



School of Business and Management

Kauppatieteiden kandidaatintutkielma

Talousjohtaminen

Veropetokset arvonlisäverotuksessa

15.4.2018

Tekijä: Iiro Salmela

Ohjaaja: Helena Sjögren

TIIVISTELMÄ

Tekijä:	Iiro Salmela
Tutkielman nimi:	Veropetokset arvonlisäverotuksessa
Akateeminen yksikkö:	LUT School of business and Management
Koulutusohjelma:	Talousjohtaminen
Vuosi:	2018
Ohjaaja:	Helena Sjögren
Hakusanat:	Veropetos, arvonlisäverotus, tahallisuus

Tutkimuksessa tarkastellaan yhtiöiden tekemiä veropetoksia arvonlisäverotuksessa. Tutkimuksessa on tavoitteena selvittää, minkälaisesta yhtiöiden harjoittamasta arvonlisäverotuksellisesta toiminnasta voidaan lukea rikoslain mukaan syytteeksi veropetos. Tutkimuksessa pyritään myös selvittämään tahallisuuden vaikutusta veropetos tuomioon. Tutkimuksessa käsitellään aluksi veropetoksen yleisiä kriteereitä, josta siirrytään tarkastelemaan arvonlisäverotuksessa tapahtuvia veropetoksia yksityiskohtaisemmin.

Tutkimus on kvalitatiivinen tutkimus ja kvalitatiivisista tutkimusmenetelmistä käytetään lainopillista tutkimusta. Aineistona toimii oikeustapaukset Suomen oikeuskäytännöstä. Tutkimuksessa käytetään neljää oikeustapausta, joiden avulla pyritään selvittämään minkälaisesta toiminnasta voidaan lukea syytteeksi veropetos.

Tutkimuksesta selvisi, että arvonlisäverovelvollinen voi saada syytteeksi veropetoksen, jos hän antaa verottajalle väärää tietoa verotukseen vaikuttavasta seikasta tai jos hän laiminlyö ilmoitusvelvollisuutensa verotukseen vaikuttavasta seikasta. Tutkimuksen tuloksista selviää myös, että tahallisuuden kriteerit täytyvät täyttyä, että syytteeksi voidaan lukea veropetos.

ABSTRACT

Author: Iiro Salmela
Title: Tax fraud in value added tax
Faculty: LUT School of Business and Management
Degree program: Financial management
Year: 2018
Instructor: Helena Sjögren
Keywords: tax fraud, value added tax, intentional

The study examines companies' tax evasion in the field of value added tax. The purpose of this study is to find out what type of activity in companies can be found to be tax evasion according to the Criminal Code. The study also seeks to clarify the effect of intent on tax evasion. The study first deals with the general criteria for tax evasion and will then go into more detail about tax evasion in value added tax.

Research method in this study is qualitative research and in qualitative research methods this study uses legal method. The case law is based on Finnish case law. The study uses four legal cases to find out what action from companies in value added tax can be charged as tax evasion.

If he or she gives false information to tax authority and the false information has an effect in making the false he or she can be charged in tax evasion by criminal law. The results of the study also reveal that the criteria for intentionality must be fulfilled that prosecution can be read as a tax evasion.

Sisällysluettelo

1 Johdanto.....	1
1.1 Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimusongelmat	2
1.2 Tutkimuksen rajaukset	2
1.3 Teoreettinen viitekehys	3
1.4 Tutkimusmenetelmä ja -aineisto	4
2. Veropetos osana talousrikollisuutta	5
2.1 Syitä verovilpille.....	5
2.2 Veropetos	7
2.3 Veropetoksen yritys	8
2.4 Tahallisuus veropetoksissa.....	9
2.5 Veropetoksen tekotavat	10
3. Arvonlisävero	12
3.1 Arvonlisäveron vähennysoikeus.....	13
3.2 Motiivit petoksiin arvonlisäverotuksessa	13
3.3 Petosten tekotavat arvonlisäverotuksessa	14
4 Veropetos oikeuskäytännössä.....	15
5. Yhteenveto ja johtopäätökset	28
lähdeluettelo	31

Käytetyt lyhenteet

AVL	Arvonlisäverolaki 1501/1993
EU	Euroopan unioni
HO	Hovioikeus
KKO	Korkein oikeus
KäO	Käräjäoikeus
Oy	Osakeyhtiö
RL	Rikoslaki 39/1889

1 Johdanto

Julkiset palvelut rahoitetaan verotuloilla, joiden määrän on oltava vakaa, ennustettava ja riittävä. Veropetokset ovat merkittävä ongelma tällaisen toiminnan mahdollistamisessa. Ensinnäkin epäasiallisesti harjoitettu verotorjunta johtaa siihen, että verot maksaville kansalaisille lankeaa suurempi verorasitus ja toiseksi yritysmaailmassa veroja kiertävät yritykset saavat kilpailuetua muihin verrattuna ja tällä tavalla markkinat vääristyvät. Veropetokset saattavat myös johtaa tilanteeseen, jossa valtio nostaa veroprosenttia vähäisten tulojen takia ja tämä taas aiheuttaa lisää verovilppiä. (Keinänen 2013) Näistä syistä veropetokset ovat ongelma yhteiskunnassa ja aiheen tutkiminen on tärkeää.

Aiheena tutkimuksessa on yhtiöiden tekemät veropetokset arvonlisäverotuksessa. Suomessa on arvonlisäverovajeeksi arvioitu 905 miljoonaa euroa, joka on 5 % teoreettisesta kertymästä (Sainio & Kuusala 2015) Puhutaan suuresta määrästä verovaroja, joten on tärkeää tutkia miten veropetokset arvonlisäverotuksessa tapahtuvat ja minkälaisia kriteereitä täytyy täytyä, että tekijälle voidaan lukea syyksi veropetos.

Tutkimuksessa käytetään lainopillista tutkimusmenetelmää. aihetta tutkitaan aluksi tarkastelemalla rikoslain 29 luvun 1§:n säännöstä veropetoksesta ja keskeisiä tutkimuksia arvonlisäverotuksessa tapahtuvista veropetoksista. Muuna teoriana tutkimuksessa toimii Suomen harmaan talouden tilannekatsaus, jonka avulla tuodaan esiin veropetoksien yhteiskunnallista merkittävyyttä. Teoriaosuuteen kuuluu myös taloustieteellinen kirjallisuus arvonlisäverotuksesta. Arvonlisäverotuksessa tapahtuvista petoksien tekotavoista tarkastellaan erilaisia artikkeleja. Tämän teorian pohjalta analysoidaan oikeustapauksia tilanteissa, joissa toimijalle on luettu tuomioksi veropetos ja pyritään luomaan mahdollisimman kattava kuva siitä, minkälaiset toimet luokitellaan veropetokseksi.

1.1 Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimusongelmat

Arvonlisäverovelvolliselle harmaatalous on erityisen houkuttelevaa kahdesta syystä. Verovelvollinen voi välttää helposti verot jättämällä verovelvoitteet osittain tai kokonaan ilmoittamatta tai maksamatta. Arvonlisäverovelvollisilla on myös mahdollinen tilanne, jossa se tavoittelee veronpalautuksia täysin perusteettomasti ja tämäkin lisää motivaatioita toimia petoksellisesti. Toinen syy heppoudelle on, että arvonlisäverotus on nopeatempoista ja täten vaikeampaa verottajalle seurata ja valvoa toimintaa. (Sainio & Kuusala 2015) Tästä syystä tutkimukseen on valittu aiheeksi arvonlisäverotuksessa tapahtuvat veropetokset. Tutkimuskysymys tutkimuksessa on: ”minkälainen toiminta arvonlisäverovelvolliselta on veropetos?”. Tutkimuksen tavoitteena on selvittää, millainen yhtiöiden harjoittama veronkierto on rikoslaissa rangaistavaa ja löytämään ne yleiset kriteerit, joiden perusteella voidaan lukea syytteeksi veropetos. Tahallisuus edellyttää veropetoksissa tekijältä tietoisuutta oikeudenvastaisesta toiminnasta (Sahavirta 2007, 217). Tutkimuksessa selvitetään tahallisuuden vaikutusta veropetoksissa, joten alakysymys tutkimuksessa on: ”mikä on tahallisuuden vaikutus tuomiossa, kun syytteeksi luetaan veropetos”

1.2 Tutkimuksen rajaukset

Tutkimuksessa käsitellään veropetoksia Rikoslain 29 luvun 1§n mukaan, joten oikeustapaukset rajoittuvat Suomessa toimivien yhtiöiden veropetoksiin. Tutkimuksessa on myös osittain kansainvälistä toimintaa mukana. Tämä perustuu siihen, että useissa arvonlisäverotuksellisissa veropetoksissa harjoitetaan toimintaa osittain ulkomailla. Tutkimuksessa käsitellään pelkästään yhtiöiden tekemiä veropetoksia. Valinta perustuu siihen, että yhtiöiden tekemillä veropetoksilla on tavallisesti suurempi yhteiskunnallinen vaikutus ja juurikin vääristynyt kilpailu on ongelmana kyseisissä tapauksissa. Veropetoksien tekotavoista väärän tiedon antaminen saa enemmän painoarvoa tutkimuksen teoriassa ja oikeustapauksissa. Tämä perustuu puhtaasti siihen, että se on

yleisin tekotapa veropetoksissa ja varsinkin arvonlisäverotuksessa se on ylivoimaisesti yleisin veropetosten tekotapa (äimä 2011, 234). Arvonlisäverotuksesta tarkasteellan myös arvonlisäveron vähennysoikeutta ja arvonlisäveron ilmoitusvelvollisuutta. Arvonlisäverojen kirjaaminen ja muu syvällisempi tutkiminen jää tutkimuksen ulkopuolelle, koska tavoitteena on tutkia veropetoksia, ei arvonlisäverojärjestelmää.

1.3 Teoreettinen viitekehys

Veropetos on täyttynyt, kun verot on jätetty määräämättä, ne on määrätty liian alhaiseksi tai niitä on palautettu aiheettomasti. Tekoajankohtana veropetoksille voidaan pitää verotuksen toimittamispäivää koska veropetos on seurausrikos, jolloin seurauksen täytyminen tapahtuu myöhemmin kuin teon tekeminen. (Lappi-Seppälä 2004) Tämä antaa yleiskuvan siitä, mitä kriteereitä Suomessa tunnetaan veropetoksen tunnusmerkkien täyttymiselle.

Rikoslain 29 luvun 1§:n mukaan tekijä syyllistyy veropetokseen, jos hän antaa viranomaiselle verotusta varten väärän tiedon veron määräämiseen vaikuttavasta seikasta, salaa verotusta varten annetussa ilmoituksessa veron määräämiseen vaikuttavan seikan, laiminlyö verotusta varten säädetyn velvollisuuden veron välttämistarkoituksessa, jolla on merkitystä veron määräämiselle, tai toimii muuten petollisesti. Säännöksiä tulkitaan yksityiskohtaisemmin ja tutkimuksessa oikeuskirjallisuuden avulla analysoidaan näitä tunnusmerkkejä ja luodaan kuva siitä, mikä lasketaan veropetokseksi. Rikoslainkirjallisuuden avulla tarkastellaan rikoslain 29 luvun 1§:n säännöksiä tarkemmin ja yleisiä edellytyksiä veropetoksille. Rikoslainkirjallisuuden avulla myös luodaan tarkempaa kuvaa erilaisista veropetoksen tekotavoista.

Kun yhtiö tai elinkeinonharjoittaja aloittaa arvonlisäverollisen toiminnan, on siitä tehtävä aloittamis-, valvonta ja vuosi-ilmoitus. Usein kuitenkin tulee tilanteita, joissa verovelvollinen laiminlyö tämän velvollisuutensa ja tätä kautta harjoittaa laitonta veronkiertoa. (Nuutila 2004) Arvonlisäverotuksessa erilaisia menetelmiä veropetokselle on muun muassa kuittikauppa ja ketjupetos.

