijät: teko, syy-yhteys, teon huolimattomuus ja vaara Subjektiiiviset tekijät: tahallisuus (RL 3:6) ja tuottamus (RL 3:7)	
Oikeudenvastaisuus	Oikeuttamisperusteet (vastuuvapausperusteena)
Mm. hätävarjelu (RL 4:4) ja pakkotila (RL 4:5)	
Syällisyys	Anteeksiantoperusteet (vastuuvapausperusteena)
Mm. kieltoerehdys (RL 4:2) Ennen tahallisuus (RL 3:6) ja tuottamus (RL 3:7)	

Taulukko havainnollistaa sitä, että oikeudenvastaisuutta ja syällisyyttä lähestytään arvioimalla mahdollisia vastuuvapausperusteita, jotka poistaisivat jommankumman näistä rikosvastuun edellytyksenä olevista elementeistä. Tunnusmerkistön mukaisuutta lähestytään arvioimalla, täyttääkö teko niin objektiiviset kuin subjektiiviset vastuuperusteet. Näiden seikkojen johdosta taulukon otsikoinnissa on rakenteellisesti eroteltu kunkin rikoksen elementin osalta myös vastuuperuste, oikeuttamisperuste tai anteeksiantoperuste. Kutakin rikoksen rakennemallin käsittämää elementtiä ikään kuin peilataan vastuu- tai vastuuvapausperusteeseen.³⁰ Taulukossa havainnollistetaan myös sitä edellä mainittua seikkaa, että tahallisuuden on aikaisemmin katsottu kuuluvan syällisyyteen.

Rakennemallin kautta voidaan käytännöllisellä tasolla hahmottaa se, että lainsoveltaja arvioi kieltoerehdyksen soveltuvuutta tiettyyn tilanteeseen sen jälkeen, kun tekijän tahallisuuden katsotaan täyttyneen. Jos tahallisuus jää täyttymättä, kieltoerehdyksen soveltumisen arviointi ei tule kyseeseen. Tämä havainto ilmenee myös tutkielmasta. Veropetoksen osalta tämä tarkoittaa sitä että, mikäli tekijän tahallisuuden katsotaan jääneen täyttymättä teko ei ole tunnusmerkistön mukainen. Tällöin tekijän toiminta ei täytä veropetoksen tunnusmerkistöä eikä rikosvastuuta synny. Mikäli tekijän teko katsotaan tunnusmerkistön mukaiseksi ja oikeudenvastaiseksi, rikosvastuu voi silti sulkeutua pois kieltoerehdyssäännöksen nojalla. Tällöin tekijän toiminta täyttää veropetoksen tunnusmerkistön ja teko on oikeudenvastainen. Rangaistusvastuu jää

³⁰ Oikeuskirjallisuudessa käsitellään myös pelkästään vastuuperusteita ja vastuuvapausperusteita ilman, että nämä kategorisoidaan tunnusmerkistön mukaisuuden tai oikeudenvastaisuuden käsitteiden alle. Ks. tällaisesta kaksiportaisesta mallista esim. Tapani – Tolvanen – Hyttinen 2019, s. 3–5. Tässä mallissa syällisyyttä ei varsinaisesti eroteta rikoksen elementiksi.

kuitenkin syntymättä anteeksiantoperusteena olevan kieltoerehdyssäännöksen vuoksi. Kieltoerehdyksen soveltumisen johdosta teko annetaan rikosoikeudellisesti anteeksi.

Kuten edellä todettu, tahallisuuden katsottiin ennen kuuluvan syyllisyyteen eli rikoksen rakenneopin kannalta samaan kategoriaan kieltoerehdyksen kanssa. Tämä on käytännön lainsoveltamisessa tarkoittanut, että ensin on selvitetty tunnusmerkistön täytyminen ja tämän jälkeen otettu kantaa oikeuttamisperusteisiin. Vasta sitten on arvioitu, täyttyykö tekijän tahallisuus. Nykyään tunnusmerkistön mukaisuuden objektiivisten sekä subjektiivisten tekijöiden täytyminen selvitetään ensiksi ja tämän jälkeen ratkaistaan oikeuttamis- ja anteeksiantoperusteiden soveltuminen. Tämä lähestymistapa vaikuttaa perustellulta, sillä sen johdosta tekijän tahallisuuden puuttuessa ei tarvitse selvittää muiden elementtien täyttymistä. Tällöin rangaistusvastuun arviointi on tehokasta.

2.2 Veropetoksen rikostunnusmerkistö

2.2.1 Rikostunnusmerkistön tarkastelu

Tahallisuuden jaottelussa on erotettava seuraukset ja olosuhteet. Näiden elementtien perusteella tahallisuuden analysoinnissa voidaan erottaa seuraus- ja olosuhdetunnusmerkit.³¹ Jaottelussa keskeiseksi seikaksi nousee konkreettisten rikostunnusmerkistöjen sisältö: osassa tunnusmerkistöissä seurauksen aiheutuminen on tunnusmerkistön määrittelemän oikeudenvastaisen teon täyttymisen edellytys. Seuraustunnusmerkin tahallisuusarvioinnissa keskeiseksi nousee tekijän tahallisuus suhteessa tunnusmerkistössä mainittuun seuraukseen.³² Klassinen esimerkki seuraustunnusmerkin sisältävästä rikostunnusmerkistöstä on tappo (RL 21:1). Siinä toisen henkilön kuolema on tekijän tahallisuuden syntymisen kannalta relevantti seuraus. Tekijän tahallisuutta ilmentävä seikka on se, että tämä aiheuttaa rikostunnusmerkistössä kuvaillun seurauksen eli toisen henkilön kuoleman. Seurauksen osalta tahallisuuden tiedollinen ja tahdollinen ulottuvuus ovat merkityksellisiä.

Osassa rikostunnusmerkeistä olosuhdetunnusmerkin arviointi on keskeisessä asemassa. Tekijän tahallisuuden tulee käsittää jokin teko-olosuhde eli rikosoikeudellisesti relevantti asiantila.³³ Tällainen asiantila voi olla esimerkiksi se, että rahanpesussa (RL 32:6) tekijä on tietoinen

³¹ Tapani – Tolvanen – Hyttinen 2019, s. 264–265. Olosuhdetunnusmerkistä käytetään myös nimitystä muu tunnusmerkki.

³² Melander 2016, s. 151.

³³ Ks. esim. Tapani – Tolvanen – Hyttinen 2019, s. 265.

varojen rikollisesta alkuperästä. Tässä arvioinnissa rikosoikeudellisesti relevantti asiantila on varojen rikollinen alkuperä. Tekijän tahallisuuden arvioiminen liittyy hänen muodostamaan käsitykseen siitä, että varat on alun perin saatu rikollisen menettelyn tuloksena.³⁴ Olosuhdetunnusmerkin käsittämät teko-olosuhteet ovat tekijän tahdosta riippumattomia ja olosuhteiden osalta tahallisuuden tiedollinen ulottuvuus on merkittävässä roolissa.³⁵ Seuraus- ja olosuhdetunnusmerkkien erottaminen on keskeistä, koska tahallisuus voidaan jaotella niiden perusteella seuraus- ja olosuhdetahallisuuteen. Analysoidaan tilannetta veropetoksessa ilmenevien tunnusmerkkien sekä niiden käsittämisen tahallisuuden kautta.

Veropetos määritellään rikoslain 29 luvun 1 §:ssä. Lainkohdan mainitseminen ja pykälän sanamuodon tarkastelu ovat tarpeen tahallisuusarvioinnin logiikan oivaltamiseksi. Rikostunnusmerkistön sisällön analysoinnin kautta ymmärretään, miten tekijän näkemys toimintansa vero-oikeudellisesta sisällöstä hahmotetaan tahallisuuskysymyksenä.

Rikoslaki 29:1 Veropetos

Joka

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

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

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

4) muuten petollisesti,

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

³⁴ Ks. esim. Tapani 2019, s. 789.

³⁵ HE 44/2002 vp, s. 72. Vrt. Karkkulainen 2022, s. 444. Karkkulainen katsoo, että olosuhdetahallisuudessa voidaan erottaa tahdonmuodostukseen perustuva näkökulma.

2.2.2 Olosuhdetunnusmerkit veropetoksessa

Veropetos rikostunnusmerkistönä voidaan hahmottaa yhdistelmäksi olosuhteita tai niihin rinnastettavia rangaistusvastuun edellytyksiä sekä seuraustunnusmerkkejä.³⁶ Toisin sanoen veropetos sisältää tahallisuuden arvioinnin kannalta sekä seuraus- että olosuhdetunnusmerkkejä. Tämä tekee veropetoksen tahallisuusarvioinnista moniulotteisen prosessin, jossa on otettava huomioon tahallisuuden eri elementtejä. RL 29 luvun 1 §:n 1–4 kohtien käsittämiä olosuhdetunnusmerkkejä sekä lainkohdassa säädettyä seuraustunnusmerkkiä analysoimalla saadaan selvitettyä, minkälaisena tekijän näkemys toimintansa vero-oikeudellisesta sisällöstä avautuu tahallisuuskysymyksenä.

Verovelvollinen voi syyllistyä veropetokseen toimimalla eri tavoin. Ensiksi verovelvollinen voi konkreettisesti antaa viranomaiselle väärää tietoa. Väärän tiedon antaminen voi tapahtua niin suullisesti kuin kirjallisesti sekä sen voi antaa myös sähköisessä järjestelmässä.³⁷ Tiedon on oltava objektiivisesti eli ulkopuolisen henkilön näkökulmasta tarkasteltuna väärä.³⁸ Käytännössä väärän tiedon antaminen tarkoittaa esimerkiksi sitä, että verovelvollinen ilmoittaa veronalaisen tulonsa liian pienenä tai vähennyskelpoisen menonsa liian suurena.³⁹ Tiedon vääryydellä viitataan konkreettisesti tilanteeseen, jossa esimerkiksi veroilmoituslomakkeelle merkitään numeerisesti väärä luku tai luku merkitään lomakkeelle väärään kohtaan.⁴⁰

Väärää tietoa voidaan antaa muun muassa yhtiön tuloverotuksen ja arvonlisäverotuksen taikka yhtiön toimiessa työnantajaroolissa myös ennakkoperinnän osalta. Väärän tiedon vastaanottajan tulee olla sellainen taho, jonka on mahdollista vaikuttaa verovelvolliselle määrättävän veron määrään. Kuitenkin tulee huomioida, että veroviranomaiselle tarkoitettu tieto voidaan antaa myös jonkun muun tahon kautta, kunhan se annetaan ehdottomasti verotusta varten.⁴¹ Edellä mainitusti edellytyksenä on, että tiedon vastaanottajan toimenpiteillä on oltava

³⁶ Tapani 2012, s. 613. Ks. myös ratkaisu Helsingin HO 20.12.2021, jonka eri mieltä olleen jäsenen lausunnossa katsotaan, että veropetossäännöksen tunnusmerkistö koostuu tekotapoja kuvaavista tunnusmerkeistä ja seuraustunnusmerkistä.

³⁷ Keskeiset rikokset / Tapani – Hyttinen 2023, s. 675. Ks. myös Rikosoikeus / Hakamies 2022, s. 955. Myös puhelimitse annettu väärä tieto verovirkailijalle tai virheellinen verottajan kehotuksesta annettu lisätieto täyttävät tunnusmerkin.

³⁸ Ks. esim. Talousrikokset / Sahavirta 2007, s. 194; Keskeiset rikokset / Tapani – Hyttinen 2023, s. 676. Ks. myös Lehtonen 1986, s. 143.

³⁹ Rikosoikeus / Hakamies 2022, s. 953–954.

⁴⁰ Rikosoikeus / Hakamies 2022, s. 953. Mikäli verotuksellisesti merkittävä tieto annetaan vapaasti selittämällä, virheellisiä faktatietoja sisältävä selvitys merkitsee väärän tiedon antamista.

⁴¹ Rikosoikeus / Hakamies 2022, s. 955. Esimerkiksi arvonlisäverotuksessa TYVI-järjestelmän kautta veroilmoituksen antaminen katsotaan veroviranomaiselle annettavaksi tiedoksi. Ks. myös HE 66/1988 vp, s. 62.

mahdollisesti vaikutusta verovelvolliselle määrättävään veroon.⁴² Havaitaan yhtymäkohta verorikosoikeuden ja verotusmenettelyn rakenteen välillä, sillä veropetoksen rangaistavuuden alaan vaikuttavat ne tekniset ja rakenteelliset järjestelmät, joiden kautta veroviranomainen kerää verotuksen kannalta relevanttia tietoa verovelvolliselta.⁴³

RL 29 luvun 1 §:n 1 kohdan ”väärä tieto” voidaan nähdä yhtenä veropetoksen olosuhdetunnusmerkkinä. Tekijällä voidaan nähdä olevan tietynlainen kognitiivinen käsitys antamastaan tiedosta sekä sen virheellisyydestä.⁴⁴ Tämän olosuhdetunnusmerkin osalta tekijän tahallisuuden on katettava annettujen tietojen virheellisyys.⁴⁵ Tapauksessa KKO 2008:37 (ään.) annetussa esittelijän mietinnössä on arvioitu lainkohdassa tarkoitettua ”väärää tietoa” tekijän tahallisuuden näkökulmasta. Mietinnössä korostetaan ajatusmallia, jonka mukaan tekijän tahallisuusarvioinnin kannalta merkittäväksi seikaksi nousee se, että tekijä näkee tiedon virheellisyyden mahdollisena sekä suhtautuu tähän mahdollisuuteen hyväksyvästi tai ilmeisen välinpitämättömästi.⁴⁶ Tällainen lähestymistapa tahallisuuden arviointiin ilmentää tahtoteoreettista näkökulmaa, jonka keskiössä on arvioida tekijän välinpitämätöntä suhtautumista teon aiheuttamaan vahinkoon ja siihen mahdollisuuteen, että teko täyttää rikostunnusmerkistön. Esimerkiksi Tapani katsoo, että tahallisuuden edellyttämä tietoisuus täyttyy seuraavasti. Ensinnäkin verovelvollisen on oltava tietoinen tosiseikoista, joiden perusteella vero-oikeudellinen arviointi suoritetaan. Toiseksi tekijän on pidettävä tässä yhteydessä vero-oikeudellista virheellisyyttä mahdollisena. Tekijän tahallisuuden katsotaan täyttyvän, mikäli kumpikin edellä mainituista seikoista täyttyy ja verovelvollinen päättää antaa tiedon veroviranomaiselle.⁴⁷

Toiseksi verovelvollinen voi RL 29 luvun 1 §:n 2 kohdan käsittämällä tavalla jättää kertomatta eli salata tietoa. Tällä viitataan etenkin sellaiseen toimintaan, jossa kokonaisia tulo- ja varallisuuslajeja jätetään ilmoittamatta veroviranomaiselle.⁴⁸ Tietojen salaamiseksi katsotaan kuitenkin myös se, että verovelvollinen on jättänyt ilmoittamatta tulolajista vain osan.⁴⁹ Edellä mainittu tulkinta on vahvistettu korkeimman oikeuden tapauksessa KKO 2007:102 (ään.), jossa A:n katsottiin salanneen verotusta varten annetussa ilmoituksessa veron määräämiseen

⁴² Talousrikokset / Sahavirta 2007, s. 197.

⁴³ Näin esim. Keskeiset rikokset / Tapani – Hyttinen 2023, s. 676.

⁴⁴ Tapani 2012, s. 614.

⁴⁵ Frände 2010, s. 157.

⁴⁶ KKO 2008:37, eri mieltä olleen jäsenen lausunto.

⁴⁷ Tapani 2010, s. 194.

⁴⁸ Rikosoikeus / Hakamies 2022, s. 956. Ks. myös Keskeiset rikokset / Tapani – Hyttinen 2023, s. 678.

⁴⁹ Rikosoikeus / Hakamies 2022, s. 956.

vaikuttavan seikan, kun hän oli verovuosina 1997–2000 antamissaan veroilmoituksissa salannut vain osan ammatinharjoittamisen kautta saamistaan tuloista. A tuomittiin veropetoksesta, vaikka hän oli asianmukaisesti ilmoittanut osan tuloistaan veroilmoituksissa. Lainkohdan käsittämässä tilanteessa salaamiseen voi syyllistyä pelkästään verotusta varten annettavan ilmoituksen laatimisen yhteydessä. Tällaisia ilmoituksia tulkitaan laajassa merkityksessä, ja sellaisia ovat esimerkiksi veroilmoitukset, valituskirjelmät taikka kirjeet verontarkastajalle.⁵⁰ Lainkohtaa arvioidessa tulee huomioida, että rajanveto ensimmäisessä ja kolmannessa momentissa säädettyihin veropetoksen tekemuotoihin ei välttämättä ole selkeä.

RL 29 luvun 1 §:n 2 kohdan tarkoittama ”verotusta varten annettu ilmoitus” voidaan nähdä olosuhdetunnusmerkkinä, johon tekijän tahallisuusarviointi kohdistetaan. Tässä tekijän tahallisuuden on katettava veroilmoituksessa salattu seikka. Havainnollistetaan tilannetta edellä mainitulla korkeimman oikeuden tapauksella KKO 2007:102, jossa oli kyse RL 29 luvun 1 §:n 2 kohdan mukaisesta veropetoksesta. Vaikka korkein oikeus ei ottanut tapauksessa suoranaisesti kantaa tahallisuusarvioon, asiaa alioikeutena käsitelleen Espoon kärjäoikeuden tuomion perusteluissa viitataan tahallisuuden analysointiin. Espoon kärjäoikeus katsoi, että ilmoittamatta jätettyjen tulojen määrä huomioon ottaen A:n oli veroilmoituksia laatiessaan täytynyt ymmärtää tulojensa olleen suuremmat kuin mitä hän oli veroilmoituksissaan ilmoittanut.⁵¹ Alioikeuden linjaus, jonka mukaan tekijän ”on täytynyt ymmärtää” viittaa siihen, että tekijän on tahallisuuden edellyttämällä tasolla täytynyt käsittää salaavansa veron määräämiseen vaikuttavan seikan toimiessaan kyseisellä tavalla.

Kolmantena verovelvollinen voi veron välttämistarkoituksessa laiminlyödä hänelle verotusta varten säädetyn velvollisuuden, jolla on merkitystä verotuksen määräämiseen. RL 29 luvun 1 §:n 3 kohdan tarkoittama tekemuoto tunnetaan myös nimellä passiivinen veropetos.⁵² Lainkohdan sanamuodon mukaan laiminlyönnin tulee kohdistua sellaiseen velvollisuuteen, jolla on välitöntä merkitystä veron määräämiselle. Yhtiölle tällaisia velvollisuuksia ovat muun ohella arvonlisäverolain tarkoittama aloittamisilmoitus ja valvontailmoitus, sekä verotusmenettelylain tarkoittama tuloveroilmoitus.⁵³ Mikäli ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnillä ei voi saada aikaan veroetua, lainkohdassa tarkoitettu tunnusmerkki ei täyty.⁵⁴

⁵⁰ Talousrikokset / Sahavirta 2007, s. 205; Keskeiset rikokset / Tapani – Hyttinen 2023, s. 678.

⁵¹ KKO 2007:102, asian käsittely alemmissa oikeuksissa.

⁵² Koponen 2002, s. 256; Keskeiset rikokset / Tapani – Hyttinen 2023, s. 680.

⁵³ Talousrikokset / Sahavirta 2007, s. 208. Ks. myös Hirvonen – Määttä 2018, s. 355–356. Veron välttämisyrittäminen voi näkyä muun muassa arvonlisäveropetoksissa, sekä salakuljetusrikollisuudessa.

⁵⁴ Rikosoikeus / Hakamies 2022, s. 958.

Mainittu linjaus on omaksuttu ratkaisussa KKO 1983 II 155 (ään.), jossa A oli jättänyt antamatta liikevaihtoveroilmoitukset veroviranomaiselle, minkä seurauksena kyseisiltä verokausilta toimitettiin arvioverotus. Tämän arvioverotuksen pohjalta A:n maksettavaksi tuli suurempi vero kuin liikevaihdosta myöhemmin esitetyn selvityksen perusteella olisi määrätty. Koska passiivisen veropetoksen tarkoittamasta menettelystä ei aiheutunut veronsaajalle lainkaan vahinkoa, A:n ei katsottu syyllistyneen veropetokseen.

RL 29 luvun 1 §:n 3 kohdan ”verotusta varten säädetty velvollisuus” on passiivisen veropetoksen olosuhdetunnusmerkki. Tämän tunnusmerkin luonnetta voidaan käsitellä 20.12.2021 annetun ratkaisun HelHO R 20/850 kautta. Vaikka tapauksen tilanteessa luonnollinen henkilö oli syytettynä liiketoiminnan ulkopuolella tehdystä veropetoksesta, ratkaisun avulla voidaan arvioida tahallisuuden kohdistumista RL 29 luvun 1 §:n 3 kohdan käsittämässä tunnusmerkissä. Tapauksessa oli kyse siitä, että A oli ulkomailla asuessaan vuonna 2001 saanut perintönä sveitsiläisessä pankissa olleen sijoitustilin. A oli jättänyt verovuosien 2010–2013 aikana ilmoittamatta Suomen veroviranomaisille tilistä saamansa tulot. Ennakkoratkaisun tilanteessa olosuhdetunnusmerkin käsittämä velvollisuus oli velvollisuus antaa tuloveroilmoitukset Suomeen. Rangaistavuuden edellytyksenä tapauksessa oli tietoisuus tästä velvollisuudesta ja A:n toiminnan tahallisuusarviointi kohdistettiin myös tähän tietoisuuteen.

Viimeinen veropetoksen tekemuoto on RL 29 luvun 1 §:n 4 kohdan käsittämä muu petollinen menettely. Avoimen tekemuodon säätämisen taustalla on verolainsäädännön moninaisuus, sillä tunnusmerkistössä ei ole mahdollista luetella kaikkia verovelvollisen petollisia menettelytapoja, joilla on vaikutusta veroihin ja muihin maksuihin.⁵⁵ Toisin sanoen lainsäätäjä on katsonut, ettei sen ole mahdollista ennakoida kaikkia veronvälttämistapoja, joita verovelvolliset keksivät.⁵⁶ Avoimen tekotapatunnusmerkistön lisääminen veropetokseen on kohtuullista, kun otetaan huomioon verorikosoikeuden ja verolainsäädännön yhteys. Verorikosoikeuden on pystyttävä reagoimaan muuttuvaan verolainsäädäntöön ja mainittu lainkohta mahdollistaa tämän joustavasti ilman veropetossäännöksen sanamuodon muuttamista. Muu petollinen toiminta koskee lähinnä tosiasiallisia veronvälttämistoimia ja tilanteita, joissa veron määrääminen ei edellytä erityistä ilmoitusta verovelvolliselta.⁵⁷

⁵⁵ Rikosoikeus / Hakamies 2022, s. 960. Lainsäätäjä on halunnut varmistaa, että rikosoikeudellinen suoja kattaa kaikenlaiset verotusmenettelyt.

