

REIMS&CO

Tahallisuudesta veropetoksissa

Rikosasianajakurssi Kieloranta 5.11.2021

Saija Rantala & Jussi Sarvikivi

© Asianajotoimisto Reims & Co Oy

1

Tahallisuudesta

- Tahallisuuden yleiskielellinen ja rikosoikeudellinen merkitys eroavat toisistaan
- Yleiskielessä tahallisuus ymmärretään usein tekijän tarkoituksena tai nimenomaisena pyrkimyksenä, jossa tekijä tietää mitä tekee ja tahtoo tehdä juuri sen.
- Rikosoikeudellinen tahallisuus kohdistuu tunnusmerkistöön, eli teon seuraukseen ja olosuhteisiin. Tahallisuus sisältää sekä tiedollisen eli kognitiivisen että tahdollisen eli volitiivisen ulottuvuuden.
- Tekijällä tulee olla sekä tieto että tahto tekoonsa ja sen seurauksiin liittyen.
- Se, painotetaanko tekijän tietoa vai tahtoa, riippuu tahallisuuden lajista ja hyväksytystä tahallisuusteoriasta

REIMS&CO

2

2

Seuraustahallisuudesta

- Rikoslain 3:6 sisältää **seuraustahallisuuden** määritelmän, joka koostuu kolmesta tahallisuuden asteesta:
- **Tarkoitustahallisuus** täyttyy ja tekijä toimii tahallaan, jos hän tarkoittaa aiheuttaen tunnusmerkistön mukaisen seurauksen (dolus determinatus).
- **Varmuustahallisuuden** mukaan tekijä toimii tahallaan, jos hän pitää varmana, että tietty seuraus syntyy tai jos tekijä pitää seurausta tarkoittamaansa seuraukseen varmasti liittyvänä (dolus directus).
- **Todennäköisyystahallisuus** eli seuraustahallisuuden alin aste täyttyy, kun tekijä on pitänyt seurauksen aiheutumista teon hetkellä ”varsin todennäköisenä” (dolus eventualis).
- Osa rangaistussäännöksistä edellyttää tietyn muotoista tahallisuutta.

REIMS&CO

3

3

Tarkoitustahallisuudesta

- Velallisen petosta koskevan säännöksen (RL 39:2) mukaan tunnusmerkistö täyttyy, jos tekijä toimii tunnusmerkistössä kuvatulla tavalla ”hankkiakseen itselleen tai toiselle taloudellista hyötyä”.
- Petoksen tunnusmerkistössä, (RL 36:1), edellytetään, että tekijällä on tietty tavoite tai tarkoitus: ”hankkiakseen itselleen tai toiselle oikeudetonta taloudellista hyötyä taikka toista vahingoittaakseen”.
- Hyötymis- tai vahingoittamistarkoitusta edellytetään myös rekisterimerkintärikoksessa (RL 16:7) ,yrityssalaisuuden rikkomisessa (RL 30:5) ja sisäpiirintiedon väärinkäytössä (RL 51:1).
- Rahanpesurikoksessa (RL 36:6) edellytetään tekijän tarkoituksena olevan hankkia itselleen tai toiselle hyötyä tai peittää tai häivyttää tällainen hyöty tai omaisuuden alkuperä.

REIMS&CO

4

4

Olosuhdetahallisuudesta

- Rangaistussäännöksen muut tunnusmerkit kuin seuraustunnusmerkki ovat olosuhdetunnusmerkkejä, eli muita seikkoja, joiden tulee olla käsillä, jotta tunnusmerkistö täyttyy.
- Tahallisuuden tulee kattaa myös kaikki olosuhdetunnusmerkit. Tätä tahallisuuden ulottuvuutta kutsutaan olosuhdetahallisuudeksi.
- Veropetoksessa (RL 29:1) olosuhdetahallisuus koskee viranomaiselle annettavan tiedon vääryyttä. Rahanpesussa (RL 32:6) olosuhdetahallisuuden edellyttämän tietoisuuden tulee kohdistua siihen, että teon kohde on rikollista alkuperää. Kirjanpitorikoksessa (RL 30:9) arvioidaan, mielsikö tekijä tiedot vääriksi tai harhaanjohtaviksi.

