

**VAASAN YLIOPISTO
KAUPPATIETEELLINEN TIEDEKUNTA
TALOUSOIKEUDEN LAITOS**

Riina Eskola

VERORIKOKSET YRITYSVEROTUKSESSA

Talousoikeuden
pro gradu -tutkielma

VAASA 2008

SISÄLLYSLUETTELO	sivu
OIKEUSTAPAUSSLUETTELO	5
TAULUKKOLUETTELO	7
LYHENNELUETTELO	9
TIIVISTELMÄ	11
1. JOHDATUS AIHEALUEESEEN	13
1.1. Tutkimuskohteen kuvaus	13
1.2. Tutkimustehtävä	16
1.3. Tutkimuksen rakenne	17
2. VERORIKOSSÄÄNNÖKSET	19
2.1. Rikoslain säätämisestä	19
2.2. Rikoslain kokonaisuudistus ja verorikossäännösten muut muutokset	20
2.3. Verorikossäännökset rikoslaissa	22
2.3.1. Veropetos	22
2.3.2. Törkeä veropetos	28
2.3.3. Lievä veropetos	28
2.3.4. Verorikkomus	29
2.4. Verorikossäännökset verolainsäädännössä	30
3. VERORIKOSTEN ESIINTYMINEN YHTEISKUNNASSA	32
3.1. Talousrikollisuus tilastojen valossa	32
3.1.1. Talousrikollisuus	32
3.1.2. Verorikokset	34
3.1.3. Tekijöiden profiili	35
3.2. Tyyppitapauksia	37
3.2.1. Harmaa talous ja kuittikauppa	37
3.2.2. Arvonlisäverotuksen kiertäminen	43
3.2.3. Bulvaanit	47
3.2.4. Konkurssi	48
3.2.5. Idänkauppa	49

4. VERORIKOSTEN TORJUNTA JA VALVONTAJÄRJESTELMÄT	52
4.1. Rikosten torjunta	52
4.1.1. Yleistä	52
4.1.2. Torjuntatoimet	55
4.1.3. Rikostorjunnan teoria	57
4.2. Valvonta	58
5. VERORIKOSTEN SEURAAMUKSET	64
5.1. Rikosoikeudelliset seuraamukset	64
5.1.1. Yleistä	64
5.1.2 Rangaistuskäytäntö	65
5.1.3. Oikeushenkilön rangaistusvastuu	67
5.2. Hallinnolliset seuraamukset eli verotusseuraamukset	68
5.2.1 Veronkorotus	68
5.2.2. Arvioverotus	70
5.2.3 Selvittämätön omaisuudenlisäys	71
5.2.4. Verotuksen oikaisu	72
5.3. Muut seuraamukset	72
5.3.1 Liiketoimintakielto	72
5.3.2 Vahingonkorvausvelvollisuus	74
LÄHDELUETTELO	76

OIKEUSTAPPAUSLUETTELO

		sivu
<u>Korkeimman oikeuden ratkaisut</u>		
KKO 1989:29	8.3.1989 taltio 723	74
KKO 1996:35	1.4.1996 taltio 1243	29
KKO 2001:87	4.9.2001 taltio 1653	30
KKO 2004:46	7.5.2004 taltio 1010	29
KKO 2005:5	19.1.2005 taltio 72	75
KKO 2006:44	19.5.2006 taltio 1185	75
KKO 2007:102	27.12.2007 taltio 2903	28, 65
 <u>Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut</u>		
KHO 1999:71	31.12.1999 taltio 4351	44
 <u>Hovioikeuksien ratkaisut</u>		
Vaasan HO	2.7.2003 (nro 899 Dnro R 02/1365)	70
Vaasan HO	3.7.2003 (nro 904 Dnro R 02/718)	27
Vaasan HO	11.7.2003 (nro 977 Dnro R 02/1352)	74
Vaasan HO	6.9.2004 (nro 1310 Dnro R 03/553)	27
Vaasan HO	3.3.2005 (nro 365 Dnro R 04/100)	74
Vaasan HO	29.10.2007 (nro 1387 Dnro R 06/838)	30