Arvonlisäverotuksessa tapahtuvista veropetoksista on tehty aikaisempaa tutkimusta. Kuusala ja Sainio kirjoittivat vuonna 2015 artikkelin: ”Arvonlisäveropetoksista ja niihin liittyvistä EUT:n tuomioista”. Artikkelin käsitteli myös erilaisia petosten tekotapoja, mutta suurin ero tähän tutkimukseen on se, että Kuusalan ja Sainion artikkeli keskittyi Euroopan Unionin tuomioistuimen päätöksiin, kun taas tämä tutkimus perustuu Suomen oikeusjärjestelmän päätöksiin. Törmänen teki tutkimuksen vuonna 2007: Veropetos – arvonlisäveroa häviää verokaruselliin. Törmäsen tutkimus käsitteli läheisesti samoja asioita, kun tämäkin tutkimus. Suurin ero tutkimusten välillä on, että Törmäsen tutkimus keskittyi verokarusellien toimintaan ja tämä tutkimus yleisesti arvonlisäveropetoksiin.

1.4 Tutkimusmenetelmä ja -aineisto

Tutkimus on lainopillinen tutkimus, joka perustuu Suomessa tapahtuneisiin oikeustapauksiin. Tutkimukseen valitaan neljä oikeustapausta, joita analysoidaan teorian pohjalta ja pyritään tällä tavoin luomaan niitä kriteereitä, joiden on täytyttävä, että teosta voidaan arvonlisäverotuksessa lukea syytteeksi veropetos. Oikeustapauksia on valittu neljä, koska näillä pystytään käsittelemään yleisimpiä tapoja tehdä arvonlisäverotuksessa veropetoksia.

Työssä lähdetään liikkeelle veropetoksien yhteiskunnallisesta merkittävydestä. Tällä osuudella pyritään perustella sitä, miksi ylipäänsä veropetokset ovat ongelma yhteiskunnassa. Tämän jälkeen käsitellään yleisesti veropetoksien määrittelyä ja arvonlisäverotuksen vähennysoikeutta. Tarkoituksena on tuoda esille niitä yleisiä kriteereitä, joiden on lain mukaan täytyttävä, että syytteeksi voidaan lukea veropetos. Määrittelyn jälkeen teoria osuudessa käsitellään erilaisia veropetoksien tekotapoja. Empiirisessä osuudessa käsitellään teoksen aineistoa. Aineistona toimii oikeustapaukset veropetoksista ja päätöksiä tulkitaan käsitellyn teorian avulla ja pyritään luomaan kuvaa siitä, minkälaiset yhtiöiden tekemät toimet ovat veropetoksia. Oikeustapauksista valitaan sellaisia, joissa käsitellään teoriaosuudessa mainittuja tapoja tehdä arvonlisäverotuksessa veropetoksia. Oikeustapauksissa eniten painoarvoa saa väärän tiedon antaminen. Tutkimukseen valitaan myös yksi oikeustapaus, jossa tahallisuuden

arviointi saa suuren merkityksen. Tämä perustuu siihen, että tahallisuus on tärkeä kriteeri, että voidaan syyksi lukea veropetos. Arvonlisäveron vähennysoikeutta tutkitaan myös siltä osin, kun se toimii tukena oikeustapausten analysoinnissa.

2. Veropetos osana talousrikollisuutta

Talousrikollisuudella viitataan yleensä tekoihin, joiden tekijät tavoittelevat huomattavaa taloudellista hyötyä, joko yritystoiminnassa tai muissa yhteisöissä. Talousrikollisuuden vaikutukset ulottuvat usealle eri osa-alueelle ja usea eri taho kärsii siitä. Kustannuksia aiheutuu monelle eri sektorille yhteiskunnassa. Valtiolta jää verotuloja saamatta veropetoksien takia. Lisäksi rikollisesti toimivat yritykset saavuttavat kilpailuetua moitteettomasti toimivia yrityksiä kohtaan. Yhtiö pystyy vilpillisellä toiminnalla saavuttamaan veroetua muihin yhtiöihin verrattuna ja täten kykenee sijoittamaan resursseja tehokkaammin ja tätä kautta saavuttaa kilpailuetua. Veropetosten selvittely myös kuormittaa verottajaa, poliisia, syyttäjää ja tuomioistuimia. Veropetoksissa on aina taloudellinen motiivi, joten ne kuuluvat talousrikoksiin. (Kankaanranta & Muttilainen 2010) Törkeitä veropetoksia oli vuonna 2015 kirjattu tutkintaan 360 kappaletta ja tavallisia veropetoksia 90 kappaletta (rikollisuustilanne 2016). Veropetokset ovat selkeästi yhteiskunnallisesti merkittävä ongelma ja aiheetta on syytä tutkia. Suomen arvonlisäverovajeeksi on arvioitu 905 miljoonaa euroa, joka on 5 % teoreettisesta kertymästä (Sainio & Kuusala 2015)

Rikoslain veropetossäännöksellä suojataan veronsaajan fiskaalisia intressejä, eli sitä paljonko taloudellista hyötyä kertyy valtiolle veron keräyksellä (Knuutinen 2006). Laissa on säädetty rangaistavaksi teot, joiden takia verot jäävät liian alhaiseksi tai niitä palautetaan ilman pätevää perustetta.

2.1 Syitä verovilpille

Julkisen talouden tulot ovat Suomessa noin 40% bruttokansantuotteesta. Verotuksen oikeudenmukaisuuden toteutuminen edellyttää, että kaikki maksavat veronsa lainsäädännön tarkoittamalla tavalla. Suomessakin tapahtuu veropetoksia ja valtio häviää verotuloja. Tämän koetaan osittain johtuvan siitä, että verorikokset koetaan uhrittomiksi rikoksiksi, kun veronsaajia pidetään persoonattomina. Yksi syy verovilpille on myös se, että verorasituksen ei koeta jakautuvan oikeuden mukaisesti. Esimerkiksi palkkojen sivukuluja pidetään liian kohtuuttomina työnantajia kohtaan. (Nuutila & Hakamies 2004) Tässä tulee esiin syy sille, miksi verojärjestelmän tehokas ja oikeudenmukainen toimiminen on tärkeää. Kriteereitä hyvälle ja tehokkaalle verojärjestelmälle on yksinkertainen verojärjestelmä, oikeudenmukainen verojärjestelmä ja verojärjestelmä, joka ei estä vaan edistää talouden kasvua (Määttä 2007, 65). Varsinkin kaksi viimeistä kriteeriä on erittäin tärkeitä, kun tutkitaan veropetoksen syitä. epäoikeuden mukainen verojärjestelmä todennäköisesti laskee verovelvollisten maksuhalukkuutta ja aiheuttaa tätä kautta ongelmia. Ongelma nousee myös esiin, jos verovelvollinen kokee verojärjestelmän olevan este taloudelliselle kasvulle. Yritykset pyrkivät minimoimaan kulujansa ja nostamaan tehokkuutta, joten taloudellista kasvua estävä verojärjestelmä lisää yhtiöille motiivia harjoittaa veropetoksia. Yksi hyvän verojärjestelmän vaatimus on myös, että veroja ei kerätä enempää, mitä veropolitiikan talous ja yhteiskuntapolitiittiset tavoitteet vaativat (Mähönen & Villa 2009, 5). Tällä verojärjestelmän ominaisuudella on samankaltainen vaikutus veropetoksiin, kuin oikeudenmukaisella ja taloutta tehostavalla järjestelmällä. Mikäli koetaan, että veroja kerätään ylimääräistä, on tällä negatiivinen vaikutus kansalaisten veromoraaliin.

Verorikosten tekemahdollisuudet ovat lisääntyneet useasta eri syystä. Yhdeksi syyksi arvioidaan palkkatyövoiman korvautumisella entistä enemmän pienyritystoiminnalla. Tällä tavalla työstä maksetut korvaukset eivät välttämättä tule ennakonpidätyksen ja siihen liittyvän riskikontrollin piiriin, vaikka valvontaa on pyritty tehostamaan. Toinen syy verorikosten mahdollisuuksien lisääntymiseen on kansainvälistyminen. Verovelvolliset pyrkivät siirtämään tuloja valtioihin, joissa verotus on kevyempää. (Nuutila & Hakamies 2004) Kansainväliseen verovilppiin liitetään usein veroparatiisit. Tämä aihe on ollut runsaasti esillä viime aikoina, kun 2017 julkaistiin taas uusia paljastuspapereita, joissa oli useita suomalaisia yrityksiä. Verojärjestelmä on myös monimutkaistunut. Vuonna 1994

liikevaihtoveron tilalle tuli arvonlisävero ja tämä nosti verovelvollisten lukumäärän moninkertaiseksi, kun kulutusveron piiriin kuuluvat lähes kaikki tavarat ja palvelut. Tilanne on ongelmallinen, kun vero kertyy aikaisempaa useammasta lähteestä ja kaikkia näitä on huomattavasti vaikeampi valvoa. (Nuutila & Hakamies 2004)

2.2 Veropetos

Verovilpissä on kysymys toiminnasta, jossa verovelvollinen pyrkii lainvastaisin keinoin vapautumaan verosta sen jälkeen, kun verovelan synnyttäneet tosiseikat ovat toteutuneet (Myrsky & Rabinä 2015, 347). Rikoslain 29 luvun 1 §:ssä määritellään veropetoksen tunnusmerkistö. Verovelvollisen teko on veropetos ja rikoslaissa rangaistava, jos tämän takia vero määrätään liian alhaiseksi, vero jätetään kokonaan määräämättä tai verovelvolliselle palautetaan aiheettomasti maksamia veroja. Veropetokseen syyllistyy, jos 1) antaa viranomaiselle väärää tietoa verotukseen vaikuttavasta seikasta, 2) salaa verotusta varten annetussa ilmoituksessa veron määräämiseen vaikuttavan seikan, 3) laiminlyö veron välttämistarkoituksessa säädetyn velvollisuuden, jolla on merkitystä veron määräämiselle tai 4) toimii muuten petollisesti. Rikoslain 2§:n mukaan veropetos on törkeä, jos teolla haetaan huomattavaa taloudellista hyötyä tai rikos tehdään erityisen suunnitelmallisesti. Rikoslain 29 luvun 3§ määrittää teon lieväksi veropetokseksi, jos teko on huomioon ottaen taloudellisen hyödyn tai rikokseen liittyvät seikat kokonaisuutena arvostellen vähäinen.

Veronsaajalla on oikeus saada verovelvolliselta oikeat ja riittävät tiedot verotusta varten ja verovelvollisella on rangaistuksen uhalla velvollisuus antaa veronsaajan tarvitsemat tiedot. Veroviranomaisella on velvollisuus huolehtia siitä, että verovalmistelussa huomioidaan kaikki verovelvollisen antamat ja ulkopuolisilta saadut tiedot ja että veroviranomaisen omat laskennat, tulkinnat ja arvostukset verovelvollisesti ovat oikeita. Tiedon oikeellisuutta tulee arvioida objektiivisesti. (Virtanen 2005, 579) Veropetoksen tunnusmerkistön täytyminen edellyttää, että verovelvollinen antaa väärän tiedon veron määräämiseen vaikuttavasta seikasta, salaa veron määräämiseen liittyvän seikan tai laiminlyö veron välttämistarkoituksessa verotusta varten säädetyn velvollisuuden. (Kukkonen 2017)

Veropetoksen kriteerien täytyminen edellyttää toimimista hyötymistarkoituksessa. Hyötymistarkoitus ilmentyy esimerkiksi siten, että yhtiö rahoittaa toimintaansa niillä varoilla, jotka olisi tarkoitettu verojen maksua varten. Toinen säännösten täyttymisen edellytys on, että petos on tapahtunut muun syyn, kuin maksukyvyttömyyden takia. Esimerkiksi yritys ei syyllisty veropetokseen jos maksuista ei ole mahdollista suoriutua ilman, että joutuu myymään yrityksen jatkuvuuden kannalta välttämätöntä omaisuutta. (määttä 2005, 512)

2.3 Veropetoksen yritys

Rikoslain 5 luvun 1§:n mukaan rikoksen yritys on rangaistavaa, jos yritys on kyseistä rikosta koskevassa säännöksessä säädetty rangaistavaksi. Teko lasketaan rikoksen yritykseksi, kun tekijä on aloittanut rikoksen tekemisen ja saanut aikaan mahdollisuuden rikoksen täyttymisestä. Rikoksen yritystä tulee aina arvioida tapauskohtaisesti. Veropetoksissa teon rangaistavuus ei aina edellytä seurauksen tapahtumista, vaan teko voidaan rangaista jo yrityksenä (Tapani 2014, 628).