REIMS&CO

5

5

Olosuhdetahallisuudesta

- Yleisten oppien olosuhdetahallisuus jätettiin oikeuskäytännön määritettäväksi, jolloin on otettava huomioon tunnusmerkistöerehdystä koskeva säännös.
- Oikeuskirjallisuudessa on keskusteltu, tulisiko olosuhdetahallisuus määrittää todennäköisyystahallisuuden vai tahtotahallisuuden eli positiivisen tahtoteorian mukaisesti.
- Todennäköisyystahallisuuteen perustuva olosuhdetahallisuus perustuu tekijän tiedollisiin seikkoihin, jolloin arvioidaan tunnusmerkistön täyttymisen todennäköisyyttä tekijän subjektiivisesta näkökulmasta, eli kuinka todennäköiseksi tekijä on teon hetkellä mieltänyt teon olosuhteet.
- Tahtoteoriat perustuvat sekä tekijän tahdollisiin että tiedollisiin seikkoihin, ja niissä todennäköisyysarvioinnin lisäksi arvioidaan tekijän tahtotilaa seurauksen suhteen.

REIMS&CO

6

6

Olosuhdetahallisuudesta

- Positiivisen tahtoteorian mukaan tahallisuuden alin aste täyttyy, kun tekijä teon hetkellä pitää tunnusmerkistön mukaisten olosuhteiden tai seikkojen käsillä oloa mahdollisena ja suhtautuu tähän hyväksyvästi tai vähintään välinpitämättömästi.
- Korkein oikeus on useammassa olosuhdetahallisuuden alarajaa koskevassa ratkaisussaan pyrkinyt vakiinnuttamaan todennäköisyystahallisuuden olosuhdetahallisuuden alarajan lähtökohdaksi.
- Myös oikeuskirjallisuudessa on nykyisin melko vakiintuneesti katsottu, että olosuhdetahallisuutta tulee arvioida todennäköisyystahallisuuden kautta.

REIMS&CO

7

7

Erehdyksestä

- **Tunnusmerkistöerehdys** voi tulla kyseeseen RL 4:1:n mukaan kahdessa tilanteessa; kun tekijä ei ole selvillä kaikista rikostunnusmerkistön täyttymiseksi vaadittavista seikoista tai kun tekijä erehtyy jostain tällaisesta seikasta.
- **Kieltoerehdyksessä** on kysymys anteeksiantoperusteesta, jossa tekijä erehtyy pitämään tekoaan sallittavana. Tällainen erehdys toimii anteeksiantoperusteena ja rangaistusvastuusta vapauttavana jos, erehtymistä on pidettävä ilmeisen anteeksiannettavana lain puutteellisen tai virheellisen julkistamisen vuoksi, lain sisällön erityisen vaikeaselkoisuuden, viranomaisen virheellisen neuvon tai muun näihin rinnastettavan seikan vuoksi.

REIMS&CO

8

8

Tarkoitustahallisuudesta veropetoksessa

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.

REIMS&CO

9

9

Tarkoitustahallisuudesta veropetoksessa

- Sovellettaessa rikoslain 29 luvun 1§:n 3 momenttia, on lainvalmisteluasiakirjoissa ja oikeuskäytännössä tekijältä edellytetty tarkoitustahallisuutta, eli että kyseessä olevalla henkilöllä on ollut nimenomainen tarkoitus välttää veroja jättämällä tulonsa ilmoittamatta.
- KKO 2011:26 kohta 13: "A:n menettely on ollut suunnitelmallista, suuria varallisuusarvoja koskevaa liiketoimintaa eikä sitä voida rinnastaa hallituksen esityksessä tarkoitettuihin laiminlyönteihin. Rangaistussäännöksen sanamuoto ja lakivaliokunnan nimenomainen lausuma osoittavat kuitenkin rangaistussäännöksen tämän tekemuodon osalta edellyttävän tarkoitustahallisuutta. Tarkoitustahallisuus on puolestaan vakiintuneesti määritelty siten, että tietty laissa mainittu seuraus on toiminnan välitön ja ensisijainen päämäärä."