TAULUKKOLUETTELO

	sivu
Taulukko 1. Talousrikoksilla aiheutettu vahinko vuosina 2000–2006 vireille tulleissa jutuissa (miljoonaa euroa)	33
Taulukko 2. Poliisin tietoon tulleet verorikokset vuosina 2000–2006	35
Taulukko 3. Törkeiden veropetosten osuus kaikista verorikoksista (%)	35
Taulukko 4. Tuomiot törkeästä veropetoksesta ensimmäisessä oikeusasteessa vuosina 1996–2006	66
Taulukko 5. Tuomiot veropetoksesta ensimmäisessä oikeusasteessa vuosina 1996–2006	67

LYHENNELUETTELO

AVL	Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501
CLO	Central Liaison Office
Dnro	Diaarinumero
EPL	Ennakkoperintälaki 20.12.1996/1118
HE	Hallituksen esitys
HO	Hovioikeus
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KKO	Korkein oikeus
KM	Komiteanmietintö
LiiketoimintakieltoL	Laki liiketoimintakiellosta 13.12.1985/1059
RL	Rikoslaki 19.12.1889/39
TilaajavastuuL	Laki tilaajan selvitysvelvollisuudesta ja vastuusta ulkopuolista työvoimaa käytettäessä 22.12.2006/1233
VIES	Value Added Tax Information Exchange System
Virke	Viranomaisyhteistyön kehittämisprojekti
VML	Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558

VAASAN YLIOPISTO**Kauppätieteellinen tiedekunta**

Tekijä:	Riina Eskola	
Tutkielman nimi:	Verorikokset yritysverotuksessa	
Ohjaaja:	Asko Lehtonen	
Tutkinto:	Kauppätieteiden maisteri	
Laitos:	Talousoikeuden laitos	
Oppiaine:	Talousoikeus	
Aloitusvuosi:	2001	
Valmistumisvuosi:	2008	Sivumäärä: 84

TIIVISTELMÄ

Talousrikoksilla aiheutetaan vuosittain noin 5 miljardin euron vahingot. Noin puolet vahingoista aiheutuu harmaasta taloudesta eli liiketoiminnasta, josta ei suoriteta lakisääteisiä veroja ja maksuja. Taloudelliset vahingot ovat merkittäviä, mutta niiden lisäksi talousrikollisuus vähentää taloudellisen toiminnan luotettavuutta ja yhteiskunnan normien uskottavuutta. Rikosmahdollisuudet ovat lisääntyneet mm. yritystoiminnan kansainvälistymisen ja alihankinnan yleistymisen vuoksi.

Verorikoksista säädetään RL 29 luvun 1–4 §:ssä. Veropetoksen perustekomuodon lisäksi on säädetty törkeästä ja lievästä tekemuodosta, joista voidaan tuomita mm. tavoitellun hyödyn eli vältettävän veron määrän perusteella. Veropetoksen tekotapoihin kuuluu mm. väärän tiedon antaminen verotusta varten ja verotukseen vaikuttavan velvollisuuden laiminlyönti. Verorikkomuksena tuomitaan oma-aloitteisten verojen maksamatta jättäminen muun kuin maksukyvyttömyyden perusteella. Näiden lisäksi verolainsäädännössä on rikkomustasoisia säännöksiä.

Verorikoksia voidaan torjua mm. lainsäädännöllä ja valvonnalla. 1900-luvun loppupuolella toteutettiin rikoslain kokonaisuudistus, jossa verorikossäännökset koottiin vakavimpien tekemuotojen osalta rikoslakiin. Verolainsäädäntöön jätettiin viittaussäännökset rikoslakiin ja rikkomustasoisia rangaistussäännöksiä. Verolainsäädäntöä on viime vuosina uudistettu monella tavalla verorikosten torjumiseksi. Tällaisia uudistuksia ovat mm. tilaajavastuulaki ja ulkomaalaisia vuokratyöntekijöitä koskevat säännökset. Verohallinnon suorittama verovalvonta ehkäisee verorikoksia. Perusvalvonta kohdistuu jollain tasolla kaikkiin verovelvollisiin ja erityisvalvonta, johon verotarkastuskin lukeutuu, kohdistetaan valikoituihin verovelvollisiin. Valvontaa kehitetään mm. toimialahankkeiden avulla.