Yrityksen arviointi veropetoksissa riippuu tekotavasta. Jos teko tehdään antamalla viranomaiselle väärää tietoa verotusta varten, täytyvät edellytykset, kun tekijä antaa väärän tiedon ja täten vaikuttaa veron määräämiseen. Tässä tilanteessa tekijä on aloittanut rikoksen tekemisen ja aiheuttanut vaaran rikoksen täyttymisestä. Veropetoksen yritys voi myös toteutua vaikka vaaranvaatimus ei täyty, jos tämä tapahtuu täysin satunnaisista syistä. Veropetos on seuraamusrikos. Tunnusmerkistö ei täyty tekohetkellä vaan silloin, kun verovelvollinen saa veropetoksesta tavoittelemansa verohyödyn. Veropetoksen yrityksen rangaistavuutta on perusteltu sillä, että verovelvolliselle on samantekevää missä vaiheessa virheellisyys havaitaan verottajan toimesta. (Koskinen 2013). Mikäli veropetoksista rangaistavia olisi vain ne teot, joilla taloudellinen etu on saavutettu, yritykset todennäköisesti lisääntyisivät huomattavasti. Tällaisella lain säännöksellä pystytään tehokkaammin ennaltaehkäisemään veropetos yrityksiä, kun verovelvollinen tietää, että pelkästään yritys on rangaistavaa, vaikka hän ei vielä olisi saavuttanut yrityksellä tavoiteltua taloudellista etua.

Veropetoksen yritys syntyy, kun on täytynyt konkreettinen vaara maksujen määräämättä jättämisestä, määräämisestä liian alhaiseksi tai perusteettomista palautuksista. (Kukkonen 2017) Säännöstössä painotetaan sitä, että annetulla väärällä tiedolla tai salatulla tiedolla täytyy olla vaikutusta verotukseen. Jos siis verovelvollinen antaa väärän tiedon, joka ei vaikuta verotuksen määräytymiseen, ei tekijää voida tuomita veropetoksesta.

Veropetos tai sen yritys voi jäädä rankaisematta kelvottomana yrityksenä. Kyseessä on kelvoton yritys, jos tekijän yrityksessä on niin suuri puute välineiden, teon kohteen tai muiden seikkojen osalta, ettei teko voisi missään olosuhteissa toteutua. Tällainen tilanne puute voi olla kyseessä, jos veropetos on tehty niin tökeröllä tavalla, että se ei saa aikaan vaaraa rikoksen täyttymisestä. Esimerkkinä voidaan arvioida tilannetta, jossa verovelvollinen postittaa veroviranomaiselle väärää tietoa. Jos viranomaisella olisi virkansa puolesta tarvittava ja luotettava oikea tieto veron määräämisestä, olisi kyseessä kelvoton yritys. Tilanteessa mitään konkreettista vaaraa rikoksen täyttymiselle ei ole aiheutunut. (Maijala 2010)

2.4 Tahallisuus veropetoksissa

Tahallisuus talousrikoksissa eroaa melko paljon siitä, mitä normaalissa puhekielessä tarkoitetaan tahallisuudella. Mahdollinen on tilanne, jossa verovelvollinen saavuttaa huomattavia taloudellisia etuja verottajan kustannuksella toiminnalla, joka vaikuttaa hyvin suunnitelmalliselta. Teon arvioinnissa voidaan kuitenkin päätyä tahallisuuden puuttumiseen mm. menettelyn oikeudellisen tulkinnanvaraisuuden takia. Mahdollinen on myös tilanne, jossa laajan selonottovelvollisuuden takia teko katsotaan tahalliseksi, vaikka tekijältä näyttää puuttuvan tieto tunnusmerkistön mukaisesta menettelystä. (Koponen 2002)

Veropetoksissa tahallisuus edellyttää tekijältä tietoisuutta oikeuden vastaisuudesta, rikoksen tunnusmerkistötekijöistä ja seurauksen syntymismahdollisuuden mieltämistä. Tahallisuus vaatii sen, että teolle ei ole periaatteita, joilla se tulisi oikeutetuksi. Tekijän täytyy olla tietoinen siitä, että hänellä on velvollisuus täytettävänä verotusta varten, sekä ymmärtää velvollisuuden merkitys verotusta varten, jotta tahallisuuden voidaan katsoa

täyttyneen. Tahallisuus ei edellytä sitä, että tekijä tietäisi tarkan rikkomansa verosäännöksen sisällön, vaan tekijän täytyy mieltää tekonsa seurauksena olevan verotuksen välttäminen. (Sahavirta 2007, 217) Arvioitaessa tahallisuutta otetaan huomioon vero-oikeudellisten sääntöjen monimutkaisuus ja mahdollisuus siitä, että verovelvollinen on voinut erehtyä. Esimerkkinä verovelvollisen tietämättömyys siitä, että hän on arvonlisäverovelvollinen (Nuutila & Hakamies 2014, 787).

2.5 Veropetoksen tekotavat

Väärän tiedon antaminen

Tyypillisin veropetoksen tekotapa on väärän tiedon antaminen veron määräämiseen vaikuttavasta seikasta. Väärän tiedon antamista on esimerkiksi tulon ilmoittaminen liian pienenä. Väärä tieto voi myös usein liittyä tulosta tehtyihin vähennyksiin. Myös tulon veronalaisuudesta voidaan antaa verottajalle väärää tietoa. (Äimä 2011, 234) Verovelvollinen vastaa antamiensa tietojen oikeellisuudesta ja siitä, että ne annetaan siinä muodossa, että verottaja voi määrätä veron oikeaksi näiden tietojen perusteella. Verottaja taas vastaa siitä, että se huomioi kaikki verovelvolliselta ja ulkopuolisilta saadut tiedot, joilla on vaikutusta veron määräämiseen. Verottaja vastaa myös omien laskelmiensa, tulkintojensa ja arvostustensa oikeellisuudesta (Sahavirta 2007, 194).

Lasku- ja siirtovirheet jäävät yleensä veropetossäännösten soveltamisen ulkopuolelle, jos virhe sisältyy toimitetussa olevassa ilmoituksessa laskutoimitukseen ja jos laskelmassa perustiedot ovat oikeat. Kyseisessä tilanteessa laskujen oikeellisuus tarkistetaan ja vero määrätään oikein, jos verovalmistelu on suoritettu asianmukaisesti. Ilmoitus koskee perustietoja ja erilaisten laskutoimitusten suoritus ei kuulu verovelvollisen ilmoitusvelvollisuuteen. Tuloslaskelmassa tai taseessa ollut laskuvirhe on väärää tietoa, koska näiden laskelmien tarkastus ei ole verottajan tehtävä. (Nuutinen & Hakamies 2008) Säännössä tulee esiin tahallisuuden merkitys veropetoksissa. Jos laskuvirhe on tullut vahingossa ja oikeisiin tietoihin perustuen, ei voida katsoa, että kyseessä on ollut verovilppi yritys. Tilanne on eri, jos laskutoimituksissa käytetyt luvut ovat alun perin jo virheellisiä. Tällöin verottajalle on annettu väärää tietoa ja laskut eivät oikeinkaan

laskettuna vastaa todellisuutta. Verottajalla ei myöskään tällaisessa tilanteessa ole mahdollisuutta korjata laskua oikeaksi, kun hänellä ei ole tähän tarvittavia oikeita taseen tai tuloslaskelman lukuja.

Veroon vaikuttavan seikan salaaminen

Rikoslain 29luvun 1§:n 2 kohdassa säädetään tietojen salaamisesta. Salaamalla tehty veropetos tapahtuu siten, että verovelvollinen salaa annetussa ilmoituksessa veron määräämiseen vaikuttavan seikan. Veropetos tapahtuu käytännössä hyvin harvoin salaamalla (Sahavirta 2007, 205) Salaamisella tässä yhteydessä tarkoitetaan kokonaisten tulo- tai varallisuuslajien ilmoittamatta jättämistä. Tulojen ilmoittaminen liian pienenä ei kuitenkaan ole salaamista vaan väärän tiedon antamista. Mikäli veroilmoitukseen merkitään liian pieni tulo, on veroilmoitukseen laitettu väärää tietoa ja täten väärän tiedon tekomerkitö täytyy. Salaamisena voidaan pitää sitä, että tiedot annetaan epätäydellisinä, esimerkiksi tietty tulo voidaan antaa siten, että sen vähennyskelpoisuuden arvioimiselle ei ole vaadittavia perusteita. Jos tuloa ei anneta ollenkaan, se menee passiivisen veropetoksen piiriin. Oikeuskäytännössä on katsottu salaamiseksi se, jos tietystä tulolajista on jätetty vain osa ilmoittamatta. Väärän tiedon antamisen ja salaamisen välillä ei ole kovin tiukkaa rajaa. (Nuutinen & Hakamies 2008)

Passiivisesti toimiminen veron välttämistarkoituksessa

Passiivisen veropetoksen säännöksen mukaan rangaistavaa on teko, jossa tekijä on laiminlyönyt ilmoittamis- tai muun velvollisuuden ja teko on tapahtunut veron välttämistarkoituksella. Passiivisessa veropetoksessa laiminlyönnillä täytyy olla merkitystä veron määräämiselle. (Nuutinen & Hakamies 2008) Laiminlyönnin tulee kohdistua velvollisuuteen, jolla on välitön vaikutus veron määräämiselle. Esimerkkinä

arvonlisäverollisen toimen aloittamisvelvollisuus. Mikäli verovelvollinen ei ilmoita aloitetusta arvonlisällisestä toiminnasta ja täten välttyy verojen maksulta, syyllistyy hän passiivisesti tehtyyn veropetokseen. (Sahavirta 2007, 208)

Muuten petollisesti toimiminen

Lainsäätäjät ovat katsoneet, että veropetossäännökseen täytyy sisältyä avoin tekotapatunnusmerkki. Tätä on perusteltu sillä, että on vaikea arvioida millaisia veronvälttämiskeinoja kehitetään. Muu petollisuus edellyttää konkreettisia tosiasiallisia veronvälttämistoimia. Oikeuskirjallisuudessa ja oikeuskäytännössä on katsottu, että pelkästään ilmoitusvelvollisuuden jättäminen ei yksinään täytä muun petollisuuden tunnusmerkkejä, vaan muu petollisuus edellyttää jotakin positiivista toimintaa. (Sahavirta 2007, 209) Muun petollisuuden säännöstä on sovellettu pääasiassa silloin, kun veron määräämien ei edellytä erityistä ilmoitusta. Muun petollisuuden piiriin voi mennä tilanne, jossa veron kerääminen on jätetty yksityisten tehtäväksi ja varsinaista veroilmoitusta ei tarvitse antaa verottajalle. (Nuutinen & Hakamies 2008)