REIMS&CO

10

10

Selonottovelvollisuudesta

- Talousrikoksissa selonottovelvollisuudella ja siihen liittyvällä laiminlyönnillä on vahva asema.
- Tahallisuus ja siihen sisältyvä moitearvostelu voidaan kohdistaa tekijän moitittavaan tietoiseen päätöksentekoon olla ottamatta asioista selvää.
- Selonottovelvollisuuden asettamista on perusteltu seuraavasti:
 - Tunnusmerkistöjen taustalla olevan suojan tarkoitus ei toteudu, jos tunnusmerkistön toteutuminen ei johda rikosvastuuseen, koska tekijä ei ole ottanut asiaan kuuluvalla tavalla asioista selvää tai välttänyt tahallisuuden perustavaa tietoisuutta ja siten välttänyt vastuun.
 - Tekijän kannalta ei myöskään voi olla ennakointia se, että yritystoiminnan harjoittamiseen liittyy vastuita ja velvollisuus olla selvillä liiketoiminnan harjoittamisen kannalta relevanteista seikoista, kuten soveltuvasta lainsäädännöstä, oikeudellisista velvollisuuksista ja yrityksen taloudellisesta tilanteesta.
- Tekijän on käytännössä hankala kiistää tarkoituksen puuttuminen, sillä se päätellään objektiivisista seikoista.

REIMS&CO

11

11

Selonottovelvollisuudesta

- Oikeudenkirjallisuudessa on katsottu todennäköisyystahallisuuden sekä selonottovelvollisuuden laiminlyöntiin perustuvan vastuun yhteensovittamisen olevan hankalaa, koska se voi johtaa tilanteisiin, joissa todennäköisyystahallisuuden sisällöstä tulee merkityksetön.
- Tämä johtuu siitä, että tekijä on voitu tuomita tahallisesta rikoksesta myös, kun hän on laiminlyönyt selonottovelvollisuutensa, vaikka tekijän subjektiivista mieltämistä olosuhteista on vaikea perustella yli 50 prosenttia ylittäväksi.
- Entäpä tarkoitustahallisuuden (veron välttämistarkoituksessa laiminlyö verotusta varten säädetyn velvollisuuden) ja selonottovelvollisuuden laiminlyöntiin perustuvan vastuun yhteensovittaminen?

REIMS&CO

12

12

Selonottovelvollisuudesta

- Vaikka verovelvollisella on selonottovelvollisuus veron määräytymistä koskevista seikoista, ei selonottovelvollisuuden laiminlyönti automaattisesti tee teosta tahallista.
- Laiminlyöntitilanteessa tahallisuus ja siihen sisältyvä moitearvostelu täytyy voida kohdistaa tekijän moitittavaan tietoiseen päätöksentekoon olla ottamatta asioista selvää.
- Selonottovelvollisuuden laiminlyönnin tulee siis olla tietoista ja tekijän on oltava tietoinen kielletyn riskin olemassaolosta, jotta tahallisuuden voisi erottaa tuottamukseen perustuvasta vastuusta.
- Onko edellinen käytännössä vain sanahelinää?

REIMS&CO

13

13

KKO 2006:26

- Verovelvollinen oli jättänyt ilmoittamatta myymiensä arvopapereiden luovutusvoitot. (Ään.)
- Syyte hylättiin.
- Korkein oikeus lausui, ettei asiassa voitu katsoa, että A olisi jättänyt luovutusvoitot ilmoittamatta siinä tarkoituksessa, että hän näin välttäisi niistä aiheutuvan veron. Kysymystä A:n tahallisuudesta on arvioitava sillä perusteella, onko hän pitänyt menettelynsä varsin todennäköisenä seurauksena sitä, että luovutusvoitot jäivät verottamatta.
- A oli tehnyt jättämänsä arvopaperikaupat kotimaisen arvopaperinvälittäjän välityksellä. Hän on voinut lähteä siitä, että välittäjä täyttää lakiin perustuvan velvollisuutensa ja ilmoittaa kaupat verovirastolle.