⁵⁶ HE 66/1988 vp, s. 62; HE 16/1997 vp, s. 3.

⁵⁷ Talousrikokset / Sahavirta 2007, s. 209.

Lainkohdan tärkeyttä korostaa kansalliseen veronalainsäädäntöön enenevissä määrin vaikuttavat kansainväliset ja Euroopan unionin tasoiset seikat.

RL 29 luvun 1 §:n 4 kohdan tarkoittama ”muu petollinen menettely” voidaan myös hahmottaa veropetoksen olosuhdetunnusmerkiksi. Tämä on veropetoksen rikostunnusmerkistön olosuhdetunnusmerkeistä selvästi avoin ja tulkinnanvaraisin. Tahallisuuden tulee tämän tunnusmerkin osalta kattaa se, että verovelvollisen menettely katsotaan petolliseksi. Tämä lainkohta ei sisällä vaatimusta siitä, että menettelyllä olisi vaikutusta tai merkitystä veron määräämiselle. Riittävää on, että menettelyllä aiheutetaan tai yritetään aiheuttaa seuraustunnusmerkin käsittämä seuraus.

Huomataan, että olosuhdetunnusmerkit ovat tosiasiallisilla tai oikeudellisilla seikkoja, joiden täytyessä myös rikostunnusmerkistön mukainen teko täyttyy.⁵⁸ Olosuhteen ei ole mahdollista olla tarkoituksen kohteena samalla lailla kuin seurauksen.⁵⁹ Se voidaan hahmottaa seikaksi, johon tekijä ei voi toiminnallaan vaikuttaa, vaan olosuhde joko on tai ei ole olemassa.⁶⁰ Kuten edellä on todettu, olosuhdetahallisuudessa operoidaan näillä tunnusmerkeillä. Edellä luetellut veropetoksen olosuhdetunnusmerkit ovat tällaisia oikeudellista arviointia vaativia seikkoja, jotka toimivat rikosvastuun syntymisen perusteena tekijän olosuhdetahallisuuden kannalta.

2.2.3 Seuraustunnusmerkki veropetoksessa

Veropetoksen tunnusmerkistön täytyminen edellyttää lisäksi sitä, että verovelvollinen toimiessaan jollakin edellä mainitusta neljästä tavasta, aiheuttaa tai yrittää aiheuttaa veron määräämättä jättämisen, sen määräämisen liian alhaiseksi tai veron aiheettoman palauttamisen. Koska rangaistavuuden yleisenä edellytyksenä on tietyn seurauksen aiheutuminen, veropetosta voidaan pitää seurausrikoksena.⁶¹ Veropetoksen luonne seurausrikoksena on tärkeä seikka myös tahallisuuden analysoimisen kannalta, koska siitä johtuen veropetoksen tahallisuutta on teoreettisesti mahdollista arvioida myös seuraustunnusmerkin avulla.

Mainitusta lainkohdasta ilmenee kuitenkin myös se, että veropetoksessa yritys rinnastetaan onnistuneeseen tekoon. Tahallisuuden näkökulmasta veropetos ei olekaan selvä seurausrikos⁶²

⁵⁸ HE 44/2002 vp, s. 73.

⁵⁹ Koponen 2002, s. 272.

⁶⁰ Tapani – Tolvanen – Hyttinen 2019, s. 265.

⁶¹ Talousrikokset / Sahavirta 2007, s. 214. Huomionarvoista on myös se, että tunnusmerkistö täyttyy, vaikka veroa ei olisi vielä teon paljastumisen jälkeen pantu maksuun.

⁶² Ks. tällaisesta luonnehdinnasta Keskeiset rikokset / Tapani – Hyttinen 2023, s. 682–684. Vrt. Talousrikokset / Sahavirta 2007, s. 214, jossa veropetosta luonnehditaan yleisellä tasolla seurausrikokseksi.

eikä tahallisuusarvioinnin problematiikka veropetosten yhteydessä yleensä kohdistu tämän seuraustunnusmerkin täyttymiseen.⁶³ Mainittu johtuu siitä, että veropetos on rangaistava jo siinä vaiheessa, kun lainkohdassa mainittu seuraus ei ole kerennyt vielä tosiasiasa aiheutua. Lainkohdassa mainitun seurauksen aiheutuminen ei näin ollen ole välttämätön rangaistusvastuun peruste.⁶⁴ Tämä johtuu siitä, että verovelvollisen kannalta tarkasteltuna on sattumanvaraista, onnistuuko veron välttämisyritys vai jääkö tämä kiinni verovalmistelun aikana.⁶⁵ Näin ollen veropetoksen seuraustunnusmerkki ei se nouse tahallisuuden kannalta problemaattiseksi seikaksi. Koska veropetos on säädetty rangaistavaksi jo yrityksen tasolla, rikoksen tahallisuusarvioinnissa olosuhdetunnusmerkit ja niiden arvioiminen ovat keskiössä.

Edellä todetuista seikoista johtuen seuraustunnusmerkin analysoiminen ei ole tutkielman kannalta keskeistä. Kuitenkin rikoksen tunnusmerkistöstä voidaan teknisellä tasolla erottaa seuraustunnusmerkki, sillä verovelvollisen on yhdellä neljästä RL 29 luvun 1 §:ssä mainitusta tekotavasta aiheutettava tai yritettävä aiheuttaa se, että vero jätetään määräämättä, vero määrätään liian alhaisena tai veroa palautetaan aiheettomasti. Joka tapauksessa ”veron määräämättä jättäminen tai sen määrääminen liian alhaisena taikka veron aiheeton palauttaminen” on rikostunnusmerkistön seuraustunnusmerkki, jonka täytyminen ei kuitenkaan ole rangaistusvastuun edellytyksenä, sillä veropetos on rangaistava jo yrityksen tasolla.

2.3 Seuraus- ja olosuhdetunnusmerkkien edellyttämä tahallisuus

Seuraustunnusmerkin osalta rikoslain 3 luvun 6 §:ssä säädetään kolmesta tahallisuuden alalajista ja seuraustunnusmerkin osalta keskeinen seikka on rikostunnusmerkistössä määritelty teon seuraus.⁶⁶ Tahallisuuden alalajit ovat tarkoitustahallisuus (dolus determinatus)⁶⁷, varmuustahallisuus (dolus directus)⁶⁸ sekä todennäköisyystahallisuus (dolus eventualis).⁶⁹

⁶³ Talousrikokset / Sahavirta 2007, s. 217.

⁶⁴ Rikosoikeus / Hakamies 2022, s. 969. Se, että seuraamus tosiasiasa täytyisi, ei ole välttämätöntä rangaistusvastuun kannalta. Ks. myös Koponen 2002, s. 261; Määttä 2005, s. 515. Veropetoksessa yritys sekä täytetty teko rinnastetaan toisiinsa.

⁶⁵ Rikosoikeus / Hakamies 2022, s. 963.

⁶⁶ Rikoslain 3 luvun 6 §:n mukaan tekijä on aiheuttanut tunnusmerkistön mukaisen seurauksen tahallaan, jos hän on tarkoittanut aiheuttaa seurauksen taikka pitänyt seurauksen aiheutumista varmana tai varsin todennäköisenä. Seuraus on aiheutettu tahallaan myös, jos tekijä on pitänyt sitä tarkoittamaansa seuraukseen varmasti liittyvänä. Ks. HE 44/2002 vp, s. 8; Lappi-Seppälä 2003, s. 778–779. Tahallisuuden käsite lisättiin rikoslakiin rikoslain yleisten oppien kokonaisuudistuksen yhteydessä. Se sai nykyisen muotonsa tämän työn tuloksena.

⁶⁷ Ks. käsite esim. HE 44/2002 vp, s. 72.

⁶⁸ Ks. käsite esim. HE 44/2002 vp, s. 72.

⁶⁹ Ks. käsite esim. HE 44/2002 vp, s. 73. Todennäköisyystahallisuudesta käytetään myös nimitystä ehdollinen tahallisuus.

Koska kaikki seuraustahallisuuden asteet ovat keskenään samanarvoisia, lähtökohtaisesti rikoksesta rankaisemiseen riittää mikä tahansa tahallisuuden asteista.⁷⁰ Nyt käsillä olevan tunnusmerkistön osalta tämä tarkoittaa sitä, että tekijä syyllistyy veropetokseen, jos hän toiminnallaan tavoittelee veron määräämättä jättämistä, sen määräämistä liian alhaisena tai sen aiheutonta palauttamista. Tekijä syyllistyy tekoon myös toimiessaan tavalla, jonka seurauksena on varsin todennäköisesti veron määräämättä jättäminen, veron määrääminen liian alhaisena taikka veron aiheuton palauttaminen. Verrataan tilannetta selvyiden vuoksi vielä toiseen rikostunnusmerkistöön. Seuraustunnusmerkin näkökulmasta rikoksentekijä syyllistyy tappoon niin ampumalla vihamiestään kahden metrin etäisyydeltä haulikolla kuin tappelutilanteessa kohdistessaan uhriin väkivaltaa ja estäessään tämän hengittämisen, kun molemmista teoista seuraa uhrin kuolema.⁷¹ Tahallisuuden näkökulmasta on mielenkiintoista, että molemmat johtavat rikoksen syyksi lukemiseen tahallisena, vaikka tekijän tiedollisessa ja tahdollisessa ymmärryksessä voidaan katsoa olevan ero.

Veropetoksen käsittämät olosuhdetunnusmerkit ovat normatiivisia tunnusmerkistötekijöitä, joilla viitataan ihmisten luomiin sosiaalisten tosiseikkojen kuvauksiin.⁷² Veropetoksen olosuhdetunnusmerkit eivät ole ihmisten fyysisesti havaittavissa olevia objekteja. Tämä on päätutkimuskysymyksen kannalta relevantti seikka, sillä normatiiviset tunnusmerkistötekijät toimivat linkkinä sille, että tekijän näkemys toimintansa vero-oikeudellisesta sisällöstä voidaan nähdä tahallisuuden sijasta kieltoerehdyksen kannalta merkityksellisenä. Normatiivisten tunnusmerkistötekijöiden vuoksi tekijän tietoisuus normatiivisista seikoista sekä virheellinen lain soveltaminen voidaan hahmottaa kieltoerehdyksykseksi. Normatiivisten tunnusmerkistötekijöiden arviointiin palataan vielä luvussa 4.4.

RL 29 luvun 1 §:n 1–4 kohtien käsittämien olosuhdetunnusmerkkien osalta tahallisuuden täyttymistä arvioidaan olosuhdetahallisuuden näkökulmasta.⁷³ Olosuhdetahallisuudesta ei säädetä seuraustahallisuuden lailla rikoslaisissa, eikä sille löydy muualtakaan lainsäädännöstä tukea. Valintaa jättää olosuhdetahallisuus rikoslain sääntelyn ulkopuolelle perustellaan

⁷⁰ Ks. HE 44/2002 vp, s. 72–73. Lain esitöissä tarkoitustahallisuutta luonnehditaan tahallisuuden ylimmäksi asteeksi ja todennäköisyystahallisuutta tahallisuuden alarajaksi. Aiheesta myös esim. Melander 2016, s. 153.

⁷¹ Ks. tapaus KKO 2019:106 (ään.). Siinä A oli lyönyt B:tä nyrkillä rintaan, kuristanut tätä kaulasta sekä pitänyt otteessaan estäen tämän hengityksen. Tästä oli aiheutunut B:lle aivojen hapenpuutevaurio ja hän menehtyi vammoihinsa. Korkeimman oikeuden arvion mukaan A:n oli täytynyt pitää B:n kuolemaa tekonsa varsin todennäköisenä seurauksena. Toisaalta molemman esimerkin osalta voisi tulla arvioitavaksi myös se, täyttääkö menettely murhan tunnusmerkistön.

⁷² Tapani – Tolvanen – Hyttinen 2019, s. 295.

⁷³ Rikosoikeus / Hakamies 2022, s. 970.

rikoslain yleisten oppien kokonaisuudistusta koskevassa lakivaliokunnan mietinnössä LaVM 28/2002 vp. Mietinnössä arvioidaan, että tahallisuuskynnys nousisi etenkin talousrikosten osalta, mikäli olosuhdetahallisuus määriteltäisiin laissa.⁷⁴ Tämä johtaisi käytännön ratkaisutilanteissa siihen, ettei talousrikoksista voisi rangaista tahallisuuskriteerin jäädessä täyttymättä. Mietinnössä todetaankin, että olosuhdetahallisuus jää oikeuskäytännössä arvioitavaksi ja tässä arvioissa on otettava huomioon myös tunnusmerkistöerehdys.⁷⁵

Uudistuksen seurauksena olosuhdetahallisuudesta ei säädetty lain tasolla. Tämä johti siihen, ettei lainkäyttäjät ole sidottu olosuhdetunnusmerkkien tahallisuusarvioinnissa todennäköisyystahallisuuteen tai muuhun tahallisuuden muotoon.⁷⁶ Tämä voi olla ongelmallista tahallisuuden alarajan suhteen. Tahallisuuden alarajalla tarkoitetaan tässä yhteydessä sitä, minkä tahallisuuden asteen katsotaan olevan riittävä epäillyn tuomitsemiseksi RL 29 luvun 1 §:n tarkoittamasta veropetoksesta. Toisin sanoen on arvioitava, minkälaista tahallisuutta tekijän toiminnan on ilmennettävä, jotta hänen voidaan katsoa olevan rangaistusvastuussa teosta. Rikoslain yleisten oppien kokonaisuudistusta koskevan lakivaliokunnan mietinnön linjauksen voidaan katsoa jättäneen lainsäätäjälle joustovaraa olosuhdetahallisuuden alarajan määrittämiseksi. Vaikka alarajaa ei ole määritetty, korkein oikeus on kokonaisuudistuksen jälkeen useissa ratkaisuisaan linjannut, että olosuhdetunnusmerkkiin sovelletaan todennäköisyystahallisuutta.⁷⁷ Korkein oikeus on nimittäin jokaisessa rikoslain 3 luvun 6 §:n säätämisen jälkeen antamassa ratkaisuisaan määritellyt olosuhdetahallisuutta todennäköisyysarvioinnin perusteella.⁷⁸ Koska korkeimman oikeuden voidaan katsoa vakiinnuttaneen olosuhdetahallisuuden alarajaksi todennäköisyystahallisuuden, olosuhdetahallisuuden alaraja saa seuraustahallisuuden tavoin sisältönsä todennäköisyystahallisuusmallista.⁷⁹

Todennäköisyystahallisuuden legaalimääritelmän mukaan tekijä on seuraustunnusmerkin osalta aiheuttanut tunnusmerkistön mukaisen seurauksen tahallaan, jos hän on pitänyt

⁷⁴ LaVM 28/2002 vp, s. 9–10. Ks. myös Nuotio 2017, s. 971.

⁷⁵ LaVM 28/2002 vp, s. 10. Tunnusmerkistöerehdyksestä säädetään RL:n 4 luvun 1 §:ssä.

⁷⁶ Koponen 2007, s. 41.

⁷⁷ Näin esim. Korkka-Knuts – Helenius – Frände 2020, s. 202. Ks. myös Hyttinen 2016a, s. 916–918.

⁷⁸ KKO 2017:98 perustelukohta 38. Ks. myös 20.12.2021 annettu HelHO ratkaisu R 20/850, jossa ilmaistaan, että korkein oikeus on kokonaisuudistuksen jälkeen määritellyt olosuhdetahallisuutta todennäköisyysarvioinnin perusteella. Hovioikeus jatkaa, että nyt ratkaistavana olevassa tapauksessa ole perusteita poiketa tästä tahallisuuden vakiintuneesta määrittelytavasta. Ks. myös 4.10.2023 annettu ratkaisu I-SHO R 23/367, jossa todetaan, että RL 3:6:n säätämisen jälkeen olosuhdetahallisuutta koskeva arviointi on tehty yksinomaan todennäköisyysarvioinnin perusteella.

⁷⁹ Tapani – Tolvanen – Hyttinen 2019, s. 291. Vrt. vanhemmasta oikeustieteellisestä keskustelusta Tapani 2013, s. 794–795.

seurauksen aiheutumista varsin todennäköisenä. Olosuhdetunnusmerkin osalta arviointi kohdistuu tietyn olosuhteen pitämiseen varsin todennäköisenä. Hallituksen esityksen mukaan todennäköisyys tulisi ymmärtää enemmänkin subjektiivisena arviona, eikä niinkään tilastollisena objektiivisena seuraussuhteena.⁸⁰ Tämä tarkoittaa sitä, että tilastomatemattinen arvio, jossa 0–1 asteikolla riittävä todennäköisyystahallisuuden täyttymisen kannalta riittävä todennäköisyys on yli 0,5, ei olisi pätevä.⁸¹ Hallituksen esityksessä ilmaistaan, että termillä varsin todennäköinen tarkoitettaisiin sitä, että seuraus X on varsin todennäköinen, jos tekijä lähtee siitä, että pikemmin X kuin ei-X.⁸² Riittävää näyttäisi olevan se, että tekijä pitää olosuhteen olemassaoloa todennäköisempänä kuin sitä, ettei olosuhde olisi olemassa.⁸³ Vaikka todennäköisyystahallisuutta ei esitöiden perusteella arvioida yksinkertaistetun tilastomatemattisen laskelman perusteella, voi laskema tietyissä tilanteissa soveltua tahallisuusarviointiin työkaluksi.

Käytännössä olosuhdetahallisuudessa voidaan soveltaa todennäköisyystahallisuuden lisäksi varmuustahallisuutta⁸⁴ eli tekijän toiminnan on siis ilmennettävä jompaakumpaa näiden tahallisuuden alalajien muodoista. Kuten edellä todettu, olosuhdetunnusmerkin edellyttämän tahallisuuden täyttymiseen riittää todennäköisyystahallisuus. Kuitenkin varmuustahallisuudella tarkoitetaan lain sanamuodon mukaan seuraustunnusmerkin osalta sitä, että tekijä on menetellyt tahallaan, jos hän on pitänyt seurauksen aiheutumista varmana tai tekijä on pitänyt sitä tarkoittamaansa seuraukseen varmasti liittyvänä. Olosuhdetunnusmerkkien osalta varmuustahallisuus voidaan hahmottaa siten, että tekijä pitää tietyn olosuhteen olemassaoloa varmana tekonsa hetkellä. Varmuustahallisuudessa tekijä on täysin tietoinen tietyn olosuhteen olemassaolosta.⁸⁵

Muista veropetoksen tekotavoista poiketen RL 29 luvun 1 §:n 3 kohdan mukainen passiivinen veropetos edellyttää tekijältä tarkoitustahallisuutta, sillä tekijän täytyy toimia veron välttämistarkoituksessa.⁸⁶ Lainkohdassa ilmenevää tahallisuutta kutsutaan myös korotetuksi

⁸⁰ HE 44/2002 vp, s. 84.

⁸¹ Lappi-Seppälä 2003, s. 781. Todennäköisyys ei tarkoita tilastomatemattista laskelmaa.

⁸² HE 44/2002 vp, s. 85. Kyseisessä tilanteessa tekijän tulee tehdä valinta X vai ei-X. Jos tekijä arvioi tässä yhteydessä pikemmin X kuin ei-X, hän pitää seurauksen syntymistä varsin todennäköisenä. Ks. Lappi-Seppälä 2003, s. 781–782.

⁸³ Tapani 2016a, s. 90.

⁸⁴ Tapani – Tolvanen – Hyttinen 2019, s. 265.

⁸⁵ Karkkulainen 2023, s. 107.

⁸⁶ Talousrikokset / Sahavirta 2007, s. 207; LaVM 16/1997 vp, s. 2. Ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnin osalta veropetos edellyttää tarkoitustahallisuutta. Ks. myös Koponen 2002, s. 260. Myös Ruotsissa passiivinen veropetos edellyttää veron välttämistarkoitusta.

tahallisuusvaatimukseksi. Korotettu tahallisuusvaatimus vaikuttaa tahallisuuden alarajaan passiivisen veropetoksen osalta. Tämän veropetoksen tekemuodon osalta nimittäin todennäköisyystahallisuus ei riitä täyttämään lainkohdassa mainittua tarkoitusedellytystä⁸⁷ ja passiivinen veropetos muodostaa poikkeuksen edellä hahmotettuun todennäköisyystahallisuusmallin kautta määrittyvään olosuhdetahallisuuden alarajaan. Vaikka veropetoksen tahallisuusarvioinnissa problemaattinen aines ei kohdistu tarkoitustahallisuuteen, tutkielman kannalta on tärkeä havaita se, että myös tarkoitustahallisuudella on rooli veropetoksen olosuhdetunnusmerkkien tahallisuusarvioinnissa passiivisen veropetoksen osalta. Passiivisen veropetoksen suhteen tahallisuuden täytyminen edellyttää, että tekijä pitää varsin todennäköisenä ensinnäkin sitä, että hän on laiminlyönyt tietyn verotusta varten säädetyn velvollisuuden sekä toiseksi sitä, että laiminlyönnin seurauksena on veron määräämättä jääminen. Näiden seikkojen täyttymistä arvioidaan todennäköisyystahallisuuden näkökulmasta. Kuitenkin tahallisuuden täytyminen edellyttää myös sitä, että verojen välttäminen on ollut tekijän toiminnan välitön ja ensisijainen päämäärä. Tämän seikan täyttymistä arvioidaan todennäköisyystahallisuuden sijasta tarkoitustahallisuusmallia hyödyntäen.⁸⁸

Passiivista veropetosta voidaan havainnollistaa tapauksella KKO 2011:26 (ään.). Tapauksessa KKO 2011:26 oli kyse siitä, että A oli tullivarastointia harjoittaessaan K Oy:n toimitusjohtajana järjestelmällisesti poistanut tullaamatonta tavaraa tullivarastosta siten, että hän ei ollut esittänyt tavaralle uutta selvitysmuotoa. Mainittu menettely johti siihen, että arvonlisävero ja tullimaksu jätettiin Suomessa määräämättä, vaikka arvonlisävero- ja tuontitullivelka olivat syntyneet ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnillä ja tavarantoimituksen poistamisella tullivarastosta. Tapauksen kannalta huomionarvoista on se, että A:n toiminnan ensisijaisena tarkoituksena oli välttää Venäjän tulleja ja veroja, sillä hän on toimittanut tämän tullaamattoman tavarantoimituksen Venäjälle. Tällöin tavaroiden vienti on ollut mahdollista tehdä tavarantoimituksen arvoa ja yksilöintiä koskevilla väärillä tiedoilla välttäen Venäjällä maksettavia veroja ja tulleja.