3. Arvonlisävero

Valtion verotulot koostuvat pääosin tulon ja varallisuuden verottamisesta. Arvonlisäverotuksessa tarkoitus on kohdistaa veroa tavaroihin ja yleiseen kulutukseen. Arvonlisäverotuksessa on ominaista, että vero kohdistuu kuluttajien sijasta verovelvollisiin hyödykkeiden tuottajiin ja näiden jälleenmyyjiin sekä kaikkiin välissä toimiviin väliportaisiin. Veron kertaantumattomisen vuoksi on luotu verovelvollisille oikeus vähentää arvonlisäverotus verolliseen tarkoitukseen hankkimien tavaroiden ja palveluiden kohdalla. (Saukko 2005, 28)

Arvonlisäverovelvollisesta toiminnasta on tehtävä aloittamis-, valvonta ja vuosi-ilmoitus. Ilmoitusten täytyy olla asianmukaisia. Harmaassa taloudessa arvonlisäverovelvolliset usein eivät tee ilmoitusta toiminnan aloittamisesta ja tällä tavalla toimimalla jäävät viranomaisvalvonnan ulkopuolelle. Arvonlisäverotuksessa ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnin rangaistavuus ei edellytä sitä, että viranomainen olisi kehottanut ilmoituksen tekemiseen. Tämä perustuu siihen, että aloittamisilmoituksen osalta tätä olisi mahdollista

edellyttää, koska viranomaisella saa vasta ilmoituksella tiedon aloitetusta arvonlisäverollisesta toiminnasta. (Nuutinen & Hakamies 2008)

3.1 Arvonlisäveron vähennysoikeus

Arvonlisävero on luonteeltaan läpikulkuvero. Kaikista arvonlisäverollisista tavaroista ja palveluista on myynnistä suoritettava arvonlisävero. Arvonlisäverollisista ostoista on yhtiöillä oikeus tehdä verovähennys. Lähtökohtana on, että kaikki suorasti tai epäsuorasti elinkeinotoimintaa edistävät menot ovat vähennyskelpoisia. Menon vähennysoikeutta rajoittaa kuitenkin se, että vain omaan tulonhankkimistarkoitukseen hankitut menot voidaan vähentää. (Tikka & Viitala 2016) AVL 102§:ssa on lueteltu hankinnat, jotka liiketoimintaansa edistävällä verovelvollisella saa vähentää. Arvonlisäveron vähennysoikeuden keskeinen kriteeri on verovelvollisen toimiminen vilpittömässä mielessä. Vähennysoikeus evätään jos verovelvollinen toimii lainvastaisesti veron välttämistarkoituksessa. Lähtökohtana on, että ostajan tulee tarkistaa myyjän arvonlisäverovelvollisuus. Ostajalta ei kuitenkaan voida aina edellyttää täydellistä tietämystä myyjän toimista, joten tapauksessa sovelletaan tavanomaista varovaisuutta. Tarkistusvelvollisuutta voidaan korostaa jos ostajalla on syytä epäillä myyjän toimintaa. (Männistö 2012) AVL 102§ a kohdassa sanotaan myös, että vähennysoikeuden edellytyksenä on, että verovelvollisella on myyjän antama lasku tai vastaava tosittelu palvelusta tai tavarasta

3.2 Motiivit petoksiin arvonlisäverotuksessa

Arvonlisäverotukseen liittyvä harmaatalous on erityisen houkuttelevaa tekijälle kahdesta syystä. Ensimmäiseksi verot on mahdollista välttää jättämällä verovelvoitteet osittain tai kokonaan ilmoittamatta tai maksamatta. Arvonlisäveroille tyypillistä on myös, että veroa palautetaan verovelvolliselle ja tästäkin syntyy yksi keino, miten verovelvollinen voi toimia petollisesti. Toinen syy houkuttelevuudelle on verotuksen nopeus, kun arvonlisäverotuksen ilmoitus ja maksumenettely tehdään pääsääntöisesti kuukausittain. (Sainio & Kuusala 2015)

Vuonna 2011 tuli käyttöön rakennusosalalle käännetty arvonlisäverovelvollisuus. Muutos tuli voimaan estääkseen runsaita veropetoksia rakennusosalalla. Rakennusosalalla tapahtui usein toimintaa, jossa aliurakoitsijat velvoittivat rakentamispalvelun ketjuun kuuluvalta yritykseltä arvonlisäverollisen hinnan ilman, että he maksoivat valtiolla tästä veroa. Rakennuspalvelun ostaja pystyi tästä huolimatta vähentämään arvonlisäveron ostohinnastaan, vaikka todellisuudessa valtio ei ole missään vaiheessa saanut ostosta kuuluvaa arvonlisäveroa. Käännetty verovelvollisuus velvoittaa rakennuspalvelun ostajan maksamaan arvonlisäveron ja tällä tavalla myyjä ei enää tilitä arvonlisäveroa. (Äärilä 2010)

3.3 Petosten tekotavat arvonlisäverotuksessa

Arvonlisäverotuksessa tapahtuvat petokset tapahtuvat antamalla väärää tietoa kuukausi-ilmoituksessa tai laiminlyömällä se kokonaan (Niemelä 2012, 37). Arvonlisäverotuksessa tapahtuvat veropetokset voidaan käytännössä jakaa kahteen kategoriaan. Tosiasiallinen, laillisilla hyödykkeillä harjoitettava liiketoiminta, josta verovelvoitteet jätetään ilmoittamatta. Petos voi tapahtua täysin pimeästi, eli verottajalle jätetään kaikki ilmoitus- ja maksuvelvoitteet hoitamatta. Petos voi myös tapahtua avoimesti. Tässä tilanteessa verottajalle annetaan tietoa toiminnasta, mutta annettu tieto on virheellistä tai puutteellista. Toinen kategoria on fiktiivinen toiminta. Kyseisessä toiminnassa ei ole reaalisia hyödykkeitä tai muitakaan aidon liiketoiminnan tunnusmerkkejä. Toiminnan ainut päämäärä on perusteettoman veroedun saaminen. Fiktiivisessä toiminnassa tavoitellaan käytännössä aina arvonlisäverotuksen perusteetonta palauttamista. Fiktiiviseen toimintaan kuuluu myös monipolvisiin yritysrakenteisiin perustuvat petosmallit. Kyseisissä petoksissa olemassa olevia hyödykkeitä kierrätetään tietyn toiminnasta hyötyvän piirin kesken, mutta toiminnalla ei ole aitoa voitontavoittelutarkoitusta. Toiminnan ainoana tavoitteena on verottajalta saatava perusteeton arvonlisäveropalautus. (Sainio & Kuusela 2015)

Kuittikauppa

Arvonlisäverotuksessa veropetoksiin liittyy usein kuittikauppaa. Kuittikaupassa on kyse menettelystä, jossa yhtiö petoksellisesti toimivalle yhtiölle perusteettomia laskuja. Näillä

kuitella yleensä peitellään pimeää palkanmaksua tai tehdään oikeuttamattomia arvonlisäveron vähennyksiä. (Tapani 2014, 617) Arvonlisäverotuksessa tehdyt aiheettomat vähennykset arvioidaan väärän tiedon antamisena. Lyhyen elinkaaren yhtiöt ovat myös lisääntyneet viimeaikoina. Kuittikaupassa tällaisten yhtiöiden toiminta perustuu pelkästään petolliseen toimintaan ja kun haluttu toimi on tehty, yhtiön toiminta siirretään uuteen yhtiöön, joka jälleen lopettaa toimintansa, kun veroilmoitus pitäisi antaa ja verot kuuluisivat maksaa. Toiminnan selvittäminen on erittäin resursseja vievää yhteiskunnalle ja toiminta voi pahimmillaan aiheuttaa sen, että se vaikuttaa koko toimialan kilpailutilanteeseen. (Sahavirta 2007, 198)

Ketjupetos

Ketjupetos on arvonlisäverotuksessa usein esiintyvä veropetoksen muoto, jossa tavaraa tuodaan maahan yhteisöhankintana toisesta Euroopan yhteisön jäsenvaltiosta. Ostajan tulisi tässä tilanteessa tilittää vero siinä valtiossa missä yhteisöhankinta on tehty. (Sainio & Kuusela 2015) Yhteisöhankinnan tehnyt myy hankkimansa tavarat arvonlisäverolliseen hintaan ilman, että hän tästä tilittää valtiolle kuuluvaa arvonlisäveroa. Yhteisöhankinnan tehneellä ei ole ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, kun ostot tehdään verottomoina. Koska hankinnan tekijä ei maksa ostoistaan veroa, hän voi myydä tuotteensa huomattavasti halvempaan hintaan ja tällä tavalla muodostuu vääristynyttä kilpailua. Ketjupetokseen liittyy myös perusteettomien vähennysten merkitseminen arvonlisäverotukseen ostetuilla perusteettomilla laskuilla. Ketjupetokseen myös liittyy vilpittömän mielen käsite. Jos ostaja tietää tai hänen tulisi tietää myyjän petollisesta toiminnasta myynnistä, ei ostaja ole oikeutettu arvonlisäverotuksen vähennykseen. (Lassila 2010)

4 Veropetos oikeuskäytännössä

Oikeustapaukset tutkimukseen on otettu Edilex-palvelusta ja näihin ratkaisuihin on etsitty oikeustapauskommentaareja. Tutkimuksessa käytetään kolmea Korkeimman oikeuden päätöstä ja yhdessä tapauksessa käsitellään Hovioikeuden tuomiota. Tutkimukseen on otettu oikeustapauksia, jotka liittyvät erilaisiin veropetoksiin arvonlisäverotuksessa.

Tapauksissa, joissa on luettu useampi syyte syytetyille, on käsitelty vain niitä kohtia syytteestä, jotka liittyvät joko suoraan tai epäsuorasti arvonlisäverotukseen.

KKO 2004:134

A oli hoitanut tosiasiallisesti yhtiön X hallintoa ja käyttänyt yhtiössä päätösvaltaa. Hän oli antanut veroviranomaisille 1.8.1996– 17.9.1997 arvonlisäveron kuukausi-ilmoituksissa väärää tietoa yhtiön verollisesta myynnistä ja verollisista ostoista. Arvonlisävero oli jäänyt tällöin 26 910,07 euroa liian alhaiseksi. A oli myös ottanut omaan käyttöönsä niitä varoja, jotka olivat jääneet yhtiön haltuun sen jätettyä tilittämättä arvonlisäverot. A oli 31.10.1998 salannut verovuodelta 1997 antamassaan henkilökohtaisessa veroilmoituksessa nämä omaan käyttöönsä ottamat varat. Tuloveroa oli jäänyt määräämättä 8 402 euroa. Korkein oikeus tuomitsi A:n sekä törkeästä veropetoksesta (arvonlisävero) että veropetoksesta (tulovero). Tapauksessa arvioitiin veropetoksen (RL 29 luvun 1 §) rangaistavuutta tilanteessa, jossa verovelvollinen salaa yhtiöstä omaan käyttöönsä ottamansa varat henkilökohtaisessa verotuksessaan.