Verorikosten seuraamukset voivat olla rikosoikeudellisia tai hallinnollisessa menettelyssä määrättäviä. Veropetoksesta voidaan tuomita sakkoon tai vankeuteen. Vähäisemmissä rikoksissa veronkorotus voidaan katsoa riittäväksi seuraamukseksi. Hallinnolliset seuraamukset eivät ole riippuvaisia mahdollisesta syytteestä tai tuomiosta, mutta esim. veronkorotus voi vaikuttaa rikosoikeudellista seuraamusta alentavasti. Liiketoimintakielto on elinkeino-oikeudellinen turvaamistoimi, joka voidaan kuitenkin määrätä vain syyttäjän vaatimuksesta. Verorikoksen tekijä joutuu pääsääntöisesti vahingonkorvausvastuuseen välttämästään veromäärästä.

AVAINSANAT: Verorikokset, talousrikollisuus

1. JOHDATUS AIHEALUEESEEN

1.1. Tutkimuskohteen kuvaus

Valtio ja muut julkisyhteisöt tarvitsevat varoja tehtäviensä toteuttamiseen ja ne saavat suurimman osan varoistaan keräämällä veroja ja maksuja. Verot käytetään yhteisön yleisiin menoihin ja siinä ne poikkeavat maksuista, jotka ovat korvaus jostain tietystä edusta. Verotuksella voi olla muitakin tarkoituksia kuin varojen kerääminen. Tällaisia voivat olla esimerkiksi elinkeino-, alue- tai suhdannepoliittiset päämäärät.¹

Verotusoikeudella ja verovelvollisuudella on huomattava merkitys yhteiskunnassa ja ne on tarkoin säädetty laissa oikeussuojan turvaamiseksi. Perustuslain 81 §:n mukaan verosta on aina säädettävä lailla, ja sen tulee sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Jotta verotuksen tavoitteet ja jakautuminen verovelvollisten maksukyvyyn mukaan toteutuu, on tärkeää, että kaikki verovelvolliset suorittavat veronsa lainsäädännön mukaan.

Verorikokset ovat rikoksia julkista taloutta vastaan, joista säädetään rikoslain 29 luvussa. Rikokset julkista taloutta vastaan jaetaan laissa vero- ja avustusrikoksiin. Rikoslaisissa verorikokset jaetaan veropetoksiin ja verorikkomukseen. RL 29 luvun 1 §:n mukaan veropetokseen syyllistyy se, joka jättää ilmoittamatta tai antaa väärää tietoa verotusta varten. Teon tai laiminlyönnin tulee aiheuttaa veron välttäminen veron määräämättä jättämisenä, määräämisen liian alhaisena tai veron perusteettomana palautuksena. Rikokseksi on säädetty myös edellä mainitun yritys. Veropetoksesta on säädetty myös kvalifioitu ja privilegioitu tekemuoto mm. teon suunnitelmallisuuden ja tavoiteltavan taloudellisen hyödyn suuruuden mukaan. Verorikkomus tulee kyseeseen, kun verovelvollinen jättää suorittamatta veron tai maksun, joka on maksettava omaaloitteisesti. Tällaisia ovat esimerkiksi arvonlisävero ja työnantajamaksut. Verorikoksista on lisäksi säädetty verolainsäädännössä.