Korkein oikeus mainitsee perusteluissaan että, vaikka A:n toiminnassa ensisijainen päämäärä on ollut Venäjän verojen ja tullien välttäminen, menettely täyttää silti tarkoitustahallisuuden Suomessa vältettyjen verojen ja tullien osalta.⁸⁹ Tämä perustuu siihen, että sellaisten keinojen ja välitavoitteiden, jotka ovat välttämättömiä varsinaisen päämäärän saavuttamiseksi katostaan

⁸⁷ Keskeiset rikokset / Tapani – Hyttinen 2023, s. 690.

⁸⁸ Ks. tarkoitustahallisuuden määrittelystä esim. KKO 2009:59 (ään.). Tarkoitustahallisuuden täytyminen edellyttää, että tekijä tahtoo, tarkoittaa ja tavoittelee tunnusmerkistön mukaista seurausta.

⁸⁹ KKO 2011:26, kohdat 13–14.

kuuluvan tarkoitustahallisuuteen.⁹⁰ Tässä tapauksessa verojen ja tullien välttäminen suomessa oli varsinaisen päämäärän osalta välitavoite, mutta kuten korkeimman oikeuden ratkaisusta ilmenee tarkoitustahallisuus käsittää myös tämän toiminnan.

2.4 Yhteenveto seuraus- ja olosuhdetunnusmerkeistä veropetoksessa

Kuten todettua veropetos rikostunnusmerkistönä voidaan nähdä yhdistelmänä olosuhteita tai niihin rinnastettavia rangaistusvastuun edellytyksiä sekä seuraustunnusmerkkejä. Havainnollistetaan edellä käsiteltyä seuraavalla esimerkillä.

Rikoslaki 29:1 Veropetos

Joka

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

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

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

4) **muuten petollisesti** (olosuhdetunnusmerkki),

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

Huomataan, että veropetoksen rikostunnusmerkistön voidaan katsoa koostuvan yhdestä seuraustunnusmerkistä ja neljästä olosuhdetunnusmerkistä. Veropetoksen tunnusmerkistön sääntelytekniikka on myös hyvin looginen, sillä RL 29 luvun 1 §:n 1–3 kohdissa ilmaistaan verbillä se tapa, jolla tekijän on toimittava ja jokaisen kohdan lopussa ilmaistaan vaatimus, jonka mukaan toiminnalla on oltava merkitystä veron määräämiseen. Koska seuraustunnusmerkkiä arvioidaan seuraustahallisuuden avulla, tekijän toiminnan on ilmennettävä seuraustunnusmerkin osalta tarkoitus-, varmuus tai todennäköisyystahallisuutta. Sen sijaan veropetoksen olosuhdetunnusmerkkien arvioinnissa laissa määrittelemätön

⁹⁰ Tapani 2016a, s. 88.

olosuhdetahallisuus on keskeinen. Olosuhdetunnusmerkkien osalta tekijän toiminnan on ilmennettävä joko varmuus- tai todennäköisyystahallisuutta. Veropetoksen seuraustunnusmerkin osalta tahallisuuden alarajan määrittäminen ei tuota ongelmia, sillä lainsäätäjällä on rikoslain 3 luvun 6 §:ssä määrittänyt tahallisuuden alarajaksi todennäköisyystahallisuuden. Kuten luvussa 2.3 on todettu, korkein oikeus on ennakkoratkaisuissaan linjannut myös olosuhdetahallisuuden alarajaksi todennäköisyystahallisuuden. Vaikka olosuhdetahallisuudella ei ole vielä kukaan rikoslaissa säädettyä legaalimääritelmää, korkeimman oikeuden linjausten johdosta olosuhdetahallisuuden alarajaa koskevan oikeustilan voidaan katsoa olevan selkeä.

Toisaalta Jussi Karkkulainen esittänyt, että olosuhdetahallisuudessa voitaisiin erottaa myös tavoitetahallisuuden sekä tarkoituksellisen tietämättömyyden käsittämät tahallisuuden muodot. Tavoitetahallisuudessa tekijä tahtoo, että jokin tietty tunnusmerkistön mukainen olosuhde on olemassa rikoksen tekohetkellä.⁹¹ Karkkulaisen mukaan tämä toimisi olosuhdetahallisuuden korkeimpana muotona ja vastaisi tarkoitustahallisuutta seuraustahallisuuden ylimpänä asteena.⁹² Karkkulaisen mukaan tavoitetahallisuus tulisi nähdä tekijän suhtautumistapana tekoon, sillä siinä tekijä ikään kuin haluaa ja tahtoo tietyn olosuhteen osaksi tekoaan.⁹³ Tarkoituksellisen tietämättömyyden käsittämä tahallisuus taas tarkoittaisi tilannetta, jossa tekijä välttelee olosuhdetta koskevaa tietoa tarkoituksellisesti tai tietoisesti, mutta hän mieltää olosuhteen olemassaolon mahdolliseksi.⁹⁴

Karkkulaisen näkökulma on mielenkiintoinen. Tekijän toiminnan arvioiminen tavoitetahallisesta näkökulmasta korostaisi rikosentekijän tahdollisia elementtejä myös olosuhdetahallisuuden arvioinnissa. Tavoitetahallisuuden käsittämisen rikosoikeudellisen tahallisuusarvion tekeminen edellyttäisi pitkälle menevää analysointia tekijän mielensisäisistä tapahtumista. Mainittu tarkoittaisi veropetoksen kohdalla sitä, että esimerkiksi rikoslain 29 luvun 1 §:n 1 kohdan käsittämä olosuhdetunnusmerkki ”väärä tieto” voisi olla sellainen seikka, jonka tekijä tahtoo olevan olemassa teon hetkellä. Toisaalta tarkoituksellisen tietämättömyyden tilanteessa tekijä pyrkii välttelemään olosuhteen olemassaoloa koskevan epäilynsä

⁹¹ Karkkulainen 2022, s. 447.

⁹² Karkkulainen 2023, s. 114.

⁹³ Karkkulainen 2023, s. 115. Karkkulainen on kehittänyt myös kuusi tavoitetahallisuuden alalajia; aiheuttamis-, valitsemis-, varmistamis-, vahvistamis-, paljastamis- ja toivetahallisuus.

⁹⁴ Karkkulainen 2023, s. 111.

vahvistamisen⁹⁵ eli verovelvollinen voisi esimerkiksi vältellä seikkoja, jotka vahvistaisivat sen, että tämän veroviranomaiselle antama tieto on väärä.⁹⁶

⁹⁵ Karkkulainen 2023, s. 113.

⁹⁶ Tarkoituksellista tietämättömyyttä on käsitelty myös muualla oikeuskirjallisuudessa. Ks. esim. Koponen 2002, s. 279–281.

3 Ennakkoratkaisu KKO 2017:98 ja normatiivinen erehtyminen

3.1 Tapauksen tosiseikat

Tutkielman kannalta merkityksellisessä ennakkoratkaisussa KKO 2017:98 oli kyse siitä, että yhtiö X:n hallituksen puheenjohtajana ja enemmistöosakkaana toimineelle A:lle⁹⁷ vaadittiin rangaistusta muun ohella törkeästä veropetoksesta, sillä hänen katsottiin veron välttämistarkoituksessa laiminlyöneen verotusta varten säädetyn velvollisuuden ja aiheuttaneen 1 412 000 euron määräisen veron määräämättä jättämisen. Suomessa vakituisesti asunut A oli tapahtumankuvauksen perusteella jättänyt antamatta X:n tuloveroilmoitukset Suomeen verovuosien 2003–2007 ajalta. Asiassa oli kyse myös kirjanpitorikoksesta ja törkeästä kirjanpitorikoksesta.⁹⁸ Tutkielmassa keskitytään kuitenkin vain (törkeän) veropetoksen arviointiin.

Tapauksessa X oli Sveitsiin perustettu ja rekisteröity puutavaran toimitusta harjoittava yhtiö. X:llä oli kolme Venäjällä sijaitsevaa toimipistettä, joiden kautta yhtiön käytännön liiketoimintaa harjoitettiin. Yhtiön liiketoimintaa harjoitettiin siten, että Venäjällä sijainneet toimipisteet olivat yhteydessä venäläisiin sahoihin ulkopuolisten agenttien toimipisteille toimittamien ostotarjousten perusteella. Nämä kolme toimipistettä ostivat tarjousten perusteella puutavaraa venäläisiltä sahoilta ja toimittivat puutavaran edelleen ostajille. Puutavaraa ei juurikaan toimitettu suomalaisille ostajille.⁹⁹ Kauppahintoja maksettiin sekä Sveitsissä että Suomessa olleille pankkitileille, mutta X:n pääasiallinen pankkitili oli Sveitsissä. Kuten mainittua A oli X:n hallituksen puheenjohtaja ja enemmistöosakas. Tämän lisäksi venäläinen henkilö Y toimi X:n tosiasiallisena toimitusjohtajana, sekä vastasi Venäjän toimipisteiden toiminnasta. A:n kertoman perusteella Y omisti myös suuren osan X:n osakkeita.

X:n operatiivinen liiketoiminta tapahtui Venäjällä, jossa se toimi ulkomaisena puutavaran ostajana. X ei ollut perustanut Venäjälle kiinteää toimipaikkaa tai sivuliikettä. Yhtiön hallinnolliset toimet hoidettiin Sveitsissä, jossa pidettiin yhtiön varsinaista kirjanpitoa sekä suoritettiin sen tilintarkastus. Myös yhtiön kirjanpitomateriaali sijaitsi Sveitsissä. Kuten edellä

⁹⁷ Tapauksessa A:n katsottiin olevan oikeushenkilössä vastuussa rikosepäilystä vastuun kohdistumista koskevien sääntöjen perusteella.

⁹⁸ A oli kätkenyt valtaosan yhtiön tilikausien kirjanpitoaineistoa ulkomaille Sveitsiin, minkä vuoksi hänelle vaadittiin rangaistusta aikavälillä 1.1.2003 - 31.12.2007 tehdystä kirjanpitorikoksesta ja törkeästä kirjanpitorikoksesta.

⁹⁹ Liiketoimintaa oli kerran harjoitettu Suomessa yhden ostajan kanssa.

mainittu, X:n pääasiallinen pankkitili oli Sveitsissä, minkä lisäksi yhtiön hallitus kokoontui siellä muutaman kerran vuodessa. X:ää verotettiin sen koko maailmanlaajuisista tuloista Sveitsissä. Kuitenkin X:n kirjanpidon avustavia toimia tehtiin Suomesta käsin A:n vaimon omistamassa yrityksessä. Lisäksi X:llä oli Suomessa useita pankkitilejä, jonne ostajat suorittivat puutavaran kauppahintoja, sekä osa yhtiön liiketoiminnassa vaadittavista vakuutuksista oli otettu Suomesta.

Helsingin käräjäoikeus tuomitsi 9.3.2011 antamallaan tuomiolla A:n kirjanpitorikosten ohella kahdesta veropetoksesta. Helsingin hovioikeuden 31.12.2014 antamassa tuomiossa taas katsottiin, että X:lle on syntynyt Suomeen kiinteä toimipaikka, mutta oikeusaste kuitenkin hylkäsi syytteen veropetoksesta katsoen, että tunnusmerkistössä edellytetty tahallisuus jäi täyttymättä. Yleisten tuomioistuinten lisäksi asiaa käsiteltiin kiinteän toimipaikan muodostumisen suhteen myös Helsingin hallinto-oikeudessa. Hallinto-oikeus katsoi 21.9.2012 antamassaan päätöksessä, että X:lle on muodostunut Suomeen kiinteä toimipaikka, jonka perusteella sille on syntynyt myös rajoitettu verovelvollisuus Suomesta saatujen tulojen osalta. Hallinto-oikeuden antamassa päätöksessä arvioitiin myös se liiketulon määrä, joka X:n Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan kohdistui. Korkein hallinto-oikeus ei antanut asiassa valituslupaa liiketulon määrää koskevan kysymyksen osalta, minkä johdosta Helsingin hallinto-oikeuden ratkaisu jäi lainvoimaiseksi.

Korkeimmassa oikeudessa tuli arvioitavaksi, onko X:lle syntynyt kiinteää toimipaikkaa Suomeen. Toiseksi, mikäli kiinteän toimipaikan katsotaan syntyneen Suomeen, korkeimman oikeuden tulisi ratkaista, onko A:n toiminnan ilmentävä tahallisuus riittävä täyttämään veropetoksen tunnusmerkistön. Toisin sanoen kiinteän toimipaikan syntyminen Suomeen on sen edellytyksenä, että A:n toiminnan ilmentämää tahallisuutta olisi tarpeen arvioida. Viimeisenä korkeimman oikeuden linjattavaksi tuli, onko A perusteltua määrätä liiketoimintakieltoon. Tapauksessa se, ettei X:n tuloveroilmoituksia ollut toimitettu lainkaan Suomen veroviranomaisille, oli riidaton seikka.

3.2 Kiinteä toimipaikka

3.2.1 Kiinteä toimipaikka käsitteenä

Kiinteän toimipaikan käsitteen analysoiminen on tutkielman ja ennakkoratkaisun kannalta keskeistä. Käsite liittyy keskeisesti tekijän toiminnan vero-oikeudellisen sisällön arviointiin. Kiinteä toimipaikka on vero-oikeudellinen peruskäsite, joka liittyy kansainväliseen

yrittäjäverotukseen. Kiinteä toimipaikka mahdollistaa sen, että yhtiö voi verosuunnittelun välineenä perustaa tiettyyn valtioon epäitsenäisen sivuliikkeen tai edustajan, joka harjoittaa liiketoimintaa tässä kohdevaltiossa.¹⁰⁰ Kiinteän toimipaikan käsite liittyy verotusoikeuteen, sillä tiettyyn valtioon muodostuva yhtiön kiinteä toimipaikka muodostaa tälle valtiolle oikeuden verottaa yhtiötä sen saamasta liikekulusta. Käytännössä kiinteän toimipaikan käsitettä hyödyntäen ratkaistaan se, missä tilanteessa verovelvollisen lähdevaltiossa harjoittamalla toiminnalla on sellainen liityntä lähdevaltioon, että lähdevaltiolle muodostuu verotusoikeus yhtiön liikekulusta.¹⁰¹ Kiinteän toimipaikan perusteella syntynyt verotusoikeus on kuitenkin rajoitettu, eikä sen perusteella asuinvaltion yleinen verotusoikeus rajaudu pois. Toisin sanoen yhtiö on vain rajoitetusti verovelvollinen sellaisessa valtiossa, jossa valtion verotusoikeus perustuu kiinteään toimipaikkaan.

Huomataan, että ymmärtääkseen kiinteän toimipaikan käsitteen tulee oivaltaa ero yleisen ja rajoitetun verovelvollisuuden välillä. Käsitteet määräytyvät kunkin valtion kansallisen lainsäädännön perusteella ja Suomessa nämä on määritelty tuloverolaissa.¹⁰² Yleisestä tai rajoitetusta verovelvollisuudesta ei siis säädetä verosopimuksissa.¹⁰³ Lisäksi yleisen ja rajoitetun verovelvollisuuden ymmärtämiseksi on tarpeen hahmottaa asuinvaltio- ja lähdevaltioperiaatteen sisältö. Yleinen verovelvollisuus pohjautuu asuinvaltioperiaatteeseen. Yleinen verovelvollisuus tarkoittaa sitä, että oikeushenkilöä, jonka verolainsäädännön mukainen verotuksellinen asuinpaikka on tietyssä valtiossa, verotetaan tässä valtiossa kaikista sen saamista maailmanlaajuisista tuloista.¹⁰⁴ Verotuksellinen asuinpaikka ratkaistaan usein sen mukaan, mihin valtioon yritys on rekisteröity tai missä yrityksen tosiasiallinen johto sijaitsee.¹⁰⁵ Rajoitetulla verovelvollisuudella on taas yhteys lähdevaltioperiaatteeseen, jolla tarkoitetaan sitä, että tulon lähdevaltio verottaa maantieteellisellä alueellaan syntyneitä tuloja, vaikka tuloja saavan verovelvollisen verotuksellinen asuinpaikka olisi toisessa valtiossa.¹⁰⁶ Esimerkiksi yritystä, jonka asuinpaikka on valtiossa X, mutta joka saa tuloja valtiosta Y, kutsutaan valtiossa Y rajoitetusti verovelvolliseksi. Lisäksi, mikäli yrityksellä katsotaan olevan liiketoimintaa toisessa valtiossa kiinteän toimipaikan kautta, yritys on silti asuinvaltiossaan yleisesti

¹⁰⁰ Helminen 2016, s. 179.

¹⁰¹ Wikström – Ossa – Urpilainen 2015, s. 304.

¹⁰² Ks. TVL 9 §.

¹⁰³ Haapaniemi 2021, s. 3.

¹⁰⁴ Mehtonen 2003, s. 23; Wikström – Ossa – Urpilainen 2015, s. 303. Tässä arvioinnissa merkitystä ei ole esim. sillä seikalla, missä valtiossa varallisuus konkreettisesti sijaitsee.

¹⁰⁵ Mehtonen 2003, s. 22–23.

¹⁰⁶ Wikström – Ossa – Urpilainen 2015, s. 303.

verovelvollinen maailmanlaajuisista tuloistaan. Näin ollen yritys on asuinvaltiossaan verovelvollinen myös kiinteän toimipaikan kautta saaduista tuloista.¹⁰⁷ Tästä syntyvä kaksinkertaisen verotuksen poistaminen tehdään kansainvälisessä vero-oikeudessa joko hyvitys- tai vapautusmenetelmällä. Tutkielman kannalta ei kuitenkaan ole relevanttia käsitellä tarkemmin, miten kaksinkertainen verotus käytännössä poistetaan.

Kiinteän toimipaikan määrittelyn osalta kansallinen vero-oikeudellinen lainsäädäntö, verosopimukset sekä OECD:n malliverosopimus ovat relevantteja.¹⁰⁸ Käsite löytyy myös EU-oikeudesta.¹⁰⁹ Kiinteän toimipaikan määritelmä löytyy kansallisesta lainsäädännöstä tuloverolain 13 a §:stä. Sen mukaan kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan paikkaa, jossa elinkeinon pysyvää harjoittamista varten on erityinen liikepaikka tai jossa on ryhdytty erityisiin järjestelyihin. Kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan etenkin paikkaa, jossa sijaitsee liikkeen johto, sivuliike, toimisto, teollisuuslaitos, tuotantolaitos, työpaja tai myymälä taikka muu pysyvä osto tai myyntipaikka. Lainkohta sisältää myös tarkemman luettelon paikoista, jotka luetaan kiinteäksi toimipaikaksi.¹¹⁰ Käsite löytyy myös OECD:n malliverosopimuksesta.¹¹¹ Edellä mainittu tuloverolain määritelmä perustuu OECD:n kiinteän toimipaikan käsitteelle. Malliverosopimuksen 5 artiklassa on lista paikoista, jotka luetaan yhtiön kiinteäksi toimipaikaksi sekä tilanteita, joita ilmaisu "kiinteä toimipaikka" ei käsitä. Malliverosopimuksen rajaukset kiinteästä toimipaikasta vastaavat kansallisessa lainsäädännössä omaksuttua, vaikka tuloverolaki mahdollistaa malliverosopimusta laajemman soveltamisalueen kiinteälle toimipaikalle.¹¹²

3.2.2 Kiinteä toimipaikka ennakkoratkaisussa ja sen merkitys tahallisuuteen

Ennakkoratkaisun kannalta johtopaikan perusteella syntyvä kiinteä toimipaikka on merkityksellinen. Johtopaikan perusteella syntyvä kiinteä toimipaikka tulee käsitteellisesti

¹⁰⁷ Wikström – Ossa – Urpilainen 2015, s. 305.

¹⁰⁸ OECD:hen kuuluu veroasiain komitea (Committee on Fiscal Affairs, CFA), jossa keskustellaan mm. kansainväliseen verotukseen liittyvistä kysymyksistä. Työryhmät (Working Parties) keskittyvät konkreettisempiin vero-oikeutta koskeviin toimiin. Ks. esim. Mehtonen 2003, s. 17; Wikström – Ossa – Urpilainen 2015, s. 297.

¹⁰⁹ Helminen 2016, s. 180–181.

¹¹⁰ Näitä ovat käytössä oleva kaivos tai muu löydös, kivilouhos, turvesuo, soranotto- tai muu siihen verrattava paikka taikka palstoitettujen tai palstoitettaviksi tarkoitettujen kiinteistöjen elinkeinotoimintaan kuuluvassa myynnissä nämä kiinteistöt ja rakennusurakoinnissa paikka, jossa sellaista urakointia on huomattavassa määrässä harjoitettu, sekä linjaliikenteen harjoittamisessa myös liikkeen huoltopaikka tai muu erityinen, liikennettä palveleva pysyvä liikepaikka.

¹¹¹ OECD:n viimeisin malliverosopimus, OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, on vuodelta 2017 ja sen on julkaistu 18.12.2017. Ensimmäinen malliverosopimus on julkaistu vuonna 1992.

¹¹² Haapaniemi 2021, s. 3.

erottaa tosiasiallisesta johtopaikasta, jolla tarkoitetaan ylemmän johdon päätöksentekopaikkaa. Kuten mainittua kansainvälisessä yritysverotuksessa verosopimusten merkitys on suuri. Ennakkoratkaisun kannalta sopimus Suomen tasavallan ja Sveitsin valaliiton välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi (SopS 90/1993) on merkityksellinen. Koska valtioiden välillä on voimassa verosopimus, korkeimman oikeuden kiinteää toimipaikkaa koskevat arviot keskittyvät tähän sopimukseen kansallisen tuloverolain määräysten sijasta.

Ennakkoratkaisussa korkeimman oikeuden tuli selvittää, onko A:n toimia pidettävä sellaisina johtamistoimina, jotka katsotaan X:n liiketoiminnan harjoittamiseksi, ja joiden johdosta X:lle muodostuu kiinteä toimipaikka Suomeen. Toimia oikeudellisesti arvioituaan korkein oikeus päätyi siihen, että X:lle on syntynyt Suomeen kiinteä toimipaikka A:n johtamistoimien perusteella.¹¹³ Oikeusaste päätyi tähän lopputulokseen hyvin seikkaperäisen ja yksityiskohtaisen arvioinnin lopputuloksena. Arvioinnin kannalta merkityksellinen seikka oli muun muassa se, että X:n hallitus oli päätösvaltainen myös yhden jäsenen edustamana. Tämä on käytännössä tarkoittanut, että A on voinut tehdä yksin X:ää koskevia päätöksiä. Lisäksi A:n katsottiin osallistuneen X:n johtamiseen, hänen vastatessaan yhtiön kauppasuhteista, asiakkaiden hankinnasta, sekä pankki- ja lakiasioiden hoitamisesta. Korkeimman oikeuden mukaan monet A:n toimista osoittivat sen, että hän on osallistunut X:n käytännön liiketoiminnan harjoittamiseen.