Rikoslain 29 luvun 1§:n mukaan tekijä syyllistyy veropetukseen, jos hän antaa viranomaiselle verotusta varten väärää tietoa veron määräämiseen vaikuttavasta seikasta. Tapauksessa A oli hoitanut yhtiön X hallintoa ja käyttänyt päätösvaltaa yhtiössä. A oli mainitulla aikavälillä antanut veroviranomaiselle kuukausi-ilmoituksissa väärää tietoa yhtiön verollisesta myynnistä ja verollisista ostoista. A oli tällä menettelyllä välttänyt arvonlisäveroa 26 910,07 euron verran. Teossa täyttyy myös tahallisuuden kriteerit. A oli toistuvasti ilmoittanut virheellistä tietoa kuukausittain tehtävissä veroilmoituksissa, joten ei voida katsoa, että A saavuttaisi suojaa tahallisuuden puutteesta. A syyllistyi myös Rikoslain 29 luvun 1§:n mukaiseen salaamiseen henkilökohtaisessa veroilmoituksessaan. Rikoslain mukaan tekijä syyllistyy veropetukseen, jos hän salaa verotusta varten annetussa ilmoituksessa verotuksen määräämiseen vaikuttavan asian. A oli ottanut yhtiöltä arvonlisäverojen tilittämättä jättämisen johdosta jääneitä varoja omaan käyttöönsä. A perustelu toimintaansa sillä, että yhtiö X:llä ei ollut omaa pankkitiliä,

joten A:n omaa tiliä oli käytetty hoitamaan yhtiön maksuliikennettä. A ei ollut kuitenkaan näitä varoja ilmoittanut henkilökohtaisessa verotuksessaan ja tästä syystä tuloveroa jäi määräämättä 8 402 euroa. A:n katsottiin syyllistyneen erikseen luettavaan veropetokseen kyseistä toiminnasta.

Tapausta käsiteltiin aluksi Seinäjoen käräjäoikeudessa. KäO tuomitsi A:n törkeästä veropetoksesta ja veropetoksesta sekä eräistä muista hänen syykseen jutussa luetuista rikoksista yhteiseen 1 vuoden ja 6 kuukauden vankeusrangaistukseen ja velvoitti A:n korvaamaan vahinkoja Uudenmaan verovirastolle yhtiö X:n välttämän arvonlisäveron määrän ja lisäksi sen summan, minkä hän oli henkilökohtaisessa verotuksessaan välttänyt salaamalla verotuksessa olennaisia seikkoja.

A valitti hovioikeuteen ja vaati, että syytteet veropetoksesta ja törkeästä veropetoksesta sekä niihin perustuvat korvausvaatimukset hylätään tai korvauksia ja yhteistä rangaistusta alennetaan. A lausui, että veropetoksessa ja törkeässä veropetoksessa oli kyse samoista rahoista ja hänen ei voida katsoa toistamiseen syyllistyneen rikolliseen menettelyyn samojen rahavarojen osalta. HO katsoi, että A oli syyllinen törkeään veropetokseen ja veropetokseen. HO katsoi kuitenkin, että vältetyn arvonlisäveron määrä oli KäO:n toteaman määrän sijaan 26 910, 07 euroa.

A:lle myönnettiin valituslupa korkeimpaan oikeuteen veropetoksesta hänen henkilökohtaisessa verotuksessa. A vaati valituksessaan, että syyte veropetoksesta hylätään ja että hänet vapautetaan vahingonkorvausvelvollisuudesta. Korkein oikeus kuitenkin katsoi, että ei ole syytä alentaa A:lle määrättyjä rangaistuksia. HO:n antama tuomio sai lainvoiman törkeän veropetoksen osalta. Oli selvää, että A oli antanut verottajalle virheellistä tietoa ja tästä syystä A:n tuli korvata aiheuttamansa vahinko korkoineen. A oli valituksessaan kertonut, että yhtiöllä ei ollut omaa pankkitiliä, joten Yhtiö X käytti A:n pankkitiliä yhtiön maksuliikenteessä. Tilille oli tullut yhtiön harjoittaman liiketoiminnan päiväkassa ja siltä oli maksettu myös yhtiön menoja. Varat, josta luettiin syytteeksi törkeä veropetos, olivat kyseisellä tilillä ja tuomiossa veropetoksesta oli kysymys tilittämättä jätettyjen arvonlisäverojen ottamisesta omaan käyttöön. A oli katsonut, ettei hän ollut velvollinen ilmoittamaan varoista koska kyseessä oli arvonlisäveropetoksella hankitut varat, joten häntä ei olisi voinut tuomita veropetokseen

tai velvolliseksi korvaamaan vahinkoa. KKO katsoi, että A:n veropetos syytteessä ei ollut kysymys törkeällä veropetoksella saaduista varoista, vaan yhtiön liiketoiminnasta syntyneillä varoilla, jotka A on ottanut omaan käyttöönsä. A:lla oli oikeus näihin varoihin, mutta hänen olisi täytynyt ilmoittaa kyseiset varat veroilmoituksessaan. KKO:n mukaan asian arviointiin ei vaikuta se, että varat ovat todennäköisesti aiheutuneet petollisesta toiminnasta arvonlisäverotuksessa. A veloitettiin korvaamaan korkoineen henkilökohtaisesta verotuksestaan aiheutunut vahinko verovirastolle.

KKO:n päätöksessä viestinä on, että verovelvollisen on ilmoitettava henkilökohtaisessa verotuksessaan varat, jotka verovelvollinen on ottanut omaan käyttöön yhtiön varallisuudesta. Verovelvollinen ei pysty välttymään rangaistukselta pelkästään sillä, että hän väittää, että salatut varat ovat peräisin veropetoksesta. Ratkaisussa korostuu verovelvollisen erillisyys ja salattujen varojen veronalaisuus. Tapauksessa Yhtiö X ja A ovat erillisiä verosubjekteja, joten heidän verotus tulee käsitellä erikseen. Merkitystä on sillä, että yhtiö X harjoitti laillista toimintaa, joista varat, jotka A otti käyttöönsä, ovat voineet olla peräisin. A ei siis salannut sellaisenaan rikoksella hankittua varallisuutta. Todennäköistä on, että varat ovat petollisesta toiminnasta aiheutuneita, mutta mitään näyttöä ei ole siitä, että ne eivät olisit voineet olla peräisin yhtiön liiketoiminnasta aiheutuneesta varallisuudesta. (Tapani 2016)

KKO 2013:92

A:n syyksi oli luettu kaksi törkeää veropetosta, kirjanpitorikoksen ja törkeän kirjanpitorikoksen käsittävä rikos, törkeä työeläkevakuutusmaksupetos ja törkeä velallisen epärehellisyys. A oli maksanut niin sanottuja pimeitä palkkoja X Oy:n työntekijöille yhteensä noin 1,6 miljoonaa euroa. X Oy oli välttänyt arvonlisäveroja, ennakonpidätyksiä ja työnantajan sosiaaliturvamaksuja sekä tuloveroja ja A henkilökohtaista tuloveroa, joiden yhteismäärä oli ollut yli 1,2 miljoonaa euroa. Menettelyn peittämiseksi X Oy:n kirjanpitoon oli kirjattu tekaistuja tositteita noin 2,5 miljoonan euron arvosta. A ei ollut myöskään ilmoittanut X Oy:n maksamia palkkoja työeläkevakuutusyhtiölle, millä menettelyllä hän oli aiheuttanut noin 140 000 euron työeläkevakuutusmaksun määräämättä jättämisen. Lisäksi A oli

saattanut omaisuuttaan velkojensa ulottumattomiin noin 60 000 euron arvosta. A valitti rangaistuksen mittaamisesta. Korkeimman oikeuden tuomiosta ilmenevillä perusteilla A:lle tuomittua viiden vuoden yhteistä vankeusrangaistusta ei alennettu.

Tapauksessa A oli syyllistynyt kahteen törkeään veropetokseen, kirjanpitorikoksen ja törkeään kirjanpitorikoksen käsittävään rikokseen, törkeään työeläkevakuutusmaksupetokseen ja törkeään velallisen epärehellisyyteen. A oli maksanut yhtiö X Oy:n työntekijöille palkkoja pimeästi noin 1.6 miljoonan euron verran. Tämän lisäksi A oli välttänyt arvonlisäveroja, ennakonpidätyksiä ja työnantajan sosiaaliturvamaksuja sekä tuloveroja ja hänen henkilökohtaista tuloveroa yhteensä 1.2 miljoona euroa. Arvonlisäveron osuus tästä summasta oli 464 784 euroa. Tämän petollisen toiminnan peittelemiseksi X Oy:n kirjanpitoon oli kirjattu perättömiä tositteita noin 2.5 miljoonan euron verran. (Tapani 2016)

Tapauksessa A:lle on annettu useampia syytteitä. Tässä tutkimuksessa käydään läpi niitä, syytteitä, jotka liittyvät läheisesti arvonlisäverolliseen toimintaan eli tässä törkeä veropetos ja törkeä kirjanpitorikos. A oli pyrkinyt lainvastaisin keinoin vapautumaan verosta, kun verovelka oli syntynyt. A syyllistyi rikoslain 29 luvun 1§:n mukaiseen veropetokseen, kun hän oli antanut veroviranomaiselle väärää tietoa hänen arvonlisäverollisista ostoista ja ilmoittanut vähennykseen perusteettomasti arvonlisäverot liian suuriksi ja aiheuttanut arvonlisäveron määräämisen liian alhaiseksi. Tapauksessa kirjanpitorikokset liittyvät läheisesti veropetokseen, kun A oli lisännyt Yhtiö X Oy:n kirjanpitoon tekaistuja tositteita veronvälttämisen tarkoituksessa. Yhtiön kirjanpitoon oli ostettu tekaistuja kuitteja yhteensä yhdeksältä eri toimijalta. Kyseessä on arvonlisäverotuksellisissa veropetoksissa ilmentyvä kuittikauppa, kun ulkopuoliselta toimijalta ostetaan tekaistuja kuitteja, joka lisätään oman yhtiön kirjanpitoon ja tällä tavalla saavutetaan perusteetonta veroetua. Tapauksessa toiminta oli poikkeuksellisen suunnitelmallista, kun tekaistuja tositteita ostettiin yhteensä yhdeksältä eri toimijalta. A oli siis ostanut tekaistuja kuitteja ulkopuolisilta toimijoilta ja kirjannut näitä laskuja perusteettomasti X Oy:n kuluiksi ja tällä tavalla saavuttanut perusteetonta arvonlisäveron palautusta. Perusteeton veroetu, joka tapauksessa on saavutettu, on poikkeuksellisen

suuri. Rikoslain 29 luvun 2§:n mukaan tekijä syyllistyy törkeään veropetokseen, jos toiminnalla saatava taloudellinen hyöty on poikkeuksellisen suuri, menettely on erityisen suunnitelmallista tai teko on muuten kokonaisuutena katsoen törkeä. Tapauksessa A:n saavuttama veroetu oli poikkeuksellisen suuri jo pelkästään arvonlisäverollisten ostojen perusteettomista kirjauksista.

Käräjäoikeus tuomitsi A:n petollisesta toiminnasta arvonlisäverotuksessa siltä osin, että A oli toiminnallaan välttänyt 464 784 euron verron maksettavaa arvonlisäveroa. Kirjanpitorikoksen osalta käräjäoikeus katsoi, että A oli kirjannut yhtiö X:n kirjanpitoon 2 528 986,50 perusteettomia aliurakointilaskuja, joista oli tehty vähennyksiä arvonlisäverotuksessa. Asiaa käsiteltiin hovioikeudessa uudestaan ja hovioikeus totesi, että kirjanpidossa ollut tekaistujen tositteiden määrä oli käräjäoikeuden antaman summan sijaan 2 480 705,50 euroa ja tekaistulla laskutuksella oli vältetty arvonlisäveroa 432 097 euroa. A:lle myönnettiin valituslupa korkeimpaan oikeuteen. A vaati valituksessa, että rangaistusta alennetaan. Syyttäjät ja verohallinta taas vaativat valituksen hylkäämistä. Korkein oikeus ei alentanut A:n rangaistusta vaan tuomio viiden vuoden vankeusrangaistuksesta säilyi. Yksi korkeimman oikeuden jäsen oli erimieltä A:n rangaistuksen oikeudenmukaisuudesta. Hänen mielestään A:lle määrätty rangaistus ei ollut kohtuullinen ottaen huomioon rikosten vahingollisuuden ja vaarallisuuden, sekä niistä ilmenevän syyllisyyden.