¹ Andersson 2006 s. 1–3

On huomattava, että verovelvollinen voi poistaa tai pienentää verorasitustaan myös laillisin keinoin. Verontorjuntaan ja veron minimointiin voidaan pyrkiä verosuunnittelulla. Verosuunnittelun ensisijainen tavoite ei kuitenkaan ole verojen minimointi, vaan se on osa liiketoiminnan suunnittelua, jossa eri toimintavaihtoehtojen veroseuraamukset otetaan huomioon. Usein edullisimmaksi vaihtoehdoksi muodostuu kuitenkin se, jossa verot on minimoitu.²

Verovilppi on laitonta veron torjuntaa, jossa verovelvollinen pyrkii abstraktisen verovelan synnyttäneiden tosiseikkojen toteuduttua vapautumaan verosta lainvastaisin keinoin. Verovilppi ei vielä tarkoita verorikoksen täyttymistä.³ Veron kiertäminen on myös laitonta verontorjuntaa, vaikka sen takana olevat yksityisoikeudelliset toimet olisivatkin laillisia⁴. Jos toimenpiteen oikeudellinen muoto ei vastaa varsinaista tarkoitusta, verotusmenettelylain 28 § ja arvonlisäverolain 181 § mahdollistavat sen, että toimenpiteeseen voidaan soveltaa sitä verosäännöstä, jota sen oikeaan muotoon olisi sovellettava⁵. Veronkiertosäännöksen soveltaminen ei vielä tarkoita, että verovelvollinen olisi syyllistynyt verorikokseen, vaan kyse on veron kiertämisen estämisestä verolainsäädännön avulla⁶. Mainittakoon vielä, että verorasitustaan voi pyrkiä minimoimaan myös ns. veropaolla, jolla tarkoitetaan vero-objektin siirtämistä kevyemmän verotuksen maahan. Veropako voi olla laillista tai laitonta⁷.

Verorikokset luetaan tavallisesti talousrikoksiin. Talousrikollisuus on laaja käsite, jolla tarkoitetaan yleensä liike- ja yritystoimintaan liittyviä rikoksia. Se on yleisesti käytetty termi, mutta sen sisältö voidaan määritellä monin eri tavoin⁸. Usein käytetään sisäministeriön vuodelta 1996 olevaa määritelmää, jonka mukaan talousrikoksella tarkoitetaan yrityksen tai muun yhteisön toiminnan yhteydessä tai niitä hyväksi käyttäen tapahtuvaa oikeudettomaan, välittömään tai välilliseen taloudelliseen hyötyyn tähtäävää

² Ossa 2002 s. 112–113

³ Lehtonen 2000 s. 68–70, 83

⁴ Ossa 2002 s. 112–113

⁵ Vastaavia veronkiertämissäännöksiä on myös muissa verolaeissa. Tyypillisiä soveltamistilanteita esim. Myrsky & Linnakangas 2007 s. 157–162

⁶ Andersson 1998 s. 231

⁷ Tikka 1972 s. 28 ja Myrsky & Linnakangas 2007 s. 155

⁸ Hieman asiayhteydestä riippuen voidaan käyttää myös termejä valkokaulus-, organisaatio- ja yhteisörikollisuus. Termien määrittelystä ks. Laitinen & Aromaa 2005 s. 136–141 tai Laitinen & Virta 1998 s. 11–14

rangaistavaa tekoa. Lisäksi talousrikokseksi lasketaan yritystoimintaan verrattavissa olevassa toiminnassa tapahtuva huomattavaan taloudelliseen hyötyyn tähtäävä suunnitelmallinen rangaistava teko, kuten maanviljelijän tukipetos.⁹