Korkeimman oikeuden perusteluissa on annettu merkitystä jopa sille, että yhtiön asiakkaat ovat mieltäneet A:n yhtiön edustajaksi. Asiakkaat ovat nimittäin olleet yhteydessä ensi sijassa A:han sekä yksittäisissä sähköpostiviesteissä ilmaisseet A:n edustavan X:ää.¹¹⁴ Kiinteän toimipaikan syntymistä puoltavina seikkoina mainitaan myös se, että yhtiön matkavakuutuksessa ja agenttisopimuksessa sen osoitteeksi mainitaan Helsingissä sijainnut toimipaikka. Helsingissä sijainneessa toimitilassa on ollut myös X:n nimikyltti muiden samassa paikassa sijainneiden yhtiöiden nimikylttien lisäksi.¹¹⁵ Veropetoksen tahallisuusarvioinnin kannalta on merkityksellistä, että X:lle katsottiin muodostuvan kiinteä toimipaikka Suomeen. Mikäli korkein oikeus olisi tullut tapauksessa siihen lopputulokseen, että X:lle ei ole muodostunut kiinteää toimipaikkaa Suomeen, se ei olisi myöskään voinut syyllistyä Suomessa

¹¹³ KKO 2017:98, kohdat 15–33.

¹¹⁴ KKO 2017:98, kohta 26.

¹¹⁵ KKO 2017:98, kohta 31.

veropetokseen. Toisin sanoen kiinteän toimipaikan muodostuminen Suomeen oli tapauksessa edellytys sille, että A voidaan tuomita Suomessa tehdystä veropetoksesta.

3.3 Ennakkoratkaisussa ilmenevä tahallisuus

Tarkasteltaessa ennakkoratkaisua KKO 2017:98 veropetoksen rikostunnusmerkistön valossa huomataan, että siinä on kyse rikoslain 29 luvun 1 §:n 3 kohdassa tarkoitettusta veropetoksen muodosta eli passiivisesta veropetoksesta. Kuten edellä on todettu, passiivisen veropetoksen osalta todennäköisyystahallisuus ei riitä täyttämään lainkohdassa mainittua tarkoitusedellytystä, vaan tekijän toiminnan on ilmennettävä tarkoitustahallisuutta. Vaatimus tarkoitustahallisuudesta johtuu lainkohdassa mainitusta edellytyksestä, jonka mukaan tekijän on toimittava veron välttämistarkoituksessa. Korkeimman oikeuden tahallisuutta koskevissa perusteluissa konkretisoituu erinomaisella tavalla se, miten peittämisperiaatetta sovelletaan tahallisuuden arvioinnissa. Peittämisperiaatteella tarkoitetaan sitä, että tekijän tahallisuuden tulee käsittää tietyn rikostunnusmerkistön osalta niin deskriptiiviset kuin normatiiviset tunnusmerkistötekijät.¹¹⁶ Tässä tapauksessa A:n tahallisuuden täytyy peittämisperiaatteen nojalla käsittää seuraavat kolme seikkaa:

1. A:n on täytynyt pitää varsin todennäköisenä sitä, että hänellä on yhtiön edustajana kiinteän toimipaikan muodostumisen vuoksi velvollisuus ilmoittaa kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi luettavat yhtiön tulot Suomeen.
2. A:n on täytynyt pitää varsin todennäköisenä sitä, että veroilmoituksen antamatta jättämisen seurauksena on veron määräämättä jättäminen.
3. A:n toiminnan ensisijaisena päämääränä on oltava verojen välttäminen Suomessa eli A:n on tullut toimia veron välttämistarkoituksessa.¹¹⁷

Kuten luvussa 2.2.2 todetaan, passiivisen veropetoksen olosuhdetunnusmerkki on ”verotusta varten säädetty velvollisuus” sekä RL 29 luvun 1 §:n 3 kohdan tarkoittamia verotusta varten säädettyjä velvollisuuksia on muun muassa erilaisten veroilmoitusten antaminen. Tässä tapauksessa ensimmäinen seikka, joka huomioidaan peittämisperiaatteen nojalla tahallisuutta arvioidessa, saa kansallisen lain sijaan tarkemman sisältönsä kansainvälisen vero-oikeuden säännöksistä. Keskeiset lainkohdat ovat Suomen ja Sveitsin välisen verosopimuksen 5 ja 7 artiklat. Verosopimuksen 5 artiklassa määritellään kiinteän toimipaikan käsite sekä mainitaan,

¹¹⁶ Hyttinen 2016a, s. 926.

¹¹⁷ KKO 2017:98, kohta 39.

että yrityksen johtopaikka muodostaa yhtiölle kiinteän toimipaikan.¹¹⁸ Verosopimus ei sisällä tarkempaa sääntelyä siitä minkälainen sen yrityksen johtopaikan, joka synnyttää sille kiinteän toimipaikan tiettyyn maahan, on oltava. Verosopimuksen 7 artiklassa säädetään siitä, milloin yhtiöllä on kiinteän toimipaikan perusteella velvollisuus ilmoittaa yhtiön tulot. 7 artiklan 1 kohdan mukaan tulosta, jonka sopimusvaltiossa oleva yritys saa, verotetaan vain siinä valtiossa, jollei yritys harjoita liiketoimintaa toisessa sopimusvaltiossa siellä olevasta kiinteästä toimipaikasta. Jos yritys harjoittaa liiketoimintaa edellä sanotusti, voidaan toisessa valtiossa verottaa vain niin suuresta yrityksen saaman tulon osasta, joka on luettava kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi.

Kaksi viimeisintä peittämisperiaatteen nojalla huomioitavaa seikkaa saavat tarkemman sisältönsä veropetoksen tunnusmerkistöstä. Toinen seikka ilmenee rikoslain 29 luvun 1 §:n seuraustunnusmerkistä, jota käsiteltiin luvussa kaksi. Kuten mainittua 29 luvun 1 §:n logiikan mukaan veropetoksesta voidaan tuomita se, joka toimiessaan tietyllä lainkohdassa eritellyllä tekotavalla aiheuttaa tai yrittää aiheuttaa veron määräämättä jättämisen tai sen määräämisen liian alhaiseksi taikka veron aiheettoman palauttamisen. Tämän seikan arviointiin hyödynnetään seuraustahallisuutta. Kolmannen seikan osalta rikoslain 29 luvun 1 §:n 3 kohdan mukaan veropetoksesta tuomitaan se, joka veron välttämistarkoituksessa laiminlyö verotusta varten säädetyn velvollisuuden, jolla on merkitystä veron määräämiselle ja tällä toiminnallaan aiheuttaa tai yrittää aiheuttaa seuraustunnusmerkin käsittämän seurauksen aiheutumisen. Tämä on edellä todetusti passiivisen veropetoksen rangaistavuuden edellytys ja edellyttää tekijältä tarkoitustahallisuutta.

Korkeimman oikeuden mukaan A:n tahallisuus täyttyy sen suhteen, että hänen on täytynyt pitää varsin todennäköisenä sitä, että X:lle on muodostunut johtopaikan perusteella kiinteä toimipaikka Suomeen.¹¹⁹ Toisin sanoen A:n tahallisuus täyttyi Suomen ja Sveitsin välisen verosopimuksen 5 artiklan 2 kohdan (a) alakohdan osalta eli osittain ensimmäisen peittämisperiaatteen nojalla huomioitavan seikan suhteen. Oikeusasteen mukaan A:n tahallisuus ei kuitenkaan täyty kaikkien peittämisperiaatteeseen edellyttämien seikkojen osalta. Ensinnäkin korkein oikeus nimittäin katsoi, ettei A ole tahallisuuden edellyttämällä tavalla

¹¹⁸ SopS 90/1993 5 artiklan 2 kohdan mukaan sanonta "kiinteä toimipaikka" käsittää erityisesti yrityksen johtopaikan. (Alakohta (b)).

¹¹⁹ Pelkästään tästä seikasta ei kuitenkaan seuraa velvollisuutta antaa tuloveroilmoitusta Suomeen, vaan Suomella on verotusoikeus vain niin suuresta tulos osasta, joka luetaan kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi. Ks. KKO 2017:98, kohta 52.

pitänyt varsin todennäköisenä sitä, että hänellä on ollut yhtiön edustajana kiinteän toimipaikan muodostumisen vuoksi velvollisuus ilmoittaa kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi luettavat yhtiön tulot Suomeen. Toisin sanoen A:n katsottiin voineen olla perustellusti siinä käsityksessä, ettei Suomeen muodostuneeseen kiinteään toimipaikkaan kohdistu X:n tuloa, eikä yhtiö ole verovelvollinen Suomessa.¹²⁰ A:n tahallisuuden ei katsottu täyttyvän Suomen ja Sveitsin välisen verosopimuksen 7 artiklan 1 kohdan osalta. Oikeusaste päätyi tähän lopputulokseen arvioituaan sitä, että yhtiön tulot muodostuvat lähes yksinomaan muualta kuin Suomen kiinteän toimipaikan kautta tapahtuvasta liiketoiminnasta. Korkein oikeus viittaa tässä yhteydessä hallinto-oikeuden asiassa tekemään arvioon, jonka mukaan Suomeen muodostuneeseen kiinteään toimipaikkaan kohdistuneiden tulojen määrä on ollut noin 10 prosenttia yhtiön maailmanlaajuisista tuloista.¹²¹ Lisäksi A on ilmoittanut yhtiön tulot verotettavaksi Sveitsiin, jossa on myös verotettu X:ää sen kaikista maailmanlaajuisista tuloista. Näin ollen muihin maihin muodostuneisiin kiinteisiin toimipaikkoihin kuuluvia tuloeria ei ole vapautettu verotuksesta. Korkeimman oikeuden mukaan A on voinut pitää todennäköisempänä sitä, että X:llä ei ole velvollisuutta antaa tuloveroilmoituksia Suomeen kuin sitä, että X:llä on velvollisuus antaa tuloveroilmoitukset.

Toiseksi korkein oikeus arvioi, että A:n toiminnan ensisijaisena päämääränä ei ole ollut verojen välttäminen Suomessa. Tämä tarkoittaa, että A:n tahallisuuden ei katsottu täyttyvän kolmannen peittämisperiaatteen nojalla huomioitavan seikan suhteen. Korkeimman oikeuden mukaan A ei ole jättänyt antamatta veroilmoituksia veron välttämistarkoituksessa, eikä hänen toimintansa välittömänä ja ensisijaisena päämääränä ole ollut verojen välttäminen Suomessa. Korkeimman oikeuden ratkaisussa ei juurikaan perustella sitä, miten se on päätynyt tähän lopputulokseen. Tapauksen perusteluissa¹²² viitataan ratkaisuun KKO 2011:26, jossa veron välttämistarkoituksen osoittavana tekijänä mainitaan se, että tekijän toiminta on ollut suunnitelmallista ja yhtiön liiketoiminta on koskenut suuria varallisuusarvoja. Ratkaisussa KKO 2011:26 mainitaan, että tarkoitustahallisuus täyttyy silloin, kun tietty laissa mainittu seuraus on toiminnan välitön ja ensisijainen päämäärä.

Ratkaisun argumentaatio osoittaa erinomaisesti sen, että normatiivisia tunnusmerkistötekijöitä sisältävien rikossäännösten tahallisuusarviointi on poikkeuksellisen hankalaa. Arvioitaessa normatiivista tunnusmerkistökäytäntöä tahallisuuden kannalta huomioita kiinnitetään siihen, onko

¹²⁰ KKO 2017:98, kohta 46.

¹²¹ KKO 2017:98, kohta 49.

¹²² KKO 2017:98, kohta 39.

tekijän ja oikeudellisten toimijoiden käsitys tunnusmerkistötekijän sisällöstä ja merkityksestä samansuuntainen.¹²³ Oikeudellisten toimijoiden ja tekijän käsityksen ei tarvitse olla täysin yhdenmukainen. Tapauksen kannalta on keskeistä arvioida, milloin verovelvollinen tietää laiminlyöneensä veron määräämisen kannalta merkityksellisen verotusta varten säädetyn velvollisuuden. Normatiivisiin tunnusmerkistötekijöihin palataan vielä luvussa neljä kieltoerehdyksen käsittelyn yhteydessä. Korkein oikeus päätyi siihen, että syyte törkeästä veropetoksesta on hylättävä, koska A:n tahallisuus ei ole kattanut kaikkia tunnusmerkistötekijöitä. Tapauksessa korkein oikeus on analysoi tahallisuutta veropetoksen olosuhde- sekä seuraustunnusmerkkien kautta ja päätyi siihen lopputulokseen, että tunnusmerkistössä edellytetty tahallisuus jäi näyttämättä.¹²⁴ Viitaten luvussa 2.1 käsiteltyyn rikoksen rakennemalliin, tahallisuuden katsotaan kuuluvan tunnusmerkistön mukaisuuteen. Rikoksen rakennemallin kautta hahmotettuna tekijän rangaistusvastuu jäi tapauksessa KKO 2017:98 syntymättä sen vuoksi, että teko ei ollut tunnusmerkistön mukainen tekijän tahallisuuden puuttuessa.

3.4 Ennakkoratkaisusta annettu eri mieltä olleen jäsenen lausunto

Oikeusneuvos Koponen oli ratkaisussa eri mieltä korkeimman oikeuden enemmistön kanssa. Koposen antama lausunto sisältää tutkielman kannalta mielenkiintoisia näkökohtia. Lausunnossa korostetaan enemmistön näkemyksestä poiketen objektiivisten seikkojen merkitystä tahallisuuden arvioinnissa.¹²⁵ Koponen nimittäin katsoo, että korkeimman oikeuden enemmistö on korostanut tahallisuutta arvioidessaan sitä, miten tekijä on tulkinnut oikeudellisia velvollisuuksiaan.¹²⁶ Koposen mukaan arvioinnissa tulisi korostaa tekijän tietoisuutta tosiseikoista, joiden perusteella oikeudellinen arviointi tehdään, eikä tekijän itse tekemää oikeudellista arviointia. Hän katsoo, että korkeimman oikeuden olisi tullut tehdä objektiivisesti perusteltu oikeudellinen arvio, jossa otetaan huomioon verovelvollisen tiedossa olevat seikat. Tässä arviossa tahallisuuden täyttymiseen riittää se, että tekijä on tietoinen oikeudellisen arvioinnin perusteena olevista tosiseikoista. Sillä, onko tekijä tulkinnut oikeudellista käsitettä samoin kuin tuomioistuin, ei ole tahallisuusarvioinnin kannalta merkitystä.¹²⁷ Koponen korostaa myös sitä, että tapauksessa A on tehnyt itse liikejohdolliset toimet sekä ollut tietoinen

¹²³ Tapani – Tolvanen – Hyttinen 2019, s. 295.

¹²⁴ KKO 2017:98, kohta 53.

¹²⁵ Tapani – Tolvanen – Hyttinen 2019, s. 299. Koposen mukaan korkeimman oikeuden enemmistön tekemässä tahallisuutta koskevassa oikeudellisessa arvioinnissa on kiinnitetty huomiota subjektiivisiin elementteihin.

¹²⁶ KKO 2017:98, eri mieltä olleen jäsenen lausunto.

¹²⁷ KKO 2017:98, eri mieltä olleen jäsenen lausunto.

siitä, miten oikeudellisesti arvioidaan kiinteän toimipaikan muodostumista ja siihen kohdistuvaa verotettavaa tuloa.

Koposen mukaan tahallisuusarviointi tulisi kohdistaa rikosoikeudellisesti parhaan rangaistussäännöksen tulkintaan ja soveltamiseen.¹²⁸ Hän perustelee tulkintaansa sillä, että esimerkiksi ratkaisussa KKO 2015:66¹²⁹ oikeuskysymystä koskeva tahallisuusarviointi on tehty objektiivisten kriteerien pohjalta. Ratkaisussa annettiin merkitystä tekijän itsensä tekemän oikeudellisen arvioinnin sijasta tekijän tietoisuudelle tosiasioista, jotka ohjaavat oikeudellisen arvioinnin tekemistä. Nyt käsillä olevassa tapauksessa korkeimman oikeuden enemmistö katsoi, että A on voinut perustellusti olla käsityksessä, että yhtiön Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan ei ole kohdistunut lainkaan yhtiön tuloa. Tähän linjaukseen viitaten Koponen argumentoi, että tulkinta, jonka mukaan kiinteään toimipisteeseen ei kohdistu lainkaan yhtiön tuloja tai kuluja on yllättävämpi kuin se, että tähän toimipisteeseen katsotaan kohdistuvan yhtiön tuloja.¹³⁰

Koposen lausunnossa erityisen mielenkiintoiseksi nousee tapauksen käsittämän tilanteen hahmottaminen kieltoerehdyksen kannalta relevanttina. Siihen problematiikkaan, miten tekijän näkemys hänen toimintansa vero-oikeudellisesta sisällöstä voidaan hahmottaa kieltoerehdyksen kannalta merkityksellisenä, syvennyttään tarkemmin seuraavassa luvussa. Koposen mielipiteessä lausuttuja seikkoja voidaan arvioida myös edellä lueteltujen peittämisperiaatteen nojalla huomioitavien seikkojen näkökulmasta. Koposen voidaan katsoa tulkinneen, että A:n menettely täyttää kaikki kolme tahallisuuden arvioinnissa huomioon otettavaa näkökohtaa. Toisin sanoen Koposen voidaan katsoa arvioineen, että A:n on täytynyt pitää varsin todennäköisenä, että hänen on täytynyt ilmoittaa Suomen veroviranomaiselle kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi luettavat tulot. Tämän lisäksi A:n on täytynyt pitää varsin todennäköisenä sitä, että veroilmoituksen antamatta jättämisen seurauksena on veron määräämättä jääminen. Viimeisenä Koposen voidaan katsoa tulkinneen, että A:n toiminnan ensisijaisena päämääränä on ollut verojen välttäminen Suomessa. Kuten edellä on todettu, viimeinen peittämisperiaatteen nojalla arvioitava seikka edellyttää tarkoitustahallisuuden täyttymistä.¹³¹

¹²⁸ KKO 2017:98, eri mieltä olleen jäsenen lausunto.

¹²⁹ Ratkaisuun KKO 2015:66 palataan vielä tarkemmin seuraavassa luvussa.

¹³⁰ KKO 2017:98, eri mieltä olleen jäsenen lausunto.

¹³¹ Koponen huomauttaa mielipiteessään myös tästä. Ks. KKO 2017:98, eri mieltä olleen jäsenen lausunto.

Koposen mukaan tapauksessa tulisi arvioida, onko A:n toiminnassa verotusta varten säädetyn velvollisuuden laiminlyömiselle muuta uskottavaa vaihtoehtoista syytä, kuin veron välttäminen. Tämän sanottuaan Koponen ei juurikaan julkilausu sitä, miten hän katsoo tämän tahallisuuden ylintä astetta edellyttävän seikan täyttyvän. Mielenpitemistä on kuitenkin pääteltävissä, että Koposen mukaan A:n menettelylle ei ole ollut muuta uskottavaa vaihtoehtoista syytä kuin veron välttäminen. Uudemmassa oikeuskäytännöstä veron välttämistarkoitusta on arvioitu esimerkiksi tapauksessa KKO 2023:15. Siinä veron välttämistarkoituksen katsottiin täyttyvän sillä perusteella, ettei asiassa käynyt ilmi muuta uskottavaa selitystä ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnille kuin se, että tekijän tarkoituksena oli välttää veron maksaminen Suomeen.¹³² Näyttäisi siltä, että Koponen on ollut samalla linjalla. Koposen lausuntoon palataan vielä luvussa 4.2, jossa arvioidaan sitä, miten ennakkoratkaisun käsittämässä tilanteessa A:n näkemys hänen toimintansa vero-oikeudellisesta sisällöstä voidaan hahmottaa kieltoerehdyksen kannalta relevanttina asiana.

¹³² KKO 2023:15, kohta 31.

4 Tekijän näkemys toimintansa vero-oikeudellisesta sisällöstä kieltoerehdyskysymyksenä

4.1 Kieltoerehdys

4.1.1 Teoreettisia lähtökohtia

Rikosoikeuden yleisten oppien ja teoreettisten lähtökohtien näkökulmasta tunnusmerkistöerehdys on tekijän tahallisuuden poistava tekijä. Rikoslain 4 luvun 1 §:n mukaan, jos tekijä ei teon hetkellä ole selvillä kaikkien niiden seikkojen käsilläolosta, joita rikoksen tunnusmerkistön toteutuminen edellyttää, tai jos hän erehtyy sellaisesta seikasta, teko ei ole tahallinen. Mikäli teko on säädetty rangaistavaksi pelkästään tahallisena, tunnusmerkistöerehdyksen soveltaminen johtaa siihen, että tekijä vapautuu rangaistusvastuusta. Voidaan ajatella, että veropetoksen tahallisuutta käsiteltäessä olisi loogista avata tunnusmerkistöerehdyksen käsittämä vastuuvapausperuste, koska sen nojalla tekijä voidaan jättää rankaisematta teosta tahallisuuden jäädessä täyttymättä. Tunnusmerkistöerehdyksen käsitteleminen ei kuitenkaan ole tutkielman kannalta keskeistä, sillä usein rikosentekijä on tietoinen tunnusmerkistön kannalta relevanteista tosiseikoista, mutta tämä soveltaa lakia väärin suhteessa näihin tosiseikkoihin.¹³³

Tunnusmerkistöerehdyksen analysoimisen sijasta huomio tulee kiinnittää kieltoerehdysäännökseen. Tämä johtuu tutkielman kysymyksenasettelussa mainitusta seikasta, jonka mukaan verovelvollisen käsitys toimintansa vero-oikeudellisesta luonteesta voidaan nähdä tahallisuuden sijasta kieltoerehdyksen kannalta relevanttina kysymyksenä.¹³⁴ Mainittu ilmenee myös edellä käsitellyn ennakkoratkaisun KKO 2017:98 eri mieltä olleen oikeusneuvoksen mielipiteestä. Mielipiteessä korostetaan, että tekijän erilainen tulkinta verovelvollisuuden sisällöstä voi nousta merkitykselliseksi silloin, kun verovelvollisuuden sisällön oikeudellisen tulkinnan selvittäminen on erityisen vaikeaa. Tämä taas johtaa siihen, että tilannetta arvioidaan kieltoerehdyksenä. Eri mieltä olleen oikeusneuvoksen mukaan arviointi ei tällöin kohdistu lainkaan tahallisuuskysymykseen, eikä kyseinen ongelma kuulu tahallisuuden alaan.¹³⁵

¹³³ Tolvanen 2013, s. 360.

¹³⁴ Keskeiset rikokset / Tapani – Hyttinen 2023, s. 689.

¹³⁵ KKO 2017:98, eri mieltä olleen jäsenen lausunto.