KKO perustelu törkeää veropetosta arvonlisäverotuksen osalta siten, että A oli antanut X Oy:n arvonlisäveron valvontailmoituksissa yhtiön arvonlisävero todellisuutta korkeampana ja vähentämällä valtiolle kuuluvista arvonlisäveroista useiden muiden yhtiöiden antamien tekaistujen laskujen sisältämän arvonlisäveron verran. Yhtiön kirjanpitoon oli myös jätetty kirjaamatta myyntiä ja valvontailmoituksissa ei ollut kirjattu myynnin arvonlisäveroa. Petollisella toiminnalla saavutettiin 456 079 euron veroetu.

Kirjanpitorikos liittyi tapauksessa läheisesti petolliseen toimintaan arvonlisäverotuksessa, kun vähennettyjä arvonlisäverollisia ostoja kirjattiin tekaistuilla kuiteilla yhtiön kirjanpitoon. Kirjanpitorikos piti sisällään myös sen, että arvonlisäverollisia myyntejä ei kirjattu yhtiön kirjanpitoon ja arvonlisäverot jäivät näiltä osin tilittämättä verottajalle. KKO perusteli kirjanpitorikosta sillä, että yhtiön kirjanpitoon oli kirjattu perusteettomasti 2 480 705,50

euroa ja osa tästä summasta vähennettiin yhtiön arvonlisäverotuksessa ja yhtiö sai A:n petollisella toiminnalla perusteetonta veroetua tekaistuilla tositteilla. Kirjanpitoon oli myös jätetty merkitsemättä myyntiä 150 000 verran, josta olisi täytynyt tilittää valtiolle arvonlisävero.

A sai toiminnastaan viiden vuoden rangaistuksen. KKO arvioi rangaistuksen määräämistä ensin yleisin perustein. Eniten painoarvoa veropetoksien osalta tapauksessa sai rikoksessa tavoiteltu hyöty ja aiheutettu vahinko. Toinen merkittävä tekijä veropetosten arvioinnissa oli se, että yhtiö X Oy:n toiminta perustui lähes kokonaan verojenvälttämistarkoitukseen. Painoarvoa saivat myös teon suunnitelmallisuus, kun tekaistuja tositteita hankittiin yhdeksältä eri yhtiöltä palkkiota vastaan. (Tapani 2016)

Tapauksesta seuraa sitä, että ratkaisu korostaa rangaistusarvon määrittämistä talousrikoksissa teolla aiheutetulla taloudellisella vahingolla. Painoarvoa saavat rikoksella tavoiteltu hyöty ja vahinkojen mittaaminen. Ratkaisussa täytyy kuitenkin ottaa huomioon myös muita rangaistukseen vaikuttavia seikkoja. (Tapani 2016)

HO 15/113023

Tuomitut miehet olivat tuoneet kultaa Suomeen vuosina 2011-2012 useissa erissä. Kulta kuljetettiin Norjaan ilmoittamatta siitä tulliviranomaisille. Järjestelyllä vältettiin Norjan 25 prosentin arvonlisävero. Kultakauppaa harjoittaneen yhtiön hallituksen jäsen tuomittiin kolmeksi vuodeksi vankeuteen törkeästä veropetoksesta ja törkeästä kirjanpitorikoksesta. Yhtiölle rahoitusta hankkinut mies puolestaan toimitettiin 1 vuoden ja 11 kuukauden ehdolliseen vankeuteen avunannosta törkeään veropetokseen.

Kysymyksessä oli tilanne, jossa Oux Oy harjoitti kultakauppaa. Oux oli aluksi hankkinut sijoituskultaa Helsingin rakennustuotanto Oy -nimisen yhtiön nimissä ja myöhemmin hän oli tehnyt sitä omissa nimissään. Kullan hankinta sijoittui kesäkuun 2011 ja maaliskuun 2012 välille. Oux oli hankkinut kultaa Toni Goetz -nimiseltä belgialaiselta yhtiöltä, jonka jälkeen hän oli kuljettanut kullan Ruotsin kautta Norjaan. X toimi Ouxin ainoana hallituksen jäsenenä. Tony Goetz oli hovioikeuden mukaan valinnut kaikkien kauppojen osalta kullan myynnin verollisuuden. Syyttäjät ja verohallinto olivat sitä mieltä, että Ouxin olisi tullu

ilmoittaa hankinnasta Suomessa myynnin verollisuudesta johtuen. Mikäli Oux olisi hankintansa ilmoittanut olisi hän ollut lähtökohtaisesti oikeutettu arvonlisäveron vähennykseen. (Surakka 2015) X järjesti Ouxin päätäntävaltaa käyttäen toiminnan, jossa sijoituskulta kuljetettiin Norjaan ja tästä ei ilmoitettu Norjan tullille. Sijoituskullasta olisi tullut maksaa Norjalle 25% arvonlisävero. Näin ei kuitenkaan toimittu vaan perusteeton verohyöty jaettiin sovituksessa suhteessa toimijoiden kesken. X pyrki myös Suomessa perusteettomaan verohyötyyn Oux:lle, kun hän yritti saada verollisen sijoituskullan arvonlisäverotuksessa vähennykseen.

Kyseessä on yhteisöhankinnan avulla toteutettu ketjupetos. Belgiasta hankittiin sijoituskultaa yhteisöhankintana ilman, että vero tilitettiin Suomeen. Suomesta kulta vietiin Norjaan, jossa se myytiin verolliseen hintaan ja tällä tavalla saavutettiin perusteetonta verohyötyä. Tämä on yleisin ketjupetoksen toimintamalli. Kyseisessä tapauksessa pyrittiin lisäksi arvonlisäveron vähennykseen Suomessa. Ouxin kirjanpidossa oli tekaistuja laskuja kullasta, joiden avulla X oli yrittänyt saada vähennysoikeutta arvonlisäverosta Suomessa. Verohallinto perusteli vähennysoikeuden kielteistä päätöstä sillä, että laskut kullasta olivat tekaistuja. Sijoituskullan yhteisöhankinnan tarkoitus oli puhtaasti petollinen, joten senkään vuoksi vähennysoikeudelle ei ollut perustetta.

X oli Ouxin päätäntävaltaa käyttäen syylistynyt rikoslain 29 luvun 1§:n mukaiseen veropetokseen. X oli antanut verottajalle väärää tietoa veroon vaikuttavasta seikasta veronvälttämisen tarkoituksessa. Tässä tapauksessa kysymyksessä oli väärä tieto arvonlisäverotuksessa, kun tekaistuilla laskuilla pyrittiin saamaan perusteettomia vähennyksiä. X saavutti myös Norjassa perusteetonta veroetua, kun sijoituskultaa ei ilmoitettu Norjan tullille. Myös Rikoslain 29 luvun 2§:n mukaisen törkeän veropetoksen kriteerit täyttyivät. Toiminnalla saavutettiin huomattavaa veroetua ja teko oli poikkeuksellisen suunnitelmallista. Teolla saavutettu veroetu oli yli 1.5 miljoonaa euroa. Poikkeuksellisen suunnitelmallista teosta teki sen, että teossa tehtiin ketjupetos, kun yhteisöhankinta tehtiin Belgiasta ilman, että Suomeen ilmoitettiin arvonlisäverollisesta toiminnasta.

Asiaa käsiteltiin hovioikeudessa. Hovioikeuden mukaan kysymyksenä oli se, voiko X:n menettely täyttää veropetoksen tunnusmerkistön. Toisena kysymyksenä oli se, oliko

Ouxilla oikeus vähentää kullan hankintaan sisältyvä vero ja myös se, mikä oli X:n tietoisuus kullan myynnin verollisuudesta. X väitti, että hänen tekonsa ei täyttänyt veropetoksen tunnusmerkistöä, koska verottajalle ei muodostunut arvonlisäverosaatavaa Ouxilta ilmoittamatta jätettyjen ja osin virheellisten tositteiden perusteella. X:n mukaan Ouxilla olisi ollut joka tapauksessa oikeus vähentää arvonlisäverotus yhtiön verotuksessa ja tällöin suoritettava ja vähennettävä vero olisivat olleet yhtä suuret. Jos kulta olisi hankittu verottomasti, ei ilmoitusvelvollisuutta olisi edes syntynyt, joten X:n mukaan lopputulos tapaukselle riippui satunnaisesti siitä, valitsiko myyjä verollisen vai verottoman myynnin sijoituskullalle.

Hovioikeuden mukaan tapauksessa oli selvää, että mikäli Oux olisi menetellyt laillisesti, olisi sillä ollut AVL 102§:n mukainen peruste vähentää kullan hankinnasta suorittamansa vero ja johtuen käännetyistä verovelvollisuudesta, Oux olisi voinut kerralla ilmoittaa Suomessa suoritettavan ja vähennettävän veron. Tämän mukainen menettely olisi johtanut siihen, että verottajalle ei olisi syntynyt saatavaa Ouxilta. Tilanne eroaa jonkin verran yleisimmistä tapauksista veropetoksissa, joissa verottajalla olisi verovelvolliselta saatava laillisestikin meneteltäessä, ja verovelvollisen rikoslain 29 luvun 1§:n mukainen toiminta olisi kohdistunut tähän saatavaan (Surakka 2015).

Hovioikeus totesi, arvonlisäveron vähennysoikeus voi evätä perusteella, että verovelvollinen tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää, että hän osallistui hankinnallaan petolliseen toimeen arvonlisäverojärjestelmää kohtaan. Arvonlisäveron vähennysoikeus voidaan evätä myös, jos AVL:n 102, 102 a ja 162§:issä säädetyt kriteerit eivät ole täyttyneet. Hovioikeuden mukaan vastaavanlaisissa tapauksissa ei ole merkitystä sillä, onko kulta myyty eteenpäin verollisena vai verottomana. X oli hovioikeuden arvion mukaan ollut tietoinen tai hänen olisi pitänyt tietää petollisesta toiminnasta kullan yhteisöhankinnassa. Hovioikeuden mukaan sijoituskullan arvonlisäverosta ei lähtökohtaisesti synny verottajalle verosaatavaa, mutta mikäli mainitut kriteerit vähennyskelvottomuudesta täyttyy, on arvonlisäveron vähennys- tai palautusoikeuden käyttäminen perusteetonta ja tällöin teko täyttää rikoslain 29 luvun 1§:n kriteerit veropetokselle. Tästä johtuen asiassa oli tarpeellista vielä tarkastella X:n menettelyä Ouxin arvonlisäveron vähennysoikeuden kannalta (Surakka 2015).

Tony Goetzin myyntilaskut, jotka olivat Ouxin kirjanpidossa, olivat hävitetty ja niiden tilalle oli laadittu tosiasioita vastaamattomat laskut. X ei ollut kyseiselle toiminnalle antanut mitään uskottavaa selitystä, joten jo tällä perusteella Ouxin oikeus vähentää arvonlisävero oli voitu evätä. Yhtiöllä ei ollut AVL 102 a §:n mukaista laskua tai muuta tositetta, joka oikeuttaisi vähennyksen. (Surakka 2015) Hovioikeus totesi, että yhtiön tekemälle yhteisöhankinnalle ei ollut mitään muuta selitystä, kun menettelyn jatkaminen ja yhtiöllä ei myöskään ollut mitään muuta liiketoimintaa. Kulta oli kuljetettu henkilöautolla, mikä on varsin poikkeuksellista. Toiminta oli myös ollut melko nopeatempoista, kun kultaa oli hankittu heti edellisen erän maksun saamisen jälkeen. Toinen pointti hovioikeuden ratkaisussa oli, että X ja hänen liikekumppanit olivat saaneet varsin suuret voitot. Sijoituskullalla ei verohallinnon ja syyttäjän mukaan ole juurikaan mahdollista saavuttaa näin suuria voittoja. Hovioikeus katsoi edellä mainittujen todisteiden puhuvan sen puolesta, että kultahankinta tehtiin vain Norjassa tehtävää arvonlisäveropetosta varten ja yhtiön toiminta perustui pelkästään tämän petoksen tekemiseen ja X:n olisi pitänyt tästä tietää. Hovioikeus totesi, että Ouxille ei ollut liiketoiminnallista tarkoitusta ja tällä perusteella pystyttiin evätä yhtiön arvonlisäveron vähennysoikeus. Kyseessä oli rikoslain 29 luvun 1§:n mukainen veropetos ja tästä syystä hovioikeus pysyi kannassaan ja rangaistusta veropetoksesta ei poistettu. Hovioikeus mainitsi myös sen, että merkitystä ei ollut sillä, että menettelystä oli Norjassa annettu lainvoimainen tuomio muiden osallisten kohdalla. Kysymyksessä oli Suomessa tapahtuva verojärjestelmän väärinkäyttö, kun veroja oli Suomessa vältelty ja tästä syystä X toiminnastaan tuomioksi törkeän veropetoksen.