Talousrikollisuuteen luetaan useita erityyppisiä rikoksia. Talousrikokset voidaan jakaa niitä koskevan lainsäädännön mukaan: vero-, konkurssi-, pankki-, arvopaperikauppa-, kilpailu-, kuluttaja-, ympäristö- ja työrikokset, yritystuki- ja EU-tukipetokset sekä korruptio¹⁰. Talousrikokset voidaan luokitella myös sen perusteella, kenen intressejä rikos loukkaa. Laitinen on ryhmitellyt organisaatorikoksia niiden kohteiden mukaan seuraavasti: julkiseen valtaan kohdistuvat rikokset (sisältää verorikokset), työntekijöihin kohdistuvat rikokset, kuluttajiin kohdistuvat rikokset, velkojiin kohdistuvat rikokset ja ympäristörikokset. Lisäksi hän mainitsee muun muassa kirjanpitorikokset, luottamusaseman väärinkäytön ja sopimattoman menettelyn elinkeinotoiminnassa.¹¹ Ne eivät suoranaisesti kohdistu mihinkään yksittäiseen tahoon, mutta vaikuttavat esim. talouselämän yleiseen toimivuuteen ja luotettavuuteen. P.O. Träskmanin mukaan talousrikokset voidaan jakaa kahteen ryhmään sen mukaan, onko rikos tehty laillisen taloudellisen toiminnan puitteissa (talouselämän rikollisuus) vai onko toiminta sellaisenaan rikollista (organisoitunut taloudellinen rikollisuus)¹². Verorikokset tulevat kysymykseen lähinnä ensimmäisessä ryhmässä.

Talousrikollisuuden ja harmaan talouden piirissä pyörivät summat ovat kokonaisuudessaan suuria ja niiden merkitys julkiselle taloudelle on merkittävä. Harmaan talouden arvioidaan aiheuttavan valtiolle vuosittain noin kahden miljardin euron vahingot saamatta jäävinä veroina ja veronluonteisina maksuina.¹³ Elinkeinoelämässä liikkuvat yhä suuremmat rahavirrat “tekevät monesta varkaan, kun tilaisuus tulee eteen”. Muun muassa liiketoiminnan muuttuminen kansainvälisemmäksi ja moniportaisemmaksi luo uusia tilaisuuksia. Talousrikolliset keksivät jatkuvasti uusia keinoja välttää verotusta, mikä edellyttää lainsäätäjiltä ja viranomaisilta asiantuntemusta ja ajan tasalla olemista.

⁹ Talousrikollisuuden ja harmaan talouden torjunta Suomessa 1996 s. 27

¹⁰ Jakoa on käytetty mm. Lehtolan ja Paksulan (1997) rikosten torjuntaa käsitelleessä tutkimuksessa.

¹¹ Laitinen 1989 s. 12

¹² Hakman 1993 s. 1

¹³ Rikollisuustilanne 2006 s. 139

Talousrikollisuus aiheuttaa taloudellisia vahinkoja, mutta se myös vähentää luottamusta yhteiskunnan taloudellista toimintaa kohtaan. Taloudellista rikollisuutta ei kuitenkaan koeta yhtä pelottavaksi kuin perinteistä rikollisuutta, koska sen ei uskota osuvan omalle kohdalle, eikä sillä ole fyysisiä uhreja tai tarkasti määriteltävää uhria lainkaan. Esimerkiksi verorikosten aiheuttamat vahingot tulevat yleensä veronmaksajien kannettavaksi. Myös uutisointi jättää talousrikokset hyvin kaukaisiksi ja epäselviksi, sillä pitkän ajan kuluessa tapahtunut tapahtumaketju ja pitkä selvittelyaika eivät ole helposti uutisoitavissa.¹⁴

1.2. Tutkimustehtävä

Tutkimuksella on tarkoitus selvittää yritysverotuksen puolella esiintyvää verorikollisuutta. Tutkimus painottuu talousrikollisuuden ja verorikosten tarkasteluun käytännön kautta ja ilmiönä yhteiskunnassa. Tutkimuksessa selvitetään muun muassa usein esiintyviä verorikoksen tekotapoja, rikollisuuden määriä ja tekijöitä, jotka vaikuttavat rikollisuuden tasoon. Tutkimuksessa selvitetään, millaisin toimin yhteiskunnan on täytynyt vastata verorikollisuuteen eli miten lainsäädäntöä on kehitetty vastaamaan muuttunutta tarvetta ja millaisia rikosentorjuntakeinoja viranomaisilla on. Tutkimuksessa selvitetään myös verorikoksiin liittyvän voimassaolevan lainsäädännön, kuten veropetossäännöksen ja verotusmenettelylain sisältöä sekä verorikoksista säädettyjä seuraamuksia. Oikeuskäytännöstä esitellään lähinnä KKO:n ennakkoratkaisuja ja Vaasan hovioikeuden ratkaisuja.