Kuten jäljempänä huomataan, korkeimman oikeuden ratkaisukäytännöstä löytyy myös muita ennakkoratkaisuja, joissa normatiivista erehtymistä on pidetty kieltoerehdyksen kannalta relevanttina. Ennakkoratkaisun KKO 2017:98 eri mieltä olleen jäsenen lausunnossa julkklausutut seikat ovat tärkeitä tutkielman kysymyksenasettelun kannalta. Niiden avulla saadaan avattua ajatusketjua siitä, miten tekijän näkemys toimintansa vero-oikeudellisesta sisällöstä voidaan nähdä kieltoerehdyskysymyksenä. Ennen analysoinnin syventämistä seuraavassa alaluvussa keskitytään kieltoerehdysäännöksen sisällön käsittelemiseen rikosoikeudellisen vastuun poistavana seikkana. Tämä on tarpeen sen ymmärtämiseksi, miten tekijän näkemys toimintansa vero-oikeudellisesta sisällöstä voidaan hahmottaa kieltoerehdyskysymyksenä.

4.1.2 Kieltoerehdys rikosoikeudessa

Kieltoerehdys¹³⁶ on yksi rikosoikeudellisesta vastuusta vapauttava seikka, jonka perusteella syytetty voi laissa säädetyissä poikkeustapauksissa vapautua rangaistusvastuusta.¹³⁷ Kieltoerehdyksellä viitataan siihen, että henkilö erehtyy tekonsa oikeudellisesta arvioinnista, mutta hänellä on oikea käsitys tilanteesta ja sitä koskevista tosiseikoista.¹³⁸ Kieltoerehdyksen käsittämässä tilanteessa tekijällä on virheellinen tai puutteellinen käsitys teon sallitusta luonteesta taikka hän on täydellisen tietämätön tekonsa oikeudellisesta arvioinnista.¹³⁹ Veropetoksen kohdalla tekijän tekoaan koskevan oikeudellisen arvion ei tarvitse kohdistua juuri rikosoikeudellisesti relevanttiin seikkaan. Tekijän suorittama oikeudellinen arviointi voi kohdistua myös verolainsäädännössä säädettyyn toimintaohjeeseen. Kieltoerehdys poistaa tekijän syyllisyyden¹⁴⁰ ja mikäli kieltoerehdyksen ei katsota vapauttavan tekijää rangaistusvastuuta, voidaan se ottaa huomioon myös rangaistusta alentava seikkana.¹⁴¹

Kieltoerehdyksestä säädetään rikoslain 4 luvun 2 §:ssä.

¹³⁶ Ks. Melander 2016, s. 227. Kieltoerehdys on entiseltä nimitykseltään oikeuserhdys ja oikeuskirjallisuudessa käsite on määritelty myös erehtymisestä teon oikeudenvastaisuudesta. Ks. oikeuserhdyksestä HE 44/2002 vp, s. 16–17.

¹³⁷ Tapani – Tolvanen – Hyttinen 2019, s. 432. Ks. myös Tapani 2009, s. 471. Kieltoerehdys kuuluu anteeksiantoperusteiden luokkaan.

¹³⁸ Melander 2016, s. 227.

¹³⁹ Tapani – Tolvanen – Hyttinen 2019, s. 433. Ks. myös Korkka-Knuts – Helenius – Frände 2020, s. 295. Kieltoerehdyksellä viitataan siihen, että tekijällä on väärä käsitys oikeuttamisperusteen sisällöstä taikka hän ei ymmärrä tekoaan oikeusjärjestyksen kieltämäksi.

¹⁴⁰ HE 44/2002 vp, s.104.

¹⁴¹ Melander 2016, s. 229. Rikoslain 4 luvun 7 §:n mukaan, mikäli tekijää ei rikoslain 4 luvussa säädettyjen perusteiden nojalla vapauteta kokonaan rangaistusvastuusta, olosuhteet voidaan kuitenkin ottaa huomioon rangaistusvastuuta lieventävinä.

Rikoslaki 4:2 Kieltoerehdys

Jos tekijä erehtyy pitämään tekoaan sallittuna, hän on rangaistusvastuusta vapaa, jos erehtymistä on pidettävä ilmeisen anteeksiannettavana seuraavien seikkojen vuoksi:

- 1) lain puutteellinen tai virheellinen julkistaminen;
- 2) lain sisällön erityinen vaikeaselkoisuus;
- 3) viranomaisen virheellinen neuvo; tai
- 4) muu näihin rinnastettava seikka.

Veropetoksen yhteydessä etenkin 2 kohdassa mainittu seikka on relevantti, vaikka jokainen lainkohdan neljästä perusteesta voi tulla arvioitavaksi veropetoksen osalta.¹⁴² Kun kieltoerehdyksen perusteena on lain sisällön erityisen vaikeaselkoisuus, arvioinnissa ei voida sivuuttaa sitä, että lainsäädäntö on aina enemmän tai vähemmän tulkinnanvaraista.¹⁴³ Lain säännökset säädetään soveltumaan monenlaisiin tilanteisiin ja viime kädessä tuomioistuimien tekee päätöksen siitä, miten tiettyä säännöstä on tietyssä tilanteessa tulkittava. Näin ollen pelkän tulkinnanvaraisuuden ei ole katsottu olevan riittävää, vaan säännöksen sisällön selvittämisen on oltava kohtuuttoman vaikeaa tai jopa ylivoimaista.¹⁴⁴ Lisäksi vero-oikeudellisten säännösten tulkinnanvaraisuus ei oikeuta verovelvollista ilmoittamaan veroilmoituksessaan vain sellaista tosiseikastoa, joka on hänelle edullisempi.¹⁴⁵ Lainkohdassa mainitun vaikeaselkoisuuden raja on korkealla. Vaikeaselkoisuudelta edellytetään sitä, että oikeudellisen ammattitaidon omaavan henkilön on hankala ratkaista rangaistavuuden rajaa.¹⁴⁶ Kieltoerehdyssäännös mahdollistaa sen, että teoreettisella tasolla mikä tahansa normatiivisesti relevantti erehdys voi olla kieltoerehdyksen käsittämä vastuusta vapauttava seikka.¹⁴⁷ Tämä johtuu RL 4 luvun 2 §:n neljännen kohdan käsittämästä yleisklausuulista ”muu näihin rinnastettava seikka”.

¹⁴² Vero-oikeudellinen lainsäädäntö voi lisäksi olla ensimmäisessä kohdassa tarkoitettulla tavalla puutteellisesti tai virheellisesti julkaistua, sekä veronviranomaisen voi antaa virheellisen neuvon vero-oikeudellisesti relevantista seikasta toisen kohdan merkityksessä. Näiden ohella neljännen kohdan yleislauseke voi soveltua yhtä hyvin veropetokseen.

¹⁴³ Tapani – Tolvanen – Hyttinen 2019, s. 435. Ks. tästä myös Ohisalo 2002, s. 39.

¹⁴⁴ Melander 2016, s. 231. Ks. myös Kallio 2016, s. 7. Kallion mukaan kieltoerehdys voi soveltua tapaukseen, mikäli lain sisällön merkityssisällön selvittämisessä kohdataan ylivoimaisia ja kohtuuttomia vaikeuksia.

¹⁴⁵ Koponen 2002, s. 316.

¹⁴⁶ Korkka-Knuts – Helenius – Frände 2020, s. 298.

¹⁴⁷ Hyttinen 2016b, s. 20.

Kieltoerehdyksen soveltumisessa tekijän toimintakontekstilla on merkitystä, sillä tekijältä voidaan tietyissä tilanteissa vaatia korkeampaa tietoisuuden tasoa tekonsa oikeudellisesta arvioinnista. Kieltoerehdyksen soveltumista arvioidessa merkitystä voidaan antaa esimerkiksi sille, että tekijä harjoittaa liiketoimintaa.¹⁴⁸ Veropetoksen osalta tämä tarkoittaa sitä, että yritystoimintaa harjoittavalle taholle voidaan asettaa yksityishenkilöön verrattuna korkeampi tietoisuusvaatimus tämän toimintaa koskevasta vero-oikeudellisesta sääntelystä. Sanotun voidaan katsoa kaventavan kieltoerehdyksen soveltumista yritystoiminnassa tehtyjen veropetosten arvioinnissa. Tämä on tutkielman kysymyksenasettelun kannalta huomionarvoinen seikka, sillä tutkielmassa keskitytään liiketoiminnassa tehtyjen veropetosten analysointiin.

Kieltoerehdyksen soveltamisala on tarkoitettu todella suppeaksi ja korkeimman oikeuden linjausten perusteella sitä sovelletaan hyvin pidättyvästi.¹⁴⁹ Lain esityöt selittävät pidättyvää soveltamiskäytäntöä, sillä niiden mukaan kieltoerehdykseen soveltamisalan tulee jäädä hyvin kapeaksi rikosoikeudellisen laillisuusperiaatteen epätäsmällisyyskiellon ja analogiakiellon vuoksi.¹⁵⁰ Näiden seikkojen lisäksi korkein oikeus on tarkemmin linjannut, ettei vastuusta vapauttavana kieltoerehdyksenä ei pidetä sitä, että tekijä soveltaa säännöksiä virheellisesti ottaen huomioon tiedossaan olevat faktat. Sanottua voidaan havainnollistaa tapauksen KKO 2015:66 analysoinnin kautta.

Ennakkoratkaisussa KKO 2015:66 oli kyse siitä, että yksityishenkilö A oli tilannut Yhdysvalloista Suomessa lääkeaineeksi luokiteltavaa valmistetta. Näin toimiessaan A:n katsottiin syyllistyneen tahalliseen lääkerikokseen. Korkein oikeus katsoi perusteluissaan, että A:lla on ollut mahdollisuus selvittää menettelynsä oikeellisuus esimerkiksi Fimealta tai Tullilta, eikä tekijän sääntelystä tehdyt virheelliset johtopäätökset tai oikeudellisen tiedon hankkimatta jättäminen poista tekijän tahallisuutta.¹⁵¹ Tapauksessa yksityishenkilön roolissa toiminut tekijä vetosi kieltoerehdykseen rikosoikeudellisesta vastuusta vapauttavana seikkana. Tekijä perusteli tätä sillä, että hän oli yrittänyt selvittää lääkeaineen oikeudellista luokittelua komission

¹⁴⁸ HE 44/2002 vp, s. 107. Esitöiden mukaan tietyllä alalla ammattilaisena toimivan voidaan olettaa ottaa selvää sekä lakitekstin sisällöstä, että lain esitöistä ja oikeuskäytännöstä.

¹⁴⁹ Korkka-Knuts – Helenius – Frände 2020, s. 296.

¹⁵⁰ HE 44/2002 vp, s. 107. Epätäsmällisyyskielto osana laillisuusperiaatetta merkitsee sitä, että lainsäätäjä ei saa säätää liian laajoja ja epäselviä rangaistussäännöksiä. Analogiakiellolla taas tarkoitetaan sitä, että tuomari ei saa soveltaa lakia analogisesti syytetyn vahingoksi. Näiden molempien voidaan katsoa supistavan kieltoerehdyksen soveltamisalaa, sillä ne kieltävät epäselvien rikoslakien säätämisen sekä toisaalta velvoittavat lainkäyttäjää tulkitsemaan epäselvää lakia ahtaasti. Ks. käsitteet esim. Korkka-Knuts – Helenius – Frände 2020, s. 46 ja 51.

¹⁵¹ KKO 2015:66, kohdat 26 ja 29.

asetuksesta 432/2012/EU¹⁵² sekä tätä asetusta koskevasta lehtikirjoittelusta. Tekijä oli tehnyt kuitenkin virheellisen tulkinnan mainitusta asetuksesta ja toiminut tämän tulkinnan perusteella. Lain esitöiden mukaan tieto normien sisällöstä tulee hankkia ensi sijassa virallislähteistä, eikä muissa lähteissä annettu väärä tieto voi lähtökohtaisesti johtaa anteeksiannettavaan erehtymiseen.¹⁵³ Lain esitöiden linjausta mukailleen korkein oikeus katsoi, että muissa kuin virallislähteissä annettu väärä tieto ei lähtökohtaisesti johda anteeksiannettavaan erehdykseen.¹⁵⁴ Edellä todetusti korkeimman oikeuden mukaan tekijän olisi tullut selvittää lääkeaineen maahantuonnin sallittavuutta Fimealta tai Tullilta. Väärälle tulkinnalle, jonka tekijä oli tehnyt komission asetuksesta, ei annettu merkitystä rangaistusvastuusta vapauttavana seikkana.

Tapaus KKO 2015:66 ilmentää todella pidättyvää suhtautumista kieltoerehdyksen soveltamiseen. Voidaan arvioida, että rangaistusvastuusta vapauttavan kieltoerehdyksen soveltamisala jää hyvin kapeaksi tutkielman käsittämässä tilanteessa. Tämä johtuu ensinnäkin lain esitöissä mainitusta yleisestä linjauksesta, jonka mukaan kieltoerehdyksen soveltamisala on tarkoitettu suppeaksi. Tähän vaikuttaa myös korkeimman oikeuden käytännön ratkaisutoiminnassa vahvistettu pidättyvä suhtautuminen kieltoerehdyksen soveltamiseen. Kolmantena arviointiin vaikuttaa se, että tutkielman käsittämässä tilanteessa verovelvollistahona on yhtiö. Koska arvioinnin kohteena oleva tekijä harjoittaa liiketoimintaa, rangaistusvastuusta vapauttava kieltoerehdys ei juuri tule kyseeseen.

4.2 Kieltoerehdys tapauksessa KKO 2017:98

Koponen analysoi tapauksesta KKO 2017:98 antamassaan mielipiteessä sitä, milloin tekijän toimintaa arvioidaan tahallisuuden ja milloin kieltoerehdyksen kannalta merkityksellisenä. Koponen kritisoi korkeimman oikeuden enemmistön tekemää tulkintaa, jossa tahallisuusarvioinnin perusteena on tekijän itsensä tekemä tulkinta tämän oikeudellisista velvollisuuksista. Tällä Koponen viittaa siihen, että enemmistö on antanut tapauksessa merkitystä A:n itsensä tekemälle tulkinnalle Suomen ja Sveitsin välisen verosopimuksen 7 artiklan 1 kohdasta. Edellisessä luvussa todetusti tapauksessa korkeimman oikeuden enemmistö katsoi, että A on voinut pitää varsin todennäköisenä sitä, ettei yhtiön kiinteään toimipaikkaan

¹⁵² Komission asetukset muiden kuin sairauden riskin vähentämiseen ja lasten kehitykseen ja terveyteen viittaavien elintarvikkeita koskevien sallittujen terveystuotteiden luettelosta, annettu 16.5.2012.

¹⁵³ HE 44/2002 vp, s. 106.

¹⁵⁴ KKO 2015:66, kohta 39.

muodostu ollenkaan sen verotettavaa tuloa.¹⁵⁵ Koposen mukaan tapauksessa käsillä olevaa tilannetta tulisi pitää enemmänkin kieltoerehdyksen kuin tahallisuuden kannalta relevanttina. Hän lausuu tapauksesta antamassaan lausunnossa seuraavaa:

Tekijän erilainen näkemys verovelvollisuuden sisällön oikeudellisesta tulkinnasta voi olla merkityksellinen sellaisessa tapauksessa, jossa oikean tulkinnan selvittäminen on erityisen vaikeaa. Tällöin tilannetta ei kuitenkaan arvioida tahallisuuskysymyksenä, vaan oikeuserehdyksenä. Vastuuvapaus edellyttää tällöin rikoslain 4 luvun 2 §:n mukaisen kieltoerehdyksen kriteerien täyttymistä. Vastaavalla tavalla arvioidaan myös laissa sääntelemätön niin sanottu soveltamiserehdys.¹⁵⁶

Koponen käyttää lausunnossaan termiä soveltamiserehdys. Selvyden vuoksi, lainsäätäjä on katsonut, että soveltamiserehdys on kieltoerehdyksen yhteydessä käsiteltävä erehdysäännös. Soveltamiserehdys tarkoittaa havaittujen tosiseikkojen väärää soveltamista lakiin.¹⁵⁷ Siinä tekijä erehtyy tunnusmerkistön edellyttämien tosiseikkojen oikeudellisesta merkityksestä. Lain esitöiden mukaan soveltamiserehdys käsitellään oikeuserehdyksen yhteydessä ja tulkintasuositukset noudattelevat samoja linjoja.¹⁵⁸ Soveltamiserehdystä voidaan pitää kieltoerehdyksen alaan kuuluvana ehdystilanteena.

Koposen linjaus viittaa tulkintaan, jonka mukaan oikeudellisen sääntelyn sisältöä koskeva erehtyminen tulisi käsittää erehdysoppien kannalta relevanttina asiana, eikä rikosoikeudellista tahallisuutta koskevana seikkana. Koposen mukaan tekijän erehtymistä oikeudellisen sääntelyn sisällöstä ei tulisi käsitellä tahallisuuden arviointikriteereistä poikkeamalla.¹⁵⁹ Tällä linjauksella Koponen tarkoittaa, että enemmistö on tehnyt tahallisuutta koskevan arviointinsa sellaisten tahallisuutta koskevien arviointikriteerien pohjalta, jotka eroavat oikeuskäytännön ja oikeuskirjallisuuden mukaisista tahallisuuden arviointia koskevista lähtökohdista.

Koposen mielestä oikeudellisen sääntelyn epätäsmällisyys ja tulkinnanvaraisuus eivät vaikuta rikosvastuusta vapauttavalla tavalla tahallisuuden näkökulmasta. Hän katsoo, että tahallisuusarviointi ei voi perustua siihen, miten tekijä on itse tulkinnut oikeudellisia velvolluuksiaan. Tunnuksmerkistötekijöiden arvioinnissa on korostettava objektiivisia seikkoja. Koponen katsoo, että oikeudellisen sääntelyn epätäsmällisyys ja tulkinnanvaraisuus

¹⁵⁵ Ks. KKO 2017:98, eri mieltä olleen jäsenen lausunto.

¹⁵⁶ KKO 2017:98, eri mieltä olleen jäsenen lausunto.

¹⁵⁷ HE 44/2002 vp, s. 101. Ks. myös Lappi-Seppälä 2004, s. 7.

¹⁵⁸ HE 44/2002 vp, s. 101.

¹⁵⁹ KKO 2017:98, eri mieltä olleen jäsenen lausunto.

tulisivat huomioitavaksi lähinnä laillisuusperiaatteen sekä nyt käsillä olevan kieltoerehdyksen kautta.¹⁶⁰ Koponen arvio mielipiteessään, onko A voinut kieltoerehdyksen käsittämällä tavalla erehtyä pitämään menettelyään sallittavana ja onko erehdystä pidettävä anteeksiannettavana sen vuoksi, että Suomen ja Sveitsin välisen verosopimuksen 7 artikla olisi erityisen vaikeaselkoinen. Koposen mukaan se, mikä on kiinteään toimipaikkaan kohdistettavan verotettavan tulon määrä, on aidosti tulkinnan varainen seikka.¹⁶¹ Tämän tulon tarkkaa euromäärää on hänen mukaansa hankala määrittää. Koponen katsoo, että tällä seikalla ei kuitenkaan ole vaikutusta rikosoikeudellisen vastuun arvioinnin kannalta. Tämä johtuu siitä, että veropetoksen tunnusmerkistön täyttymisessä on kyse velvollisuudesta antaa veroilmoitus veronviranomaiselle eikä verotettavan tulon euromäärän arvioimisesta.¹⁶²

Näyttäisi siis siltä, että tekijän näkemys hänen toimintansa vero-oikeudellisesta sisällöstä on hahmotettavissa kieltoerehdyskysymyksiä ennakkoratkaisun KKO 2017:98 käsittämässä tilanteessa. Kuten todettu Koposen mukaan silloin, kun toiminnan vero-oikeudellisen sisällön selvittäminen on hankalaa, tekijän subjektiivinen käsitys toiminnan vero-oikeudellisesta luonteesta voi nousta merkitykselliseksi. Koposen mukaan tässä tilanteessa tekijän erilainen näkemys toimintansa vero-oikeudellisesta sisällöstä on kuitenkin hahmotettava tahallisuuskysymyksen sijaan kieltoerehdyskysymykseksi. Tutkielman kysymyksenasettelun kannalta huomataan, että esimerkiksi edellisessä ja tässä luvussa selostetun ratkaisun KKO 2017:98 käsittämässä tilanteessa tekijän näkemys hänen toimintansa vero-oikeudellisesta sisällöstä on mahdollista hahmottaa myös kieltoerehdyskysymykseksi.

Koposen ajatusketjussa ilmenee myös se teoreettinen lähtökohta, jonka mukaan kieltoerehdyksen soveltuminen tiettyyn tilanteeseen arvioidaan vasta sen jälkeen, kun tekijän tahallisuuden katsotaan täytyneen. Koponen nimittäin katsoo, että nyt käsillä olevassa tilanteessa tekijä ei voi vapautua rangaistusvastuusta tahallisuuden puuttumisen vuoksi. Koposen mielestä asiassa ei ole kyse myöskään anteeksiannettavasta kieltoerehdyksestä.¹⁶³ Luvussa 2.1 käsitelty rikoksen rakenneoppi tukee Koposen ajatusketjua. Koposen mukaan Suomen ja Sveitsin välisen verosopimuksen 7 artikla ei ole siinä määrin vaikeaselkoinen, että A olisi voinut erehtyä pitämään menettelyään sallittavana ja tätä erehdystä pidettäisiin anteeksiannettavana. Koponen päätyy mielipiteessään siihen, että A on syyllistynyt törkeään

¹⁶⁰ KKO 2017:98, eri mieltä olleen jäsenen lausunto.

¹⁶¹ KKO 2017:98, eri mieltä olleen jäsenen lausunto.

¹⁶² KKO 2017:98, eri mieltä olleen jäsenen lausunto.

¹⁶³ KKO 2017:98, eri mieltä olleen jäsenen lausunto.

veropetokseen laiminlyödessään antaa veroilmoitukset yhtiön Suomeen muodostuneen kiinteän toimipaikan tulojen osalta. Koposen mielestä A on myös menetellyt veron välttämistarkoituksessa.

Koponen korostaa mielipiteessään sitä, että tekijän vastuulle jäävää rikosoikeudellinen tulkinta yhdistettynä oikeudelliseen sääntelyyn kohdistuvaan selonottovelvollisuuteen, voi johtaa hyvinkin ankaraan tahallisuusvastuuseen.¹⁶⁴ Koposen mielipiteessä viitataan tämän jälkeen myös siihen, että kieltoerehdyksen sekä myös tahallisuuden arvioinnissa on annettava merkitystä sille, onko kyseessä yksityishenkilön vai yhtiötä edustavan luonnollisen henkilön toiminnan arviointi.¹⁶⁵ Koposen suhteellisen ankaraan linjaukseen on siis vaikuttanut se seikka, että ennakkoratkaisun kontekstissa verovelvollistahona on ollut yhtiö.