REIMS&CO

14

14

KKO 2017:98

- Kysymys siitä, oliko yhtiölle muodostunut Suomeen kiinteä toimipaikka A:n johtotoimien perusteella ja oliko A syyllistynyt yhtiön toiminnassa syytteessä kuvattuihin rikoksiin. (Ään.)
- ”Veropetosasiassa, jossa on kysymys verotusta varten tarvittavan ilmoituksen tekemättä jättämisestä, ei voida lähteä siitä, ettei teko voi olla tahallinen, jos verovelvollinen on itse katsonut, ettei hänellä ole velvollisuutta antaa tällaista ilmoitusta. Toisaalta ei voida lähteä myöskään siitä, että tekijä aina syyllistyy veropetokseen, jos jälkikäteen ilmenee, että veroilmoitus olisi kuitenkin tullut antaa ja että hallinto-oikeudellisessa menettelyssä tai rikosoikeudenkäynnissä lopulta päädytään siihen, että veroa olisi tullut maksaa. Verotukselliset ratkaisut voivat olla hyvin tulkinnanvaraisia eikä niissä selvitetä rikosoikeudellista vastuuta, vaan tehdään vero-oikeudellinen arvio siitä, mihin käytettävissä olevien tietojen perusteella on perusteltua verotuksellisesti päätyä. Verovelvolliselta ei voida kaikissa tapauksissa vaatia sen täydellistä ennakoimista, miten hänen verovelvollisuuttaan voidaan jälkikäteen tuomioistuimessa arvioida eikä tällainen selvittäminen aina ole käytännössä mahdollistakaan, vaikka erityisesti liiketoimintaa harjoittavan verovelvollisen kohdalla lähtö kohdaksi voidaan asettaa, että liiketoiminnan oikeudelliset edellytykset on selvitettävä.”

REIMS&CO

15

15

KKO 2017:98

- ”Korkein oikeus toteaa, että A:n on edellä todetuin tavoin katsottava pitäneen varsin todennäköisenä, että johtopaikan perusteella yhtiölle oli muodostunut Suomeen kiinteä toimipaikka. Tästä ei vielä itsessään seuraa verovelvollisuutta Suomeen eikä siten velvollisuutta antaa tuloveroilmoitus, vaan Suomella on ollut verotusoikeus vain niin suuresta tulon osasta, joka on luettava kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi. Ottaen huomioon mitä edellä kohdassa 49 on todettu yhtiön tulojen muodostumisesta lähes yksinomaan muualta kuin Suomessa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta käsin tapahtuneesta liiketoiminnasta ja lisäksi se, että yhtiön tulot on riidattomasti ilmoitettu verotettavaksi sen kotivaltioon Sveitsiin, Korkein oikeus katsoo, että A on perustellusti voinut olla siinä käsityksessä, ettei Suomeen muodostuneeseen kiinteään toimipaikkaan kohdistu lainkaan yhtiön tuloa eikä yhtiö näin ollen ole verosopimuksen 7 artiklan 1 kohdan nojalla verovelvollinen Suomessa. Korkein oikeus katsoo jääneen näyttämättä, että A olisi tahallisuuden edellyttämällä tavalla pitänyt vähintäänkin varsin todennäköisenä, että yhtiö olisi ollut velvollinen antamaan tuloveroilmoitukset Suomeen ja että veroilmoitukset olisi jätetty antamatta nimenomaisesti veronvälttämistarkoituksessa.”