Verorikokseen voi luonnollisesti syyllistyä myös yksityishenkilö yritystoiminnan ulkopuolella. Tavallisella palkansaajalla on kuitenkin huomattavasti vähemmän mahdollisuuksia tehdä veropetos kuin yritystoiminnassa mukana olevalla henkilöllä. Tässä tutkimuksessa käsitellään nimenomaan yritysverotuksen puolella tapahtuvia rikoksia. Yritysverotuksella tarkoitetaan yleensä yritystoimintaan kohdistuvaa välitöntä verotusta eli lähinnä tuloverotusta sekä usein myös yrityksen omistajiin kohdistuvaa

¹⁴ Arolainen 1998 s. 196–197

verotusta¹⁵. Tässä tutkimuksessa käsitettä on käytetty olennaisesti laajemmassa merkityksessä ja sillä tarkoitetaan tavallisimmin yritystoiminnassa maksettavaksi tulevia veroja; tuloverotuksen lisäksi käsitellään arvonlisäverotusta ja ennakoperintää. Rajaus näkyy mm. esiteltävien esimerkkien, tyyppitapausten ja tuomioistuinratkaisujen valinnassa. Tilastotiedoista ei kuitenkaan ole ollut mahdollista erotella yritystoiminnassa ja sen ulkopuolella tapahtuvia verorikoksia, joten luvut kuvaavat kaikkia verorikoksia.

Tutkimus on lähtökohtaisesti vero-oikeudellinen, mutta se sivuaa vahvasti rikoslainopin ja kriminologian alaa. Kriminologiassa tutkimuksen kohteena ovat rikokset ja rikollisuus tosiasiallisena yhteiskunnallisena ilmiönä. Kriminologinen tutkimus pyrkii selvittämään muun muassa rikollisuuden määrää, ilmenemismuotoja ja kehitystä sekä näihin vaikuttavia tekijöitä. Kriminologiassa tutkitaan myös kontrollikoneiston toimintaa. Rikoslainopin tehtävänä on voimassa olevien rikossäännösten tulkinta ja systematisointi.¹⁶

1.3. Tutkimuksen rakenne

Tutkimus koostuu kuudesta pääluvusta. Ensimmäinen luku sisältää johdatuksen aihealueeseen eli siinä selvitetään keskeisiä käsitteitä aiheeseen liittyen ja kerrotaan tutkimustehtävästä ja tutkimuksen rakenteesta.

Verorikoksista säädetään rikoslaissa ja verolainsäädännössä. Toisessa luvussa käydään läpi näiden verorikossäännösten sisältöä. Siinä kerrotaan myös lyhyesti, mitä talousrikoslainsäädännön säätämisessä tulee erityisesti ottaa huomioon, ja miten verorikoslainsäädäntöä kehitettiin 1900-luvun loppupuolella.

Kolmannessa luvussa esitellään, miten talousrikollisuus ja erityisesti verorikollisuus näkyvät yhteiskunnassa. Luvussa selvitetään talous- ja verorikosten määrää tilastojen

¹⁵ Tikka 1995 s. 1

¹⁶ Aarnio 1988 s. 48, Nuutila 1997 s. 11–12 ja Koskinen 2001 s. 14

avulla sekä millaisia seurauksia rikoksilla on ja millaisia ovat tyypilliset talousrikolliset. Lisäksi selvitetään, missä tilanteissa verorikoksia tehdään ja millaisia menettelyjä niissä käytetään. Näistä on valittu tarkempaan käsittelyyn harmaa talous, kuittikauppa, arvonlisäverotuksen kiertäminen, bulvaanien käyttö, konkurssien yhteydessä tehtävät rikokset ja idänkaupassa käytettävät laittomat menettelyt. Luvussa tuodaan esiin myös uusinta lainsäädäntöä ja muita keinoja, joilla on pyritty vähentämään