KKO 2011:26

Tullivarastointia harjoittanut A oli ottanut tullivarastosta EU:n ulkopuolelta maahantuotua tavaraa esittämättä tavaralle uutta tulliselvitysmuotoa. A:n katsottiin menettelyllään aiheuttaneen tullin ja arvonlisäveron määräämättä jättämisen Suomessa, riippumatta siitä oliko tavarat sittemmin viety Venäjälle, koska tuontitulli- ja arvonlisäverovelka oli syntynyt jo tavarain poistamisella tullivarastosta ja siihen liittyvän ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnillä. A:n

ensisijainen tarkoitus oli välttää Venäjän tulleja ja veroja. Kun A oli tämän tarkoituksen toteuttamiseksi ensin ottanut tavarat tullivarastosta saattaen ne tullivalvonnan ulkopuolelle Suomessa, A:n tarkoitustahallisuus kattoi myös Suomen verojen välttämisen.

Syyttäjä ja tullihallitus vaativat A:lle rangaistusta törkeästä veropetoksesta. A oli X Oy:n toimitusjohtajana ja tullin yhtiölle myöntämän tullivarastoluvan nojalla tullivarastointia harjoittaessaan menetellyt veron välttämistarkoituksessa. A oli toiminut säännösten vastaisesti, kun hän oli järjestelmällisesti poistanut tullaamatonta tavaraa tullivarastosta esittämättä uutta tulliselvitysmuotoa tavaralle. Tällä tavoin meneteltynä hänelle oli syntynyt velvollisuus maksaa tavaroihin kohdistuneet tullit 94 425,49 euroa ja arvonlisäverot 8 516 843,76. A oli tehnyt perusteettomia poistokirjauksia varastokirjanpitoon peittääkseen hävikin. A oli lisäksi laatinut vääriä laskuja ja tavaraluetteloita varastokirjanpitoon, joita hän oli käyttänyt tositteina tavarän jälleenviennissä.

A myönsi, että hän oli menetellyt syytteen mukaisesti. A kiisti kuitenkin syytteen perusteella, ettei hänen toiminnan tarkoitus ollut saavuttaa itselleen tai muille taloudellista hyötyä Suomessa tai EU:n alueella. A väitti hänen tarkoituksen olleen kiertää asiakirjoja ja tavarakuormia muuttamalla venäjän valtiolle suoritettavia tuontitulleja ja veroja.

Tapauksessa oli kysymys a) siitä, oliko A toiminnallaan aiheuttanut Suomessa kannettavan tullin ja arvonlisäveron määräämättä jättämisen, ja b) siitä, oliko A:n toiminnassa rikoslain 29 luvun 1§:n 3 kohdan mukainen veron välttämistarkoitus. (Tapani 2016) Rikoslain 29 luvun 1§:n 3 kohdan mukaisesti tekijä syyllistyy passiiviseen veropetokseen, mikäli hän laiminlyö ilmoittamis- tai muun velvollisuuden ja teko on tehty veron välttämistarkoituksella. Kysymyksenä oli siis se, että onko teko täyttänyt passiivisen veropetoksen kriteerit.

Kotkan käräjäoikeus totesi, että rikoslain veropetossäännös suojaa verotusmenettelyä ja veron määräämistä oikean suuruisena. Verolla tarkoitetaan Suomessa perittävää veroa ja Euroopan yhteisön tulleja. Käräjäoikeuden mukaan keskeinen kysymys oli, onko tavara jäänyt EU:n alueelle. Jos tavarän oli tarkoitus jäädä EU:n alueelle, olisi A:n toiminnalla ollut veron välttämistarkoitus. Tavarän jäädessä EU:n alueelle, olisi valtiolle syntynyt A:lta

saatava tullin ja arvonlisäveron osalta. Jos taas tavarahan oli tarkoitus päätyä Venäjälle, ei saatavaa olisi syntynyt ja veropetoksen tunnusmerkistö ei olisi täyttynyt. KäO katsoi, että tavara oli viety Venäjälle, joten näyttöä ei ollut A:n toimineen veron välttämistarkoituksessa. Käräjäoikeus hylkäsi syytteen kyseisestä törkeästä veropetoksesta, josta syyttäjä ja tullihallitus valittivat hovioikeuteen.

Hovioikeus perusteli myös kantaansa sillä, että tavarat oli viety venäjälle ja veropetosten rangaistavuus edellytti sitä, että teon tarkoitus on Suomessa perittävien maahantuontimaksujen ja arvonlisäverojen välttäminen. Kysymyksessä ei HO:n mukaan ollut rikoslain 29 luvun 1§:n 3 kohdan mukainen veron välttämistarkoitus. Mikäli A olisi ilmoitusvelvollisuutensa oikeansisältöisenä täyttänyt, ei valtiolle olisi tästä saatavaa syntynyt, joten teolle ei ollut vaikutusta veron määräämiseen. HO katsoi, että tarkoituksena oli salata vientimaan tulliviranomaisilta tavaroiden maastavienti. Hovioikeus ei muuttanut käräjäoikeuden tuomiota. Syyttäjälle ja tullihallitukselle myönnettiin valituslupa korkeimpaan oikeuteen, jossa syyttäjä vaati, että A saa tuomion törkeästä veropetoksesta. Tullihallitus vaati A:n tuomioksi törkeän veropetoksen ja A:n tulisi maksaa tullihallitukselle saamatta jääneet arvonlisäverot ja tullit korkoineen.

Korkeimman oikeuden mukaan tapauksessa on riidatonta se, jos tavarat olisi viety maasta tullivalvonnassa Venäjälle, tulleja ja arvonlisäveroa ei olisi Suomessa määrätty. A on tapauksessa laiminlyönyt ilmoittaa uuden tulliselvitysmuodon ja toimintaan liittyi jälkien peittely perusteettomilla kirjauksilla ja asiakirjoilla. KKO:n ratkaistavana oli ensin se, onko A menettelyllään aiheuttanut Suomessa kannettavan tullin ja arvonlisäveron määräämättä jättämisen. Jos tunnusmerkistö A:n toiminnan kannalta on täyttynyt, on kysymyksenä myös, onko A toiminnallaan laiminlyönyt verotusta varten säädetyn velvollisuuden ja toiminut rikoslaissa säädetyn passiivisen veropetoksen kriteerien mukaisesti. KKO perusteli kantaansa siten, että Arvonlisäverolain 87§:n mukaan arvonlisäveron suorittamisvelvollisuus kytkeytyy tullivelan ajankohtaan. Arvonlisäveron suorittamisvelvollisuus syntyy, kun tullivelka syntyy. Arvonlisäverotuksen kannalta verovelka toteutuu, kun suoritetaan teko, jolla tavaraa siirretään pois tullivalvonnan piiristä. Arvonlisäverotettava tapahtuma on syntynyt, kun toimitaan säännösten vastaisella tavalla ja tuodut tavarat ovat ohittaneet ensimmäisen EU:n alueeseen kuuluvat

tullitoimipaikan. Merkitystä arvonlisäverovelan syntymisen kannalta ei ole sillä, mitä tavaroille tapahtuu, kun ne on sääntöjä rikkoen poistettu tullivalvonnasta. Tapauksessa ei ole siis merkitystä mihin A on tavaroita vienyt, vaan arvonlisäverovelka oli syntynyt, kun A poisti tavaroita tullivarastosta.

KKO totesi tapauksessa rikoslain 29 luvun 1§:n 3 kohdan veron välttämistarkoituksesta seuraavaa: Lain tarkoittama laiminlyönti on rangaistavaa vain silloin, kun se tapahtuu veron välttämistarkoituksessa. KKO:n mukaan tekoavassa korostuu tarkoitustahallisuusvaatimus. Tekijän täytyy siis tietää tai hänen pitäisi tietää, että hänen passiivinen toiminta aiheuttaa virheellisen veron määräämisen. Ulkopuolelle on hallituksen esityksen mukaan tarkoitus jättää esimerkiksi unohduksesta tai epäsosiaalisesta elämäntavasta johtuvat laiminlyönnit. A:n menettely oli suunnitelmallista ja siihen liittyi suurta varallisuutta, joten hän ei saanut suojaa lain säännökseltä hallituksen esityksen tarkoittamalla tavalla. A on ollut tullivarastoluvan haltija, joten hänen olisi pitänyt olla tietoinen siitä, että tavaroiden selvittämätön siirto tullivarastosta tarkoitti niiden joutumista EU:n tullivalvonnan ulkopuolelle ilman, että niistä on suoritettu arvonlisävero ja tullimaksut. Korkein oikeus katsoi, että tarkoitustahallisuus kattaa myös välitavoitteet, jotka ovat välttämättömiä tekijän päästäkseen varsinaiseen päätavoitteeseen. A myönsi hänen päämääränsä olleen Venäjän tullin ja veron välttäminen. Vaikka A:n tavoitteena ei ollut Suomen arvonlisäveron ja tullimaksujen välttäminen, oli toiminta, joka aiheutti arvonlisäverosaatavan ja tullisaatavan valtiolle, välttämätöntä A:n päästäkseen lopputulokseen, johon hän toiminnallaan pyrki. Kun A oli siirtänyt tullivarastosta lainvastaisilla keinoilla tavaroita, oli valtiolle syntynyt saatava arvonlisäverosta ja tullimaksuista, joten A syyllistyi korkeimman oikeuden päätöksen mukaan rikoslain 29 luvun 1§:n 3 kohdan mukaisesti laiminlyömällä ilmoitusvelvollisuutensa arvonlisäverotuksesta ja tullimaksuista törkeään veropetokseen. Teosta teki törkeän se, että kyseessä oli huomattava taloudellinen etu ja teko oli lisäksi poikkeuksellisen suunnitelmallinen. A Tuomittiin yhdessä toisen syytteen kanssa yhteensä kolmen vuoden ja kuuden kuukauden vankeusrangaistukseen. Lisäksi A veloitettiin maksamaan tullihallitukselle vahingonkorvauksena 8 611 269,25 euroa korkoineen.

5. Yhteenveto ja johtopäätökset

Teoriaosuuden muodosti rikoslain 29 luvun 1§:n säännös veropetoksesta, rikoslain kirjallisuus ja kirjallisuus arvonlisäverotuksesta. Tutkimuksessa käytiin myös läpi rikoslain 29 luvun 2§:n säännöstä törkeästä veropetoksesta. Vaikka tutkimuksen tavoitteena ei ollutkaan analysoida sitä, mikä tekee veropetoksesta törkeän, oli se tärkeää ottaa teoriaosuuteen mukaan. Tarpeellista tämä oli, koska tutkimuksessa tutkittiin yhtiöiden tekemiä veropetoksia ja yhtiöiden tekemissä veropetoksissa tavoitellaan usein huomattavaa taloudellista hyötyä, joten teko usein tuomitaan törkeäksi veropetokseksi. Tämän teorian pohjalta käsiteltiin tutkimuksen empiirisessä osuudessa oikeustapauksia, joiden avulla pyrittiin saamaan vastaus tutkimuskysymykseen. Etenkin korkeimman oikeuden ratkaisut olivat erittäin hyvin perusteltuja, joten ne olivat tärkeä osa muodostaessa kriteereitä sille, minkälaiset toimet lasketaan veropetokseksi.