REIMS&CO

16

16

Vaasan hovioikeus 20.4.2021 R 20/486

- Vältetyn veron määrä 101.797,27 €
- ”Veropetoksen rangaistavuus edellyttää sitä, että verovelvollinen mieltää vähintään varsin todennäköiseksi, että hän aiheuttaa menettelyllään veron määräämättä jättämisen tai veron määräämisen liian alhaiseksi. Vastaajan tahallisuutta on siten arvioitava sen kannalta, onko hänen tullut mieltää varsin todennäköiseksi se, että kyseiset tulot ovat olleet Suomessa verotettavaa tuloa ja että jättämällä ilmoittamatta kyseiset tulot, vero määrätään liian alhaiseksi.”
- ”Tässä tapauksessa on ollut kysymys verotuksellisesta erityistilanteesta ulkomaalaisen yhtiön purkaututtua ja purkautuneesta yhtiöstä jako-osuutena saatujen varojen sekä osinkotulojen veronalaisuudesta Suomessa. Suomi ja Luxemburg ovat tehneet sopimuksen tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi, joten verovelvollisuuden selvittäminen on saattanut edellyttää myös verotussopimuksen tulkintaa. Asiassa on otettava toisaalta huomioon myös se, että vastaaja on edellä jo todetulla tavalla ollut Suomeen yleisesti verovelvollinen eikä tuloverolain yleistä verovelvollisuutta koskevaa lainkohtaa voida pitää erityisen vaikeaselkoisena.”

REIMS&CO

17

17

Vaasan hovioikeus 20.4.2021 R 20/486

- Hovioikeus katsoi, että ottaen huomioon varsinkin se, että kyse on ollut vastaajan omasta liiketoiminnasta hänen oltua purkautuneen yhtiön ainoa osakkeenomistaja, vastaaja kantaa riskin siitä, miten hän on selvittänyt ja tulkinnut vero-oikeudellista sääntelyä.
- Vastaajalla oli myös ollut mahdollisuus selvittää menettelynsä oikeellisuus Verohallinnolta ennen veroilmoituksen antamista. Hän ei ole kuitenkaan näin menetellyt.
- Kyse niin suuresta varallisuuserästä, että verovelvollisella voidaan katsoa olevan korostettu velvollisuus selvittää vero-oikeudellisen sääntelyn sisältö. Vastaaja on siten ottanut tietoisesti riskin siitä, että ulkomainen jako-osuus ja osingot ovat voineet olla Suomessa verotettavaa tuloa.

REIMS&CO

18

18

Vaasan hovioikeus 20.4.2021 R 20/486

- Veropetoksen tunnusmerkistö on täytynyt, kun verotuspäätös on annettu.
- Ei kokonaisuutena arvostellen törkeä, koska vastaaja oli oma-aloitteisesti vaatinut verotuksen oikaisua vahingokseen ja tätä kautta teko oli tullut ilmi. Vastaaja oli maksanut verot ja viivästyskorot. Myös vastaajan tahallisuuden aste puhui kokonaisarvostelussa kokonaistörkeyttä vastaan.
- 5 kk ehdollinen vankeusrangaistus

REIMS&CO

19

19

Helsingin hovioikeus 6.4.2021 R 19/2743

- Vastaaja oli jättänyt ilmoittamatta veroilmoituksissaan ulkomailta saamansa tulot vuosilta 2010–2012 ja välttänyt siten veroa yhteensä 20.479,27 euroa.
- Kysymys veron ilmoittamatta jättämisestä. Passiivisesta veropetos tulee soveltaa RL 29 luvun 1 §:n 3 momenttia, joka edellyttää tarkoitustahallisuutta.
- Syyte hylättiin.
- Hovioikeus piti uskottavana, että vastaaja oli pankin yhteydenottoon asti luullut pankkitiliä tavanomaiseksi talletustiliksi, vaikka kyseessä oli ollut varainhoitotili, josta kertyy sijoitustuottoa. Asiassa ei oltu tuotu esiin sellaisia seikkoja, jonka vuoksi vastaajan olisi tullut alkaa selvittämään tilin luonnetta ennen pankin yhteydenottoa.
- Hovioikeus katsoi, ettei asiassa ole tullut esiin sellaisia seikkoja, jotka osoittaisivat vastaajan ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnin tarkoituksena olleen välttää veroja.

REIMS&CO

20

20

Kiitos!

REIMS&CO

21