4.3 Milloin rikosnormatiivista tietämättömyyttä on arvioitu kieltoerehdyksen kannalta relevanttina

Koposen tapauksessa KKO 2017:98 omaksuma linjaus ja arvioinnin näkökohdat saavat tukea muualta korkeimman oikeuden oikeuskäytännöstä. Vaikka seuraavissa ennakkoratkaisussa ei ole kyse veropetoksesta, niiden käsittelyn myötä saadaan syvennettyä sitä analysointia, miten korkein oikeus on analysoinut tekijän tietoisuutta normatiivisista seikoista ja virheellistä lain soveltamista kieltoerehdyksen kannalta relevanttina kysymyksenä.

Tapauksessa KKO 2011:23 (ään.) oli ratkaistavana, ovatko vastaajien yhdistyksen nimissä järjestämät pokeritilaisuudet olleet sellaisia arpajaisia, joiden järjestäminen ilman asianmukaista viranomaislupaa täyttää arpajaisrikoksen tunnusmerkistön. Vastaajat olivat pelanneet tiettyä pokeripeliä korteilla ja peliin osallistumisesta oli peritty 50 euron maksu kultakin pelaajalta. 50 euron maksuista kertynyt rahasumma jaettiin turnauksessa parhaiten menestyneiden kesken. Lisäksi kyseisistä pokeriturnauksista oli ilmoitettu internetissä, ja turnaukseen osallistumisen edellytyksenä oli ollut yhdistyksen jäseneksi liittyminen.

Arpajaislain 2 §:n 1 momentin mukaan arpajaisilla tarkoitetaan toimintaa, johon osallistutaan vastiketta vastaan ja jossa osallistuja voi saada kokonaan tai osittain sattumaan perustuvan rahanarvoisen voiton. Silloisen arpajaislain 2 §:n 2 momentin mukaan se, mitä arpajaislaissa säädetään arpajaisista, koskee myös kasinopelien pitämistä yleisön käytettävänä vastiketta

¹⁶⁴ KKO 2017:98, eri mieltä olleen jäsenen lausunto.

¹⁶⁵ Ks. KKO 2017:98, eri mieltä olleen jäsenen lausunto.

vastaan siten, että pelaaja voi saada rahanarvoisen voiton.¹⁶⁶ Näiden lainkohtien lisäksi silloisen rikoslain 17 luvun 16 a §:n 1 kohdan mukaan arpajaisrikokseen syyllistyy se, joka toimeenpanee arpajaiset ilman arpajaislaissa tarkoitettua lupaa.¹⁶⁷ Mainitun kriminalisoinnin taustalla on arpajaislain 6 §:n säännös, jonka mukaan arpajaiset saa lähtökohtaisesti järjestää vain viranomaisen luvalla.¹⁶⁸ Edellä luetellut lainkohdat olivat tapauksessa merkityksellisiä niin tahallisuuden kuin kieltoerehdyksen arvioinnin kannalta.

Helsingin käräjäoikeus katsoi vastaajien syyllistyvän arpajaisrikokseen. Oikeusasteen mukaan toiminnassa oli kyse arpajaislain 2 §:n 1 momentin käsittämästä luvanvaraisesta arpajaistoiminnasta. Helsingin hovioikeus oli asiassa eri mieltä ja katsoi, että syyte on vastaajien tahallisuuden puuttuessa hylättävä. Hovioikeuden mukaan tapauksessa oli kyse tunnusmerkistöerehdyksestä. Korkeimmassa oikeudessa tuli ratkaistavaksi, ovatko pokeritilaisuudet olleet arpajaislain 2 §:n tarkoittamia arpajaisia. Lisäksi mikäli tilaisuuksien katsotaan olevan arpajaisia, tulisi tahallisuuden näkökulmasta linjata, onko vastaajien toiminnassa ollut kyseessä tahallisuuden tai rangaistusvastuun kannalta merkityksellinen tosiasioita tai lainsisältöä koskeva erehdys.

Tutkielman kannalta tapauksesta tekee merkityksellisen perusteluissa mainittu linjaus, jossa korkein oikeus toteaa, että oikeudellisesti merkityksellinen erehtyminen tulee arvioitavaksi kieltoerehdyksenä, eikä tämän katsota poistavan tekijän tahallisuutta.¹⁶⁹ Oikeusaste katsoi, että tapauksessa ei ole kyse tunnusmerkistöerehdyksen kannalta relevantista seikasta, sillä vastaajat ovat olleet tietoisia menettelyn rikosoikeudellisen arvion perusteena olevista tosiseikoista. Korkein oikeus päätyi ratkaisussaan siihen, että nyt käsillä olevassa tilanteessa ei ole kyse myöskään rangaistusvastuusta vapauttavasta kieltoerehdyksestä. Oikeusaste korosti vastaajien selonottovelvollisuutta argumentoiden, että vastaajat olivat osin ammattilaisia pokerinpelaamisessa taikka muutoin töidensä kautta osallistuneet rahapelitoimintaan.¹⁷⁰

¹⁶⁶ Arpajaislain 2 §:n 2 momenttia on muutettu vuonna 2021 ja tätä muutosta koskee HE 135/2021 vp. Nykyisen sanamuodon mukaan mitä tässä laissa säädetään arpajaisista, koskee myös pelikasinotoiminnan harjoittamista sekä kasinopelien, raha- ja tavaravoittoautomaattien ja muiden peliautomaattien ja pelilaitteiden pitämistä yleisön käytettävänä vastiketta vastaan siten, että pelaaja voi saada osittain tai kokonaan sattumaan perustuvan rahanarvoisen voiton.

¹⁶⁷ Tätä lainkohtaa vastaa nykyään asiallisesti rikoslain 17 luvun 16 b §:n 1 kohta.

¹⁶⁸ Lainkohtaa on muutettu ratkaisun antamisen jälkeen vuonna 2016, mutta siinä edelleen säädetään arpajaisten toimeenpanon luvanvaraisuudesta.

¹⁶⁹ KKO 2011:23, kohdat 16 ja 17.

¹⁷⁰ KKO 2011:23, kohta 18.

Ratkaisussa eri mieltä ollut oikeusneuvos Tulokas katsoi, että syytteet tulisi hylätä kieltoerehdyssäännöksen perusteella. Tulokas argumentoi tätä sillä, että rikoslakia sovellettaessa sallitun ja kielletyn menettelyn rajan sekä kiellon syiden pitäisi ilmetä laista niin selvästi, ettei tarvitsisi tehdä laajoja tutkimuksia lakien esivaiheista.¹⁷¹ Linjaus on mielenkiintoinen ottaen huomioon lainvalmisteluaineistossa omaksutun ja oikeuskäytännössä vahvistetun hyvin pidättyvän suhtautumisen kieltoerehdyksen soveltamiseen. Lausutusta tekee mielenkiintoisen myös se, että käsillä olevassa tapauksessa on kyse yhdistyksen nimissä harjoitetusta toiminnasta sekä vastaajat olivat tapauskuvauksen perusteella pokerin pelaamisen ammattilaisia. Tulokkaan voidaan katsoa omaksuneen tapauksessa huomattavasti sallittavamman tulkintalinjan kieltoerehdyksen soveltamiselle verrattuna lainsäätäjän ja lainsoveltajan omaksumaan tulkintaan. Tulokkaan lausunnon valossa myös myöhemmin annetun ennakkoratkaisun KKO 2015:66 lopputulos on verraten ankara. Tapauksessa KKO 2015:66 kieltoerehdys ei nimittäin soveltunut tilanteeseen, jossa tekijänä oli yksityishenkilö.

Tutkimuskysymyksen kannalta havaitaan, että korkein oikeus on arpajaisrikoksen kohdalla arvioinut tietoisuutta normatiivisista seikoista sekä oikeudellisesti merkityksellistä erehtymistä tahallisuuden sijasta kieltoerehdyksen kannalta relevanttina seikkana. Tapaus osoittaa erinomaisesti myös sen, että lainsoveltajalle ei ole selvää, nähdäänkö tekijän käsitys toiminnastaan tahallisuuden vai kieltoerehdyksen kannalta oleellisena kysymyksenä. Edellä todetusti ennen asian käsittelyä korkeimmassa oikeudessa Helsingin hovioikeus nimittäin arvioi, että tapauksen käsittämä tilanne tulisi nähdä tahallisuuden kannalta relevanttina. Korkein oikeus taas katsoi, että tilanne tulee käsittää kieltoerehdyskysymykseksi.

4.4 Kieltoerehdyksen ja tahallisuuden välinen rajanveto

Kieltoerehdyksen ja tahallisuuden välisessä rajanvedossa normatiiviset tunnusmerkistötekijät ovat avainasemassa. Tahallisuuden peittämisperiaatteen nojalla, rikoksentekijän tahallisuuden tulee käsittää tietyn rikostunnusmerkistön osalta sekä deskriptiiviset että normatiiviset tunnusmerkistötekijät.¹⁷² Deskriptiiviset tunnusmerkistötekijät ovat kuvailevia tunnusmerkkejä ja niiden arvioinnissa fokuksessa on se, ovatko asiat todellisuudessa olleet niin kuin tekijä on tunnistanut niiden olevan. Tässä arvioinnissa hyödynnetään aisteilla havaittavissa olevia seikkoja.¹⁷³ Normatiivisten tunnusmerkistötekijöiden osalta taas se, miten tekijä

¹⁷¹ KKO 2011:23, eri mieltä olleen jäsenen lausunto.

¹⁷² Hyttinen 2016a, s. 926.

¹⁷³ Tapani – Tolvanen – Hyttinen 2019, s. 295.

ymmärtää kohteen, on keskeistä. Normatiivisten tunnusmerkistötekijöiden yhteydessä tietyn käsitteen juridinen merkityssisältö on ratkaiseva.¹⁷⁴ Kuten edellä todettu mielenkiinto kohdistuu siihen, onko oikeudellisten toimijoiden ja tekijän käsitys siitä, mitä tunnusmerkistötekijä pitää sisällään ja mikä sen merkitys on, suunnilleen samanlainen.¹⁷⁵ Riittävänä pidetään oikeudellisten toimijoiden ja tekijän käsitysten samansuuntaisuutta.¹⁷⁶ Lisäksi riittävää on myös se, että tekijä on selvillä niistä tosiasiallisista olosuhteista, jotka ovat oikeudellisen arvostelman perustana.¹⁷⁷ Lappi-Seppälä mainitsee vielä kolmannen vaihtoehdon. Hänen mukaansa riittävänä on pidettävä myös sitä, että tekijä on ymmärtänyt tunnusmerkin sosiaalisen merkityssisällön.¹⁷⁸ Vanhemmassa oikeuskirjallisuudessa myös Honkasalo on arvioinut normatiivisia käsitteitä tahallisuuden yhteydessä. Hänen mukaansa normatiivisten tunnusmerkistötekijöiden suhteen riittävää on, että tekijä tuntee ne seikat, jotka ovat lain käsittämälle normatiiviselle käsitteelle oleellisia.¹⁷⁹

Normatiiviset tunnusmerkistötekijät toimivat linkkinä kieltoerehdyksen ja veropetoksen tahallisuusarvioinnin välillä.¹⁸⁰ Normatiivisen tunnusmerkistötekijän takia tekijän näkemys toimintansa vero-oikeudellisesta sisällöstä voidaan nähdä niin tahallisuuden kuin kieltoerehdyksen kannalta olennaisena kysymyksenä. Tällä tarkoitetaan seuraavaa. Veropetoksen rikostunnusmerkistön oikeudellisiin arvostuksiin perustuvilla (normatiivisilla) tunnusmerkistötekijöillä voidaan nähdä olevan vaikutusta tahallisuusarvioinnin kohdistamisessa.¹⁸¹ Veropetoksen rikostunnusmerkistössä luvussa kaksi eriteltyt olosuhdetunnusmerkit ovat sellaisia normatiivisia tunnusmerkistötekijöitä, joiden yhteydessä oikeudellinen arviointi on keskeistä. Tässä arvioinnissa on keskeistä verrata oikeudellisten toimijoiden ja tekijän käsitystä tunnusmerkistötekijän sisällöstä ja merkityksestä, taikka selvittää, onko tekijä selvillä oikeudellisen arvion perusteena olevista tosiasiallisista olosuhteista. Esimerkki tällaisesta normatiivisesta tunnusmerkistötekijästä on RL 29 luvun 1

¹⁷⁴ Tapani 2005, s. 285. Normatiiviset tunnusmerkistötekijät ovat sellaisia, joiden sisällön määrittämisessä juridistekniset termit ovat keskeisiä.

¹⁷⁵ Tapani – Tolvanen – Hyttinen 2019, s. 295. Ks. tunnusmerkkien erottelusta Matikkala 2005, s. 543–544.

¹⁷⁶ HE 44/2002 vp, s. 105. Vastuun syntymisen ei katsota edellyttävän käsitysten täydellistä yhdenmukaisuutta.

¹⁷⁷ HE 44/2002 vp, s. 105.

¹⁷⁸ Lappi-Seppälä 2004, s. 7.

¹⁷⁹ Honkasalo 1967, s. 105–106. Honkasalo viittaa paralleeliarvostukseen. Tässä arvioissa maallikon käsitystä normatiivisesta tunnusmerkistöstä verrataan siihen, mitä lainsäätäjällä on käsitteellä tarkoitettu. Ks. myös Matikkala 2005, s. 560. Paralleeliarvostus on Edmund Mezgerin kehittämä oppi.

¹⁸⁰ Samansuuntaisesti Koponen 2002, s. 297.

¹⁸¹ Koponen 2002, s. 296–297.

§:n 1 kohdassa ilmaistu väärä tieto. Tunnuksmerkistön analysoinnin kannalta on keskeistä arvioida, milloin tekijä tietää, että hänen antamansa tieto on väärä.

Normatiivisilla tunnusmerkistötekijöillä operoiminen veropetoksen kohdalla johtaa väistämättä tilanteeseen, jossa rikoksen tahallisuusarviointiin sekoittuu objektiivisia piirteitä.¹⁸² Arvioinnissa objektiivisesti tarkasteltavissa olevat ja ulkoisesti havaittavat seikat voivat olla ainoa luotettava perusta tekijän tahallisuuden subjektiivisen puolen arviointiin.¹⁸³ Normatiivisten tunnusmerkistötekijöiden arvioinnin suhteen tahallisuuden täyttymisessä on arvioitava tekijän ymmärrystä menettelynsä oikeudellisesta merkityksestä. Kuten tapaus KKO 2017:98 osoittaa, tekijän rikosnormatiivinen tietämättömyys voi tulla arvioitavaksi niin tahallisuuden kuin kieltoerehdyksen kannalta relevanttina seikkana.

Tapaukset KKO 2011:23 ja KKO 2015:66, sekä Kopen tapauksesta KKO 2017:98 antama mielipide viittaavat tulkintaan, jonka mukaan tietämättömyys lain sisällöstä, sekä säännösten virheellinen soveltaminen tiedossa oleviin tosiseikkoihin tulisi nähdä kieltoerehdyksen kannalta relevanttina kysymyksenä. Tätä linjausta tukevia kannanottoja on esitetty myös oikeustieteilijöiden keskuudessa. Matikkala on katsonut että, erehdys teon oikeudenvastaisuudesta eli kieltoerehdys, ei vaikuta tahallisuuteen. Matikkalan mukaan teon oikeudenvastaisuus ei voi olla tahallisuuden kohteena.¹⁸⁴ Myös Kallio on katsonut, että tietämättömyyttä lain sisällöstä ja lain virheellistä soveltamista tekijän tiedossa oleviin tosiseikkoihin ei pääsääntöisesti arvioida tahallisuuskysymyksenä.¹⁸⁵ Kallio perustelee näkemystään samoin kuin Matikkala, sillä hänen mukaansa teon oikeudenvastaisuus ei ole tahallisuuden kohde.¹⁸⁶ Kallio katsoo, että näitä seikkoja tulisi arvioida kieltoerehdyksenä. Korkeimman oikeuden oikeuskäytännöstä voidaan löytää seuraava ennakkoratkaisu, joka tukee tätä tulkintaa.

Tapauksessa KKO 2017:56 oli kyse siitä, että A oli Uber-mobiilisovelluksen kautta ajanut autollaan henkilökuljetuksia korvausta vastaan. A ei ollut hankkinut toimintaa harjoittaakseen lainkaan viranomaislupia. Asiassa olikin ratkaistavana, onko A harjoittanut ammattimaista

¹⁸² Koponen 2002, s. 303.

¹⁸³ Koponen 2002, s. 308.

¹⁸⁴ Matikkala 2005, s. 587.

¹⁸⁵ Kallio 2023b, s. 41.

¹⁸⁶ Kallio 2023b, s. 41.

henkilöliikennettä ilman taksiliikennelain käsittämää taksilupaa. Silloisen taksiliikennelain¹⁸⁷ 28 §:n 1 momentin mukaan, joka harjoittaa ammattimaista henkilöliikennettä henkilöautolla ilman tässä laissa edellytettyä taksilupaa -- on tuomittava luvattoman taksiliikenteen harjoittamisesta sakkoon tai vankeuteen enintään kuudeksi kuukaudeksi. Taksiliikennelain 3 §:ssä määritellään käsite ammattimainen henkilöiden kuljettaminen sekä 4 §:ssä säädetään siitä, että ammattimainen henkilöiden kuljettaminen vaatii taksiluvan. Nämä lainkohdat olivat tapauksessa merkityksellisiä arvioidessa A:n rangaistusvastuuta ja sitä, olisiko A rangaistusvastuuta vapaa kieltoerehdyksen perusteella.

Asiaa käsitelleen Espoon käräjäoikeuden mukaan A oli harjoittanut ammattimaista henkilöliikennettä ilman taksiliikennelain käsittämää lupaa ja oikeusaste tuomitsi hänet luvattoman taksiliikenteen harjoittamisesta. Myös Helsingin hovioikeus päätyi siihen, että menettelyssä oli kyse luvattoman taksiliikenteen harjoittamisesta. Hovioikeuden mukaan, mikäli A olisi perehtynyt taksiliikennelain sisältöön, hänellä olisi ollut perusteltu aihe olettaa hänen menettelynsä olevan taksiliikennelain tarkoittamalla tavalla ammattimaista ja tämän johdosta rangaistavaa. Lisäksi hovioikeuden mukaan sitä, että tekijä soveltaa säännöksiä virheellisesti tiedossaan oleviin tosiasioihin, ei voida pitää vastuuvapauden tuottavana kieltoerehdyksenä. Hovioikeuden mukaan käsillä olevassa tilanteessa ei ollut kyse anteeksiannettavasta kieltoerehdyksestä.

Tapauksessa korkein oikeus hyväksyi hovioikeuden tuomion perustelut sen osalta, kun hovioikeus katsoi A:n menettelyn täyttävän luvattoman taksiliikenteen harjoittamisen tunnusmerkistön. Korkein oikeus hyväksyi tuomion perustelut myös sen suhteen, että käsillä ei ole vastuuvapauden tuottava kieltoerehdys. Korkein oikeus linjasi, että luvattoman taksiliikenteen harjoittamisen suhteen tietämättömyys lain sisällöstä, sekä säännösten virheellinen soveltaminen tiedossa oleviin tosiseikkoihin on kieltoerehdyksen kannalta relevantti kysymys. Rikosnormatiivinen erehtyminen ja tietämättömyys tulisi siis nähdä kieltoerehdyksen alaan kuuluvana. Tapauksessa omaksuttu tulkinta on näin ollen yhteneväinen tapausten KKO 2011:23 ja KKO 2015:66 kanssa, sekä Kuposen tapauksesta KKO 2017:98 antaman eriävän lausunnon kanssa.

¹⁸⁷ Taksiliikennelaki on kumottu lailla liikenteen palveluista, joka tuli voimaan 1.7.2018. Korkeimman oikeuden ratkaistavana olleessa asiassa A:n oli harjoittanut kuvattua toimintaa aikavälillä 27.7.-29.8.2015.

5 Tekijän näkemys toimintansa vero-oikeudellisesta sisällöstä tahallisuuskysymyksenä

5.1 Lähtökohdat

Edellisessä luvussa käsiteltiin ennakkoratkaisuja, joissa korkein oikeus on pitänyt tietoisuutta normatiivisista seikoista sekä virheellistä lain soveltamista kieltoerehdyksen kannalta relevanttina kysymyksenä. Tutkielman kannalta keskeisessä ennakkoratkaisussa KKO 2017:98 korkeimman oikeuden enemmistö piti kuitenkin näitä seikkoja tahallisuuden kannalta merkityksellisinä. Oikeustieteilijöistä esimerkiksi Tolvanen on katsonut, että tilanteissa, joissa tekijä soveltaa hänen tiedossaan oleviin tosiseikkoihin rikoslain ulkopuolista säännöstä ja tätä soveltamista arvioidaan rikosvastuun kannalta, säännösten virheellinen soveltaminen olisi perusteltua nähdä tahallisuuskysymyksenä.¹⁸⁸ Tällainen soveltamistilanne on ollut käsillä esimerkiksi tapauksen KKO 2017:98 tilanteessa ja on yleinen veropetoksessa, jossa normatiiviset tunnusmerkistötekijät saavat tarkemman sisältönsä rikoslain ulkopuolisesta joko kansallisesta tai kansainvälisestä lainsäädännöstä.

Myös Tapanin mukaan veropetoksen tahallisuusarvioinnin yhteydessä verovelvollisen erehtyminen menettelynsä lainmukaisuudesta tulisi arvioitavaksi kieltoerehdyssäännöksen näkökulmasta pelkästään poikkeustapauksissa.¹⁸⁹ Tapani mainitsee tähän arviointiin vaikuttavina seikkoina muun muassa verovelvollisen asiantuntemuksen, aseman, sekä muut vastaavat seikat.¹⁹⁰ Toisin sanoen Tapanin mukaan veropetoksen yhteydessä tekijän tietoisuus normatiivisista seikoista sekä virheellinen lain soveltaminen tulisi ratkaista ensi sijassa tahallisuuskysymyksenä. Tolvanen ja Tapani ovat katsooneet, että suurin osa soveltamiserehdyksenä arvioitavista tilanteista olisi perusteltua arvioida suoraan tahallisuuden kannalta relevantteina. He jatkavat, että näitä ei olisi syytä pakottaa kieltoerehdyssäännöksen alle.¹⁹¹ Tolvasen ja Tapanin viitoittamaa linjausta voidaan analysoida tapauksen KKO 2017:92 avulla.

Ratkaisussa KKO 2017:92 tilanne oli seuraava. A:n, joka oli toiminut vuosina 2007–2009 Itä-Suomen syyttäjänviraston johtavana kihlakunnansyyttäjänä ja vuosina 2010–2017

¹⁸⁸ Tolvanen 2018, s. 304.

¹⁸⁹ Tapani 2016a, s. 194.

¹⁹⁰ Tapani 2016a, s. 194.

¹⁹¹ Tapani – Tolvanen – Hyttinen 2019, s. 306.

Valtakunnansyyttäjänvirastossa valtakunnansyyttäjänä, katsottiin osallistuneen päätöksentekoon, johon hän oli ollut esteellinen. Esteellisyys oli perustunut hallintolain 27 §:n 1 momenttiin, kun A oli osallistunut sellaisten koulutushankinta-asioiden päätöksentekoon, jotka olivat koskeneet häntä itseään sekä virastojen henkilökuntaa.¹⁹² Tapauksessa vaadittiin rangaistusta ensisijaisesti tahallisuudesta virkavelvollisuuden rikkomisesta sekä toissijaisesti tuottamuksellisesta virkavelvollisuuden rikkomisesta.

Tapauksessa A oli hankkinut X Oy:ltä syyttäjälaitokselle koulutusta. A:n veli oli ollut yksi X Oy:n perustajista, sekä hankintojen aikaan myös X Oy:n enemmistöosakas ja hallituksen puheenjohtaja. Asiassa oli ratkaistavana tahallisuuskysymyksen ohella se, onko syyteoikeus vanhentunut, onko A ollut esteellinen osallistumaan koulutushankinta-asioiden käsittelyyn, sekä onko A menetellyt virkavelvollisuuden vastaisesti. Näiden kysymysten jälkeen oli ratkaistavana, onko A:n menettely ollut tahallista vai tuottamuksellista.¹⁹³ Tutkielman kannalta on kuitenkin keskeistä arvioida pelkästään korkeimman oikeuden tahallisuutta koskevia linjauksia.

Tapauksessa tahallisuuden kannalta relevantit säännökset ilmenevät edellä mainitusta hallintolain 27 §:stä sekä hallintolain 28 §:n 1 momentin 5 kohdasta. Jälkimmäisen lainkohdan mukaan virkamies on esteellinen, jos hän tai hänen 2 momentin 1 kohdassa tarkoitettu läheisensä on hallituksen, hallintoneuvoston tai niihin rinnastettavan toimielimen jäsenenä taikka toimitusjohtajana tai sitä vastaavassa asemassa sellaisessa yhteisössä, säätiössä, valtion liikelaitoksessa tai laitoksessa, joka on asianosainen tai jolle asian ratkaisusta on odotettavissa erityistä hyötyä tai vahinkoa. Hallintolain käsittämä läheinen on muun muassa virkamiehen sisarus.¹⁹⁴

Korkeimman oikeuden argumentoinnin mukaan edellä mainitut A:n menettelyyn soveltuneet hallintolain säännökset eivät ole olleet tulkinnanvaraisia. Oikeusasteen mukaan tästä johtuen A ei ole voinut tahallisuuden poistavalla tavalla erehtyä siitä, että hänen osallistumisensa asioita koskevaan päätöksentekoon on sallittua.¹⁹⁵ Korkeimman oikeuden tahallisuutta koskevasta

¹⁹² Hallintolain 27 §:n 1 momentin mukaan virkamies ei saa osallistua asian käsittelyyn eikä olla läsnä sitä käsiteltäessä, jos hän on esteellinen.

¹⁹³ Syyttäjä vaati asiassa rangaistusta sekä virkavelvollisuuden rikkomisesta että toissijaisesti tuottamuksellisesta virkavelvollisuuden rikkomisesta. Asiassa oli näiden kysymysten jälkeen kyse myös seuraamuksen määräämisestä.

¹⁹⁴ Hallintolain 28 §:n 2 momentin 1 kohdan mukaan läheisellä tarkoitetaan 1 momentissa mm. virkamiehen sisarusta.

¹⁹⁵ KKO 2017:92, kohta 66.

argumentaatiosta voidaan tulkita, että osallistuessaan hankinta-asioiden käsittelyyn ja päätöksentekoon A:n on täytynyt pitää varsin todennäköisenä sitä, että A:n veljen asema X Oy:ssä on täyttänyt hallintolain 28 §:n 1 momentin 5 kohdan esteellisyysperusteen. Tällä argumentoinnilla korkeimman oikeuden voidaan katsoa linjanneen, että tietoisuus normatiivisista seikoista ja virheellinen lainsoveltaminen tulee arvioitavaksi tahallisuuskysymyksenä. Näin ollen tapauksessa omaksuttu linjaus on yhtenevä tutkielman kannalta keskeisen ennakkoratkaisun KKO 2017:98 enemmistön mielipiteen kanssa. Tapauksesta KKO 2017:92 voidaan tulkita, että virkavelvollisuuden rikkomisen osalta korkein oikeus on ulottanut tahallisuusarvioinnin koskemaan normatiivisia seikkoja.

5.1.1 Selonottovelvollisuuden roolista

Tulee huomata, että normatiiviset tunnusmerkistötekijät ovat yhteydessä selonottovelvollisuuteen. Selonottovelvollisuus muodostuu sekä tahallisuuden että kieltoerehdysten kannalta olennaiseksi. Tämä ilmenee myös Koposen mielipiteestä ja enemmistön argumentaatiosta tapauksessa KKO 2017:98, joissa molemmissa verovelvolliselle asetetaan selonottovelvollisuus koskien normatiivisia tunnusmerkistötekijöitä. Seuraavaksi käsitellään lyhyesti selonottovelvollisuutta. Käsittely keskittyy siihen, voidaanko selonottovelvollisuudella nähdä olevan vaikutusta siihen rajanvetoon, nähdäänkö tekijän näkemys toimintansa vero-oikeudellisesta sisällöstä tahallisuus- vai kieltoerehdyskysymyksenä.

Vaikka veropetoksen osalta tekijän selonottovelvollisuudesta ei ole säädetty lainsäädännön tasolla, on korkein oikeus tahallisuutta koskevissa linjauksissaan edellyttänyt tekijältä selvitystoimia tapauksen kannalta olennaisista faktoista tai oikeudellisesta arvioinnista.¹⁹⁶ Veropetoksen yhteydessä tahallisuuden arvioinnissa käytetäänkin usein apuna kaksinkertaista tulkintaoperaatiota. Tässä tulkintaoperaatiossa on ensinnäkin arvioitava verovelvollisen tietoisuutta tosiasiallisista tapahtumista eli niistä tosiseikoista, joilla tiedon oikeellisuus määritellään vero-oikeudellisessa kontekstissa. Toiseksi näitä tosiseikkoja peilataan vero-oikeudellisiin sääntöihin. Näin suoritettussa arvioinnissa tekijän tulee mieltää todennäköisyystahallisuuden näkökulmasta antamansa tieto varsin todennäköisesti vääräksi suhteessa relevanttiin vero-oikeudelliseen sääntelyyn.¹⁹⁷ Tekijällä on vastuu siitä, että hän

¹⁹⁶ Koponen 2007, s. 52.

¹⁹⁷ Keskeiset rikokset / Tapani – Hyttinen 2023, s. 687; Rikosoikeus / Hakamies 2022, s. 970.

tulkitsen oikein relevantteja vero-oikeudellisia säännöksiä.¹⁹⁸ Selonottovelvollisuus kohdistuu molempaan edellä eriteltyyn kaksinkertaisen tulkintaoperaation nojalla huomioon otavaan seikkaan eli niihin tosiseikkoihin, joilla tiedon oikeellisuus määritellään, sekä relevanttiin vero-oikeudelliseen lainsäädäntöön.

Veropetoksen yhteydessä selonottovelvollisuus kohdistuu siis niihin tietoihin, mitä tekijä antaa veroviranomaiselle sekä siihen tulkintaan, minkä tekijä on tehnyt voimassa olevasta vero-oikeudellisesta lainsäädännöstä. Tällaisia tietoja eli deskriptiivisiä olosuhteita¹⁹⁹ ovat esimerkiksi veroilmoituksilla veronsaajalle annettavat tiedot yhtiön tuloverotuksesta, arvonlisäverotuksesta taikka ennakkoerinnästä. Vero-oikeudellisesti merkittävän lainsäädännön osalta selonottovelvollisuus kohdistuu normatiivisiin tunnusmerkistötekijöihin²⁰⁰ eli tekijän tietoisuuden vero-oikeudellisesti relevantin lainsäädännön sisällöstä. Kansallisen lainsäädännön osalta esimerkiksi tulovero- ja arvonlisäverolain säännökset edustavat tällaista vero-oikeudellisesti relevanttia lainsäädäntöä. Kansainvälisen sääntelyn osalta taas esimerkiksi valtioiden välisten verosopimusten sisältö on merkityksellinen. Koska etenkin kansainvälisessä yritysverotuksessa verosopimuksilla on suuri merkitys, yhtiön harjoittaessa kansainvälistä liiketoimintaa selonottovelvollisuus ulottuu usein normatiivisten tunnusmerkistötekijöiden osalta kansallisia sääntöjä pidemmälle.

5.1.2 Selonottovelvollisuuteen liittyviä kannanottoja oikeuskäytännöstä

Yritystoiminnassa tehdyssä veropetoksessa selonottovelvollisuuden taso ja laajuus näyttävät eri tavalla kuin veropetoksessa, joka tehdään liiketoiminnan ulkopuolella. Tämä tarkoittaa, että yksityishenkilölle asetettava selonottovelvollisuus henkilöverotuksen piirissä tehdyssä veropetoksesta voi muodostua erilaiseksi kuin sen henkilön, johon vastuu oikeushenkilön sisällä kohdistetaan liiketoiminnassa tehdystä veropetoksesta. Voidaan pitää oikeustajun mukaisena asettaa ammattimaisesti toimivalle taholle korkeampi selvillä oloa koskeva velvoite toimintaa koskevista oikeudellisista säännöistä. Näin ollen sekä normatiivisten että deskriptiivisten tunnusmerkistötekijöiden valossa yritystoiminnassa tehdyssä veropetoksessa selonottovelvollisuuden taso voi nousta hyvin korkealle. Kyseinen linjaus on vahvistettu myös tapauksen KKO 2017:98 eri mieltä olleen jäsenen lausunnossa, jossa todetaan seuraavaa:

¹⁹⁸ Talousrikokset / Sahavirta 2007, s. 218.

¹⁹⁹ Hyttinen 2016a, s. 924.

²⁰⁰ Hyttinen 2016a, s. 927.

Tässä asiassa arvioitavana olevat verotusta varten säädetyt velvollisuudet ovat kohdistuneet A:n edustaman yhtiön laajamittaiseen kansainväliseen liiketoimintaan. Selvänä on pidettävä, että tällaisessa liiketoiminnassa velvollisuus sääntelyn sisällön ja tulkinnan selvittämiseen tulee olla laajempi kuin ratkaisun KKO 2015:66 tarkoittamassa tilanteessa.²⁰¹

Tätä linjausta voidaan pitää onnistuneena. Yksityishenkilölle asetettava tietoisuuden taso niistä tosiseikoista, jotka vaikuttavat toiminnan oikeudelliseen arviointiin on luonnollisesti asetettava matalammalle kuin henkilölle, joka edustaa kansainvälistä liiketoimintaa harjoittavaa yhtiötä. Tapauksessa KKO 2017:98 selonottovelvollisuus kohdistuu etenkin Suomen ja Sveitsin välisen verosopimuksen 7 artiklan 1 kohdan määräyksen. Koposen mielipiteessä julkilausutut seikat ilmentävät sitä, että korkein oikeus on tapauksen KKO 2017:98 tahallisuuden arviointiin liittyvässä argumentaatioissaan antanut merkitystä myös selonottovelvollisuudelle.

Koposen perusteluissa mainitussa ennakkoratkaisussa KKO 2015:66 linjattiin, että yksityishenkilön selonottovelvollisuus olisi täyttynyt siinä tapauksessa, että tekijä olisi pyrkinyt selvittämään menettelyn oikeudellista arvioita Fimealta tai Tullilta.²⁰² Tekijän omia selvityksiä, jotka kohdistuivat komission asetukseen sekä asetusta koskevaan lehtikirjoitteluun ei pidetty tapauksessa riittävinä selonottovelvollisuuden täyttymisen kannalta. Myös tapauksen KKO 2017:98 enemmistön perusteluista ilmenee selonottovelvollisuutta korostavia näkökohtia. Korkein oikeus nimittäin arvioi sitä, onko A:n lainopilliselta avustajalta saaduilla kiinteän toimipaikan arviointia koskevilla ohjeilla merkitystä A:n selonottovelvollisuuden kannalta. Oikeusaste päätyi asettamaan A:lle verraten ankaran selonottovelvollisuuden, jota ei riittänyt täyttämään se, että hän oli tiedustellut lainopilliselta avustajaltaan kiinteän toimipaikan arvioimisen perusteita. Korkeimman oikeuden mukaan A ei voi vedota tietämättömyyteensä sen vuoksi, että hän on saanut virheellisiä neuvoja yksityiseltä taholta.²⁰³ Tapauksessa KKO 2017:98 omaksutun linjauksen voidaan nähdä olevan yhtenäinen ennakkoratkaisun KKO 2015:66 näkökulman kanssa. Molemmat ilmentävät tulkintaa, jonka mukaan menettelyn oikeellisuutta tulisi selvittää viranomaistaholta. Tapauksessa KKO 2015:66 viitataan siihen, että tekijän olisi tullut selvittää asiaa Fimealta tai Tullilta. Tapauksessa KKO 2017:98 taas korostetaan, että yksityiseltä taholta saaduilla neuvoilla ei ole merkitystä tekijän selonottovelvollisuuden täyttymisen suhteen.

²⁰¹ KKO 2017:98, eri mieltä olleen jäsenen lausunto.

²⁰² KKO 2015:66, kohta 29.

²⁰³ KKO 2017:98, kohta 45.

Kieltoerehdyksen osalta lainsäätäjä on katsonut, että jokaisen tulee pääsääntöisesti olla selvillä omaa alaansa koskevista erityismääräyksistä myös siinä tapauksessa, että nämä määräykset mutkikkaita ja tulkinnanvaraisia.²⁰⁴ Lisäedellytyksenä on, että tällainen selvitysvelvollisuus käsittää lakitekstin sisällön, oikeuskäytännön sekä lain esityöt.²⁰⁵ Lainsäätäjä viittaa ammattimaisesti toimivan tahon laajan selonottovelvollisuuden käsittävän tilanteet, joissa rikoslain säännös saa sisällön niin kansallisesta aineellisesta oikeudesta kuin EU-oikeudesta.²⁰⁶ Tämä linjaus on tutkielman aiheen kannalta merkityksellinen, sillä se asettaa erittäin korkean kynnyksen kieltoerehdyksen soveltamiselle vastuusta vapauttavana perusteena yritystoiminnassa tehdyssä veropetoksessa. Esimerkiksi Kallio on huomauttanut, että selonottovelvollisuutta, joka on kehittynyt korkeimman oikeuden ratkaisukäytännössä ja joka kohdistuu myös elinkeinotoiminnan ulkopuolelle, voitaisiin pitää joissain tilanteissa kohtuuttomana.²⁰⁷ Tutkielman kannalta on tarpeen huomata, että tekijälle asetettava selonottovelvollisuus vaikuttaa ensinnäkin tahallisuuden täyttymiseen sekä toisaalta kieltoerehdyksen soveltumista koskevaan arviointiin. Selonottovelvollisuuden johdosta rangaistusvastuu liiketoiminnassa tehdyssä veropetoksessa on hyvin ankara ja vastuusta vapautumisen kynnys on korkealla.

5.2 Milloin rikosnormatiivista tietämättömyyttä on arvioitu tahallisuuden kannalta relevanttina

Tapaukset KKO 2017:92 ja KKO 2017:98 osoittavat, että oikeuskäytännössä tahallisuusarvio on ulotettu koskemaan normatiivisia seikkoja. Korkein oikeus on näissä tapauksissa katsonut, että erehtyminen rikoslain ulkopuolisen säännöksen soveltamisessa arvioidaan tahallisuuskysymyksenä.²⁰⁸ Luvussa neljä käsitellyn näkökulman mukaan normatiiviset seikat sekä lain tuntemattomuus ja virheellinen lainsoveltaminen olisi nähtävä kieltoerehdyksen kannalta relevanttina, eikä näitä tulisi käsittää tahallisuuskysymyksen kannalta olennaisiksi asioiksi.²⁰⁹ Myös tapauksen KKO 2017:98 eri mieltä olleen jäsenen mielipiteessä korostetaan edellisessä luvussa omaksuttua näkökulmaa, sillä Koponen katsoi väärän lain soveltamisen ja tämän anteeksiannettavuuden olevan kieltoerehdyksen kannalta relevantteja seikkoja.

²⁰⁴ Korkein oikeus viittasi tähän lain esitöissä mainittuun myös ratkaisun KKO 2015:66 perusteluissa, vaikka kyseinen ratkaisu koski luonnollisen henkilön tekemää rikosta. Ks. Kallio 2023b, s. 43.

²⁰⁵ HE 44/2002 vp, s.107.

²⁰⁶ HE 44/2002 vp, s.107.

²⁰⁷ Kallio 2016, s. 18.

²⁰⁸ Tolvanen 2018, s. 304.

²⁰⁹ Tolvanen 2018, s. 300.

On mielenkiintoista huomata, että ratkaisukäytännössä eri oikeusasteet ovat tulkinneet saman asian yhteydessä samoja tosiseikkoja niin tahallisuuden kuin kieltoerehdyksen kannalta relevantteina. Tällainen tilanne oli käsillä esimerkiksi edellä käsitellyssä ennakkoratkaisussa KKO 2011:23, jossa hovioikeus arvioi tapausta tahallisuuden kannalta relevantiksi. Korkein oikeus taas katsoi, että oikeudellisesti merkityksellinen erehtyminen tulee arvioitavaksi kieltoerehdyksenä. Tämä osoittaa sen, että rajanveto sen suhteen, onko tietoisuus normatiivisista seikoista ja virheellinen lain soveltaminen tahallisuuden vai kieltoerehdyksen suhteen relevantti, ei ole lainsoveltajille selvä. Seuraavaksi käsiteltävä tapaus KKO 2008:90 on esimerkki ennakkoratkaisusta, jossa tahallisuusarvio ulotetaan normatiivisiin seikkoihin.

Tapauksessa KKO 2008:90 oli kyse siitä, että kärjätuomari X oli hänen ratkaistavanaan olleessa riita-asiassa hankkinut kantajaa koskevan rikosrekisteriotteen ilman, että tämä oli varannut asianosaisille tilaisuuden lausua todisteesta tai tiedustellut asianosaisilta heidän kantaansa todisteen hankinnasta. Kärjäoikeuden pääkäsitelyssä ei ollut käsitelty rikosrekisteriotteesta ilmeneviä tietoja, eikä asianosaisille ollut ilmoitettu rikosrekisteriotteen hankinnasta. Näistä seikoista huolimatta kärjäoikeuden tuomion perusteluissa oli hyödynnetty tämän rikosrekisteriotteen sisältämiä tietoja. Lisäksi kärjätuomari X oli perustanut tuomion seikkaan, johon asianosaiset eivät olleet vedonneet. Selvyden vuoksi, X:n ratkaisemana ollut riita-asia oli koskenut syyttömästi pidätetylle vapauden menetyksen johdosta maksettavaa korvausta, joka maksetaan valtion varoista. Tapauksessa A oli kanneteitse vaatinut valtiolta tätä korvausta.²¹⁰

Tapauksessa X:lle vaadittiin rangaistusta rikoslain 40 luvun 9 §:n käsittämästä virkavelvollisuuden rikkomisesta.²¹¹ Ratkaisussa ne säännökset, joita virkatoiminnassa tulee noudattaa ja joiden laiminlyömistä voidaan arvioida virkavelvollisuuden rikkomisena löytyvät oikeudenkäymiskaaresta. Silloisen OK 17 luvun 8 §:n²¹² mukaan riita-asiassa, jossa sovinto on sallittu tuomioistuin ei saa vastoin asianosaisten yhteistä tahtoa omasta aloitteestaan määrätä uutta todistajaa kuulusteltavaksi tai asiakirjaa esitettäväksi. Lisäksi OK 24 luvun 2 §:n 1

²¹⁰ Tolvanen 2018, s. 298.

²¹¹ Lainkohdan mukaan, jos virkamies virkaansa toimittaessaan tahallaan muulla kuin edellä tässä luvussa tai 11 luvun 9 a §:ssä säädetyllä tavalla rikkoo virkatoiminnassa noudatettaviin säännöksiin tai määräyksiin perustuvan virkavelvollisuutensa, eikä teko huomioon ottaen sen haitallisuus ja vahingollisuus ja muut tekoon liittyvät seikat ole kokonaisuutena arvostellen vähäinen, hänet on tuomittava virkavelvollisuuden rikkomisesta sakkoon tai vankeuteen enintään yhdeksi vuodeksi.

²¹² Tapauksessa mainitaan oikeudenkäymiskaaren 17 luvun 8 §. Oikeudenkäymiskaaren 17 lukua on uudistettu vuonna 2015 eli ratkaisun antamisen jälkeen. Ennakkoratkaisussa mainittua lainkohtaa vastaava pykälä löytyy nykyään oikeudenkäymiskaaren 17 luvun 7 §:stä.

momentin mukaan tuomiossa saadaan pääsääntöisesti ottaa huomioon vain se oikeudenkäyntiaineisto, joka on esitetty pääkäsitelyssä.

Tapauksessa oli riidatonta, että X on toiminut näiden oikeudenkäymiskaaren käsittämien säännösten vastaisesti ja rikkonut virkavelvollisuutensa. Tämän vuoksi tapauksessa tuli arvioitavaksi X:n toiminnan ilmentävä tahallisuus. Tahallisuuden näkökulmasta X on ollut tietoinen ensinnäkin siitä, että hän on hankkinut kyseisen rikosrekisteriotteen riita-asian todisteeksi. Toiseksi X on myös tiennyt, että hän on hankkinut rikosrekisteriotteen tiedustelematta asianosaisten kantaa todisteen hankinnasta. Kolmanneksi X on tiennyt, että tätä todistetta käytetään tuomion perusteena.²¹³ Korkeimman oikeuden argumentaation mukaan, tekijän tuomitseminen tahallisesta virkavelvollisuuden rikkomisesta on mahdollista, jos tekijä on arvioitavana olevassa tilanteessa tarkoittanut menettellä lain vastaisesti tai että hänen on ainakin täytynyt mieltää menettelevänsä lain vastaisesti.²¹⁴ Toisin sanoen oikeusaste katsoi, että tahallisuuden tulee kattaa myös tietoisuus menettelyn lainvastaisuudesta. Rangaistavuuden edellytykseksi on asetettu se, että tuomarin näytettäisiin toimineen tarkoituksellisesti tai tietoisesti lainvastaisesti.

Tapauksessa korkein oikeus ei ottanut suoranaisesti kantaa tahallisuuden ja kieltoerehdyksen väliseen suhteeseen, sillä oikeusaste ei julkilausunut sitä pohdintaa, mitä se on käynyt tahallisuuden ja kieltoerehdyksen soveltamisen välillä. Ratkaisun perusteella voidaan kuitenkin katsoa, että virkarikosten yhteydessä tietoisuus lain sisällöstä ja virheellinen lain soveltaminen on tahallisuuden, ei kieltoerehdyksen, kannalta relevantti kysymys.²¹⁵ Ennakkoratkaisussa KKO 2008:90 on päädytty tahallisuuden arvioinnin suhteen samaan lopputulokseen kuin tapauksessa KKO 2017:92²¹⁶ sekä tapauksessa KKO 2017:98 ilmenevän enemmistön mielipiteen kanssa. Lisäksi ennakkoratkaisujen KKO 2008:90 ja KKO 2017:92 perusteella voidaan arvioida, että virkavelvollisuuden rikkomisessa normatiivisen erehtymisen tilanteet olisi perusteltua nähdä tahallisuuskysymyksinä.

Palataan tutkielman kannalta relevanttiin ennakkoratkaisuun KKO 2017:98. Siitä voidaan havaita, miten normatiiviset tunnusmerkistötekijät nousevat tekijän tahallisuuden arvioinnissa keskeiselle sijalle ja miten lainsoveltaja arvioi tilannetta, jossa tekijä soveltaa rikoslain

²¹³ Tolvanen 2018, s. 299. Tolvanen erittelee nämä kolme seikkaa, jotka viittaavat niihin tahallisuuden kannalta relevantteihin tosiseikkoihin.

²¹⁴ KKO 2008:90, kohta 7.

²¹⁵ Kallio – Rikander 2021, s. 350.

²¹⁶ Ks. Kallio 2023a, s. 41–42.

ulkopuolisia säännöksiä käsillä oleviin tosiseikkoihin. Tapauksessa tahallisuusarvioinnin kannalta relevantti veropetoksen olosuhdetunnusmerkin tarkempi sisältö ilmeni kansainvälisestä vero-oikeudellisesta lainsäädännöstä. Ennakkoratkaisussa Suomen ja Sveitsin välisen verosopimuksen 5 ja 7 artiklat olivat sellaisia normatiivisia tunnusmerkistötekijöitä, jotka olivat relevantteja verovelvollisen tahallisuuden arvioinnin kannalta.

Tapaukset KKO 2008:90, KKO 2017:92, sekä korkeimman oikeuden enemmistön omaksuma kanta ratkaisussa KKO 2017:98 viittaavat tulkintaan, jonka mukaan tekijän tietoisuutta normatiivisista seikoista sekä säännösten virheellistä soveltamista tiedossa oleviin tosiseikkoihin arvioidaan tahallisuuden kannalta relevanttina kysymyksenä. Lisäksi virkavelvollisuuden rikkomisen osalta tapaus KKO 2017:92 vahvisti tapauksessa KKO 2008:90 omaksutun linjauksen, jonka mukaan tahallisuuteen kuuluvan tietoisuuden tulee kohdistua virkavelvollisuuksiin. Tapaus KKO 2017:92 vahvisti myös sen, että virkarikosten osalta tietoisuus lain sisällöstä ja virheellinen lainsoveltaminen on tahallisuuden kannalta relevantti kysymys.²¹⁷

Myös Ruotsalaisessa oikeuskirjallisuudessa on käyty keskustelua siitä, miten normatiivinen erehtyminen tulisi rikosoikeudellisesti hahmottaa. Ruotsissa tahallisuutta on arvioitu etenkin lainsoveltajan toimesta objektiivisesti ja ankarasti.²¹⁸ Siellä tunnusmerkistötekijän tulkinnan suhteen merkitykselliseksi nousee se, että tekijällä on pääpiirteissään oikea käsitys normatiivisen tunnusmerkistötekijän sisällöstä ja merkityksestä.²¹⁹ Tiettyjen tunnusmerkistöjen osalta katsottu, ettei tekijän tarvitse itse pitää menettelyään normatiivisen käsitteen täyttävänä.²²⁰ Yhtenä arviointikriteerinä on myös se, että tunnusmerkistön sisällön ei tulisi olla tekijälle yllätyksellinen.²²¹ Kuten edellä on todettu kansallisen käsityksen mukaan analysoidessa arvottamista edellyttäviä eli normatiivisia tunnusmerkistötekijöitä on keskeistä arvioida, onko oikeudellisten toimijoiden ja tekijän käsitys tunnusmerkistötekijän sisällöstä ja merkityksestä suunnilleen samanlainen.²²²

Tutkielman alussa korostettiin tahallisuuden rikostyyppikohtaista arviointia. Myös Ruotsissa tietynlainen rikostyyppikohtainen arviointi saa jalansijaa, sillä normatiivista

²¹⁷ Kallio 2021, s. 349.

²¹⁸ Koponen 2002, s. 298.

²¹⁹ Koponen 2002, s. 299.

²²⁰ Koponen 2002, s. 298–299.

²²¹ Jareborg 2001, s. 351. Ifrågavarande typ av värdering inte skall komma som en överraskning för gärningsmannen.

²²² Tapani – Tolvanen – Hyttinen 2019, s. 295. Ks. myös HE 44/2002 vp, s. 105.

tunnusmerkistötekijää koskevan arvion on katsottu riippuvan tarkasteltavasta rikostunnusmerkistöstä sekä soveltamistilanteesta.²²³ Myös kansallisessa oikeuskäytännössä on havaittavissa tällaista nyansoitumista. Tässä ja edellisessä luvussa käsitellyissä ennakkoratkaisuissa korkein oikeus on nimittäin päättänyt pitämään normatiivista erehtymistä rikostyypistä riippuen tahallisuus- tai kieltoerehdyskysymyksenä. Arpajais- ja lääkerikoksen sekä luvattoman taksiliikenteen harjoittamisen osalta tilanne näyttäisi olevan kieltoerehdyksen kannalta relevantti. Virkavelvollisuuden rikkomisessa sekä pääsääntöisesti veropetoksessa normatiivinen erehtyminen taas hahmotettaisiin tahallisuuskysymykseksi. Tällainen rikostyyppikohtainen arviointi voi olla ongelmallista oikeusvarmuuden ja rikoslainkäytön ennakoitavuuden kannalta.²²⁴

5.3 Tutkielmassa käsitellyt korkeimman oikeuden ennakkoratkaisut

Tutkielmassa on edellä käsitelty ennakkoratkaisuja, joissa tekijän tietoisuus normatiivisista seikoista sekä virheellinen lain soveltaminen on nähty tahallisuuden kannalta relevanttina asiana. Kuten luvusta neljä ilmenee, korkein oikeus on kuitenkin tulkinnut näitä seikkoja myös kieltoerehdyksen kannalta relevanttina. Edellisissä luvuissa käsiteltyjen ennakkoratkaisujen perusteella voidaankin esittää seuraava taulukko.

²²³ Jareborg 2001, s. 350–351.

²²⁴ Ks. esim. PeVL 10/2000 vp, s. 2. Rikoksen tunnusmerkistön tulee olla riittävän täsmällinen ja lain sanamuotojen perusteella on kyettävä ennakoimaan toiminnan rangaistavuus. Ks. myös KKO 2013:17 (ään.). Korkeimman oikeuden mukaan lainkäytön yhtenäisyys ja ennalta arvattavuus kärsivät, mikäli tahallisuus ymmärretään eri tavalla eri rikostyyppien kesken.

Taulukko 2 Tutkielmassa käsitellyt korkeimman oikeuden ennakkoratkaisut

Ratkaisu	Rikos	Normatiivinen tunnusmerkistökijä	Arvioiko korkein oikeus normatiivisia seikkoja ja virheellistä lainsoveltamista tahallisuuden vai kieltoerehdyksen kannalta relevanttina
KKO 2008:90	Virkavelvollisuuden rikkominen (RL 40 luku 9 §)	OK 17 luvun 8 § ja OK 24 luvun 2 §:n 1 momentti	Tahallisuus
KKO 2011:23 (ään.)	Arpajaisrikos (RL 17 luku 16 a §)	Arpajaislain 2 §:n 1 ja 2 momentti	Kieltoerehdys
KKO 2015:66	Lääkerikos (RL 44 luku 5 §)	Lääkelain 19 §:n 4 momentti Lääkkeiden henkilökohtaisesta maahantuonnista annetun asetuksen 3 §	Kieltoerehdys
KKO 2017:56	Luvattoman taksiliikenteen harjoittaminen (Taksiliikennelaki 28 §)	Taksiliikennelain (2.3.2007/217) 3 §, 4 § sekä 28 §:n 1 momentti	Kieltoerehdys
KKO 2017:92	Virkavelvollisuuden rikkominen (RL 40 luku 9 §)	Hallintolain 27 §:n 1 momentti ja 28 §:n 1 momentti	Tahallisuus
KKO 2017:98 (ään.)	Veropetos (RL 29 luku 1 § ja 2 §)	Sopimuksen Suomen tasavallan ja Sveitsin valaliiton välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi (SopS 90/1993) 5 ja 7 artiklat	Tahallisuus, vrt. eri mieltä olleen oikeusneuvoksen lausunto

Taulukon perusteella huomataan, että ennakkoratkaisuissa on päädytty eri lopputuloksiin normatiivisia seikkoja koskevan tietoisuuden ja virheellisen lain soveltamisen suhteen. Taulukossa luetellut ennakkoratkaisut sekä se, että oikeustieteilijät ovat oikeuskirjallisuudessa hahmottaneet asian niin kieltoerehdys- kuin tahallisuuskysymyksenä osoittavat sen, että oikeustila ei ole selvä. Virkavelvollisuuden rikkomisen osalta kaksi ennakkoratkaisua vahvistaa sen, että tietoisuus lain sisällöstä ja virheellinen lainsoveltaminen arvioidaan tahallisuuden kannalta merkityksellisenä asiana. Myös oikeuskirjallisuudessa on esitetty, että virkavelvollisuuden rikkomisen osalta normatiivinen erehtyminen olisi perustelua nähdä tahallisuuskysymyksenä.²²⁵

²²⁵ Ks. esim. Tapani – Tolvanen – Hyttinen 2019, s. 488. Ks. myös Kallio 2021, s. 349.

Korkeimman oikeuden enemmistö on veropetosta koskevassa ennakkoratkaisussa KKO 2017:98 päätenyt siihen, että veropetoksen osalta normatiivinen erehtyminen tulisi hahmottaa tahallisuuden kannalta relevanttina asiana. Tämä viittaa näkemykseen, jonka mukaan veropetoksen yhteydessä tekijän näkemys hänen toimintansa vero-oikeudellisesta sisällöstä on pääsääntöisesti hahmotettava tahallisuuskysymykseksi. Tekijän näkemystä toimintansa vero-oikeudellisesta sisällöstä arvioidaan vain poikkeustilanteissa kieltoerehdyksen kannalta relevanttina. Olisi toivottavaa saada veropetoksen osalta normatiivista erehtymistä koskeva toinen korkeimman oikeuden ennakkoratkaisu. Vaikka siltikään ei välttämättä voitaisi tehdä pitkälle meneviä päätelmiä, ennakkoratkaisu mahdollisesti selkeyttäisi oikeustilaa nykyisestä. Voidaan pohtia, mikäli korkein oikeus arvioisi uudelleen veropetoksen osalta normatiivista erehtymistä tahallisuuden kannalta relevanttina²²⁶, olisiko ennakkoratkaisulla samanlainen rooli kuin ratkaisulla KKO 2017:92 on ollut virkavelvollisuuden rikkomisen osalta. Edellä todetusti tapaus KKO 2017:92 vahvisti sen, että virkarikosten osalta tietoisuus lain sisällöstä ja virheellinen lainsoveltaminen on tahallisuuskysymys. Toisaalta mikäli korkein oikeus päätyisi arvioimaan tekijän näkemystä toimintansa vero-oikeudellisesta sisällöstä kieltoerehdyksen kannalta relevanttina, oikeustila voisi olla jopa nykyistä epäselvempi.

²²⁶ Niin kuin korkeimman oikeuden enemmistö ratkaisussa KKO 2017:98 arvioi.

6 Johtopäätökset

Tutkimuskysymyksenä esitettiin, voidaanko tekijän näkemys hänen toimintansa vero-oikeudellisesta sisällöstä nähdä tahallisuuden sijasta kieltoerehdyksen kannalta relevanttina kysymyksenä veropetoksen yhteydessä. Tutkimuskysymyksenä esitettiin myös, missä tilanteissa tekijän näkemys toimintansa vero-oikeudellisesta sisällöstä voidaan nähdä kieltoerehdyksykysymyksenä. Tutkimustehtävään vastaamiseksi tutkielman alussa käsiteltiin teoreettisia lähtökohtia koskien rikoksen rakenneoppia sekä sitä, minkälaisena tahallisuus hahmotetaan veropetoksen rikostunnusmerkistössä. Rikoksen rakenneoppi liittyy rikosvastuun edellytysten analysoimiseen. Rakennemallissa erotetaan kolme elementtiä, joista ensimmäinen on tunnusmerkistön mukaisuus. Toinen rakennemallin käsittämä elementti on oikeudenvastaisuus ja kolmas elementti on syyllisyys. Tällä tavalla ymmärretyssä teoreettisessa viitekehyksessä tahallisuuden katsotaan nykykäsityksen mukaan kuuluvan tunnusmerkistön mukaisuuden subjektiivisiin tekijöihin. Kieltoerehdyksen katsotaan taas kuuluvan syyllisyyteen, jossa se edustaa yhtä anteeksiantoperustetta.

Tahallisuus rikosoikeudellisena käsitteenä rakentuu tunnusmerkkien jaottelun ja tahallisuuden alalajien avulla. Tahallisuuden näkökulmasta veropetos sisältää yhden seuraustunnusmerkin ja useita olosuhdetunnusmerkkejä. Veropetoksen seuraustunnusmerkin osalta on mahdollista erottaa kaikki tahallisuuden kolme alalajia, joista säädetään RL 3 luvun 6 §:ssä. Seuraustunnusmerkin osalta tahallisuuden alarajana on todennäköisyystahallisuus. Veropetoksen käsittämien olosuhdetunnusmerkkien osalta tahallisuutta arvioidaan laissa sääntelemättömän olosuhdetahallisuuden kautta. Olosuhdetahallisuuden osalta on mahdollista erottaa varmuus- ja todennäköisyystahallisuus. Edellä todetusti olosuhdetahallisuudessa todennäköisyystahallisuus on vakiintunut tahallisuuden alarajaksi. Näin ollen sekä olosuhdetunnusmerkkien että seuraustunnusmerkin osalta tekijän on pidettävä vähintään varsin todennäköisenä seurauksen syntymistä taikka tietyn rikosoikeudellisesti relevantin olosuhteen käsillä oloa. Tässä arvioissa otetaan huomioon tekijän tietoisuus tosiseikoista sekä vero-oikeudellisesta lainsäädännöstä. Edellä mainitusta lähtökohdasta poiketen passiivisen veropetoksen osalta tahallisuuden täyttymiseen vaaditaan tarkoitustahallisuutta.

Tutkielmassa käsiteltiin kysymyksenasettelun kannalta merkityksellistä ennakkoratkaisua KKO 2017:98. Siinä korkein oikeus päätyi hylkäämään syytteen veropetoksesta tekijän tahallisuuden jäädessä täyttymättä. Tapauksessa oli kyse kansainvälistä liiketoimintaa harjoittavan yhtiön toiminnasta ja rikoslain 29 luvun 1 §:n 3 kohdan käsittämästä veropetoksen

tekemuodosta. Ennakkoratkaisussa tekijän tahallisuuden arviointi kohdistui sellaisiin normatiivisiin tunnusmerkistötekijöihin, jotka saivat tarkemman sisältönsä Suomen ja Sveitsin välisestä verosopimuksesta. Tekijän tahallisuuden osalta korkeimman oikeuden enemmistö katsoi, ettei tekijä ole tahallisuuden edellyttämällä tavalla pitänyt varsin todennäköisenä sitä, että hänellä on ollut yhtiön edustajana kiinteän toimipaikan muodostumisen vuoksi velvollisuus ilmoittaa kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi luettavat yhtiön tulot Suomeen. Tekijän ei myöskään katsottu toimineen veron välttämistarkoituksessa. Ratkaisussa KKO 2017:98 eri mieltä ollut oikeusneuvos Koponen kuitenkin katsoi, että A:n tahallisuus on täyttynyt edellä mainittujen seikkojen osalta ja A on syyllistynyt törkeään veropetokseen. Lisäksi Koposen mukaan tapauksen käsittämä tilanne tulisi arvioida kieltoerehdyksen kannalta relevantiksi.

Koposen lausunnossa avataan sitä ajatusketjua, missä tilanteissa tekijän näkemys hänen toimintansa vero-oikeudellisesta sisällöstä voidaan nähdä kieltoerehdyskysymyksenä. Koponen nimittäin kritisoi sitä, että tapauksessa korkeimman oikeuden enemmistö antoi merkitystä tekijän itsensä tekemälle tulkinnalle Suomen ja Sveitsin välisen verosopimuksen 7 artiklan 1 kohdasta. Koponen korosti lausunnossaan objektiivista arviointia. Koposen lausunnon perusteella huomataan, että esimerkiksi ennakkoratkaisun KKO 2017:98 käsittämässä tilanteessa tekijän näkemys hänen toimintansa vero-oikeudellisesta sisällöstä on mahdollista hahmottaa myös kieltoerehdyskysymykseksi. Vaikka eri mieltä olleen jäsenen lausunnossa katsottiin, että tapauksen käsittämä tilanne on hahmotettava kieltoerehdyksen kannalta relevanttina, tähän mennessä korkein oikeus on arvioinut veropetoksen yhteydessä tekijän näkemystä hänen toimintansa vero-oikeudellisesta sisällöstä tahallisuuskysymyksenä. Korkein oikeus ei ole vuoden 2017 jälkeen ottanut kantaa siihen, tulisiko tietoisuutta normatiivisista seikoista tai virheellistä lain soveltamista arvioida veropetoksen yhteydessä tahallisuuden vai kieltoerehdyksen kannalta relevanttina.

Vastuu on ankara, kun verovelvollissubjekti on yhtiö ja kun arvioidaan sen luonnollisen henkilön toimintaa, johon vastuu veropetoksesta oikeushenkilön sisällä kohdistetaan. Sillä, arvioidaanko tekijän näkemystä hänen toimintansa vero-oikeudellisesta sisällöstä tahallisuus- vai kieltoerehdyskysymyksenä, on selvä yhteys rangaistusvastuuseen. Mikäli lainsoveltaja katsoo, että kyseessä on tahallisuuden kannalta relevantti asia, tekijän on mahdollista vapautua rangaistusvastuusta tahallisuuden puuttuessa. Mikäli lainsoveltaja taas arvioi, että tekijän näkemys hänen toimintansa vero-oikeudellisesta sisällöstä on kieltoerehdyskysymys, rangaistusvastuusta vapautuminen tulee kyseeseen vain aivan poikkeuksellisissa tilanteissa. Tämä johtuu siitä, että kieltoerehdyksen soveltamisala on muodostunut erittäin suppeaksi niin

lainsäätäjän kuin lainsoveltajan linjausten seurauksena. Tähän arviointiin vaikuttaa myös rikoksentehtäjän asema. Kun kyseessä on liiketoimintaa harjoittava taho kieltoerehdyksen perusteella rangaistusvastuusta vapautumista voisi luonnehtia miltei mahdottomaksi. Oikeuskirjallisuudessa on perustellusti esitetty, että tahallisuuden suhde normatiivisiin elementteihin on tällä hetkellä epäselvä.²²⁷ Mainittu pätee täydellisesti myös veropetokseen, jonka tahallisuusarviointia monimutkaistaa rikostunnusmerkistön sisältämät normatiiviset tunnusmerkistötekijät. Kuten tutkielmassa todettiin, nämä tunnusmerkistötekijät voivat saada tarkemman sisältönsä kansallisen oikeuden lisäksi EU-oikeudesta tai valtioiden välisistä verosopimuksista. Talousrikosten yhteydessä normatiiviset tunnusmerkistötekijät ovatkin vaikeammin hahmotettavissa kuin klassisten rikosten, kuten henkirikosten, kohdalla.

Oikeuskäytännössä tietoisuutta normatiivisista seikoista sekä virheellistä lain soveltamista on arvioitu sekä tahallisuuden että kieltoerehdyksen kannalta merkityksellisenä asiana. Korkein oikeus on päätenyt siihen, että normatiiviset seikat voivat olla tahallisuuden kohteena veropetoksen lisäksi muun muassa virkavelvollisuuden rikkomisen osalta. Toisaalta korkein oikeus on katsonut, että esimerkiksi arpajaisrikoksen, lääkerikoksen sekä luvattoman taksiliikenteen harjoittamisen osalta lain tuntemattomuus ja lain väärä soveltaminen arvioidaan kieltoerehdyksenä. Myös oikeuskirjallisuudessa on havaittavissa kannanottoja, jotka tukevat niin tahallisuus- kuin kieltoerehdyskantaa. Tolvanen ja Tapani katsovat, että kun tekijä soveltaa hänen tiedossaan oleviin tosiseikkoihin rikoslain ulkopuolista säännöstä ja tätä soveltamista arvioidaan rikosvastuun kannalta, virheellinen soveltaminen tulisi nähdä tahallisuuskysymyksenä.²²⁸ Ennakkoratkaisussa KKO 2017:98 omaksuttu enemmistön mielipide tukee tätä näkemystä. Kallio ja Matikkala taas asettuvat ankarammalle kannalle ja katsovat, että teon oikeudenvastaisuus ei voi olla tahallisuuden kohteena. Se, että tekijä ei ole tietoinen teon sallitusta tai kielletystä luonteesta sekä soveltaa lakia väärin tulisi nähdä kieltoerehdyskysymyksenä.²²⁹ Kopsen ratkaisusta KKO 2017:98 antama lausunto tukee Kallion ja Matikkalan omaksumaa linjausta.

Vaikka oikeustieteilijät ja lainsoveltaja ovat esittäneet tutkimusaiheesta eriäviä kannanottoja, nykyisen oikeuskäytännön valossa veropetoksen yhteydessä tekijän näkemys hänen

²²⁷ Ks. Frände 2018, s. 200–201; Korkka-Knuts, Helenius – Frände 2020, s. 221. Samalla linjalla myös Kallio 2023a, s. 42.

²²⁸ Tapani 2016a, s. 194; Tolvanen 2018, s. 304.

²²⁹ Matikkala 2005, s. 587; Kallio 2023b, s. 41.

toimintansa vero-oikeudellisesta sisällöstä on pääsääntöisesti hahmotettava tahallisuuskysymykseksi. Tämä johtuu ennakkoratkaisussa KKO 2017:98 omaksutusta oikeusohjeesta. Voidaan katsoa, että vain poikkeuksellisissa tilanteissa tekijän käsitys hänen toimintansa vero-oikeudellisesta sisällöstä tulee arvioitavaksi kieltoerehdyksen kannalta relevanttina. Edellä mainitusta huolimatta olisi toivottavaa, että korkein oikeus ottaisi myöhemmässä oikeuskäytännössä uudelleen kantaa tähän rajanvetoon.