Verovelvollisen toimelle, joka lasketaan veropetokseksi, on neljä erilaista kriteeriä: väärän tiedon antaminen verotuksessa, veroon vaikuttavan asian salaaminen, passiivinen toiminta veron välttämistarkoituksessa tai muuten petollisesti toimiminen. Lisäksi laissa on vaatimus teon tahallisuudelle. Tutkimuksessa käsiteltiin lain kolmea ensimmäistä kohtaa oikeustapauksilla. Lain kohta muuten petollisesti toimimisesta jäi tutkimuksen ulkopuolelle. Muuten petollisesti toimimista sovelletaan pääasiassa silloin, kun veron määrääminen ei edellytä erityistä ilmoitusta. Arvonlisäverollisuudesta täytyy tehdä ilmoitus, joten muuten petollisesti toimiminen ei tule esille.

KKO 2004:134 ratkaisussa väärän tiedon antamista verotukseen vaikuttavasta seikasta oli, kun A oli pidemmällä ajalla antanut väärää verottajalle tietoa kuukausittaisessa veroilmoituksessaan. Kyseessä ei voinut olla erehdykseen perustuva toiminta, koska A oli menetellyt näin pidemmän aikaa, joten tahallisuuden kriteerit täyttyivät. KKO 2013:92 ratkaisussa oli samankaltainen tilanne, kun A oli ilmoittanut arvonlisäverollisen toiminnan virheellisesti. Tässä tapauksessa teko oli kuitenkin huomattavasti suunnitelmallisempaa, kun toiminta mahdollistettiin kuittikaupalla. A oli ostanut usealta toimijalta perusteettomia tositteita, jotka hän kirjasi yhtiön kirjanpitoon ja tällä tavoin saavutti perusteetonta

veroetua. Tapauksessa kirjanpitorikos liittyy läheisesti veropetokseen, kun kirjanpitorikoksen avulla mahdollistettiin petokellinen toiminta arvonlisäverotuksessa. HO päätöksessä virheellisen tiedon antaminen ei ollut niin yksiselitteistä kuin kahdessa aikaisemmassa tapauksessa. Tapauksessa oli toteutettu ketjupetos Belgiasta ostetulla kullalla. Ratkaisussa arvioitiin pääasiassa sitä, oliko arvonlisäverotukseen vähennysoikeus. Vähennysoikeus kullaan arvonlisäveroon olisi yhtiöllä ollut, mutta toiminnan petokellinen tarkoitus eväsi vähennysoikeuden. Myös se oli esteenä, että laskut kullasta yhtiöllä oli tekaistuja ja tositteita oli hävitetty. Erikoisen tapauksesta teki se, että valtiolla ei lähtökohtaisesti olisi ollut saatavaa arvonlisäveroon, mutta petokellinen tarkoitus ja tositteiden perusteettomuus loi arvonlisäverovelvollisuuden.

Käsiteltyjen oikeustapausten mukaan ei voida todeta, että arvonlisäverotuksessa voisi salaamalla verotukseen vaikuttavan seikan, syyllistyä veropetokseen. KKO:n ratkaisussa 2013:92 oli kyse henkilökohtaisessa verotuksessa salaamista varoista, ei arvonlisäverotuksessa. Tapauksessa salaaminen liittyy läheisesti arvonlisäverotukseen, koska oli erittäin todennäköistä, että varat olivat peräisin petollisesta toiminnasta arvonlisäverotuksessa. KKO:n katsoi kuitenkin varojen voineen olla myös peräisin yhtiön normaalista liiketoiminnasta.

Tahallisuuden merkitys veropetoksen tuomiossa sai erityisen merkityksen KKO 2011:26. Tilanteessa tarkasteltiin tarkoitustahallisuutta, kun korkein oikeus ratkaisussaan pohti, onko tullivarastointia harjoittanut X syyllistynyt passiiviseen veropetokseen. KO ja HO eivät tuominneet X:ää veropetoksesta, mutta KKO katsoi X:n olleen velvollinen ilmoittaa arvonlisäverollinen toiminta, kun hän oli siirtänyt tullivarastosta tavaraa tullin valvontaluokan ulkopuolelle. X:n tarkoituksena ei ollut kiertää veroja Suomessa, vaan päämääränä oli Venäjällä maksettavien tullien ja verojen kierto. Toiminta, joka synnytti arvonlisäveron ilmoitusvelvollisuuden, oli kuitenkin välttämätöntä X:n päästäkseen tavoitteeseensa. X oli toiminut passiivisesti veron välttämistarkoituksessa ja syyllistyi törkeään veropetokseen.

Vastaus pääkysymykseen on, että arvonlisäverotuksessa voi syyllistyä veropetokseen antamalla väärää tietoa verottajalle tai toimimalla passiivisesti veron välttämistarkoituksessa. Vastaus alakysymykseen on, että tahallisuus vaikuttaa

veropetos tuomioihin siten, että teossa täytyy täytyä tahallisuus, että veropetos tuomio voidaan antaa. Tahallisuus sai myös erityisen merkityksen oikeustapauksessa KKO 2011:26. Pelkästään tarkastelemalla rikoslain säännöstä veropetoksesta ei voida todeta onko toiminta ollut petollista vai ei. Tämä johtuu siitä, että talousrikokset eivät tapahdu tyhjiössä ja tarkasteltaessa verovelvollisen toimintaa tulee ottaa huomioon myös muiden lakien säännökset. Tämä tulee erityisen hyvin esille Hovioikeuden tuomiossa. Tapauksessa veropetoksen syytteeksi lukeminen oli siitä kiinni, oliko arvonlisäveroon vähennysoikeus. Usein väärän tiedon antamisessa on kyseessä tilanne, jossa verottajalla on verosaatava verovelvolliselta vaikka petollista toimintaa ei olisi tapahtunut. Kyseessä oli kuitenkin tilanne, jossa petollinen toiminta loi verovelvollisuuden. Myös KKO:n tuomiossa 2011:26. täytyi ratkaista ensin onko verovelvollisuus syntynyt. Toimintaa arvioitaessa on siis otettava huomioon tilanne kokonaisuutena ja sen perusteella arvioida onko menettelylle liiketoiminnallista perustetta ja onko teko tehty veron välttämistarkoituksessa.

Jatkotutkimusta ajatellen olisi mielenkiintoista päästä tutkimaan arvonlisäveropetoksia enemmän kansainvälisessä ympäristössä. Esimerkiksi tutkia EU:n alueella laajasti toimivia karusellipetoksia ja selvittää kuinka suuria kustannuksia tällainen toiminta eri jäsenvaltiolle aiheuttaa ja minkälainen vaikutus tällä on kilpailuun.

lähdeluettelo

Helsingin yliopisto (2016): Rikollisuustilanne. Helsingin yliopisto 2016.

Juusela J, Nykänen O, Tikka K, Viitala T (2016): Yritysverotus 1-2. Alma Talent Oy. Helsinki 2016

Kankaanranta T, Mutilainen V (2010): Talousrikollisuuden tutkimus Suomen yliopistoissa 1999-2008

Keinänen, A (2013): Sosiaalisten normien yhteys lainsäädännön noudattamiseen: erityistarkastelussa veropetokset. Edilex 2013.

Knuutinen, R (2014): Veron kiertäminen, veronkierto vai verolain kiertämisen-terminologian tarkastelu. Verotus 2/2014.

Koponen, P (2002): Tahallisuudesta talousrikoksissa s. 239.

Koskinen, E (2013): Kaksoislaskutus oikeudellisena ongelmana. Edilex 2014.

Kukkonen, R (2017): Rikoshyödyn menettäminen osa 3 rikoshyödyn verotettavuus ja rikos- ja oikeusprosessien yhteensovittaminen. Defensor Legis N:o 1/2017.

Kuusala J, Sainio N (2015): Arvonlisäveropetoksista ja niihin liittyvistä EUT:n tuomioista, osa 1

Lappi-Seppälä T, Hakamies K, Helenius D, Koskinen P, Majanen M, Melander S, Nuotio K, Nuutila A (2004): Rikosoikeus. Alma Talent Oy Helsinki 2004.

Lajunen, H (2009): Veron kiertäminen Yritysjärjestelyjen yhteydessä. Edilex 2010.

Lassila, S (2010): Oikeuden väärinkäyttö ja veron kiertäminen arvonlisäverotuksessa.

Maijala, K (2010): Veropetoksen yritys erityisesti kelvottoman yrityksen ja tehokkaan katumisen näkökulmasta. Edilex 2011.

Melander S, Nuotio K (2004): Rikosoikeus. Alma Talent Oy Helsinki 2004.

Myrsky M, Rabinä T (2015): Verotusmenettely ja muutoksenhaku s.347. Alma Talent Oy Helsinki 2015.

Mähönen J, Villa S (2009): Osakeyhtiö IV: Osakeyhtiö ja verotus s. 5. Alma Talent Oy Helsinki 2009

Männistö, E (2012): Laskuvaatimukset ja vähennysoikeus arvonlisäverotuksessa. Verovirkailijain Edilex 2012

Määttä, K (2007): Veropolitiikka: Teoria ja käytäntö s. 65. Edita Publishing Oy Helsinki 2007.

Nuutila, A Hakamies, K: Teoksessa Keskeiset rikokset, 2014, Porvoo

Olavi, T (2012): Voidaanko laillisen veron minimoimisen ja laittoman veronkiertämisen välille muodostaa rajaa tarkastellen yleistä veronkiertosäännöstä? Edilex 2013.

Sahavirta, R (2007): Talousrikokset s. 194, 198, 205, 208, 209. Gummerus Kirjapaino Oy, Vaajakoski 2007.

Tapani, J (2014): Talousrikokset, Teoksessa Keskeiset rikokset s. 628, 617 Porvoo 2014

Tapani, J (2016): KKO:n ratkaisut kommentein. Alma Talent Oy. Helsinki 2016

Tikka, K (1972): Veron minimoinnista. Förlagsbolaget Judex Kustannusyhtiö. Helsinki 1972.

Tikka K, Nykänen O, Viitala T, Juusela J (2018): Yritysverotus 1-2. Alma Talent Oy 2018.

Tolvanen, M (2013): Näytön hankkiminen ja arviointi veroprosessissa ja rikosprosessissa-yhtäläisyyksiä ja eroja. Edita Publishing Oy 2013.

Törmänen J (2007): Veropetos – arvonlisäveroa häviää verokaruselliin.

Virtanen, J (2005): Laiminlyöjän petos.

Vuorenpää, M: Veropetos, veronkorotus ja kielto käsitellä samaa asiaa kahdesti – EIT Jukka Ruotsalainen vs. Suomi 16.6.2009. Lakimies 1/2010, s. 94–104. (Vuorenpää 2010a).

Äimä, K (2015): Veroprosessioikeus s.234. Alma Talenty Oy 2015.

Ääriä, L (2010): Arvonlisäverotuksessa käännetty verovelvollisuus rakennusalalle.

<https://www-edilex->

[fi.ezproxy.cc.lut.fi/uutiset/43827?allWords=arvonlis%C3%A4veropetos&offset=21&perpage=20&sort=relevance&searchSrc=1&advancedSearchKey=638655](https://www-edilex-fi.ezproxy.cc.lut.fi/uutiset/43827?allWords=arvonlis%C3%A4veropetos&offset=21&perpage=20&sort=relevance&searchSrc=1&advancedSearchKey=638655)

Oikeustapaus luettelo

KKO 2004:134

KKO 2013:92

KKO 2011:26

HO 15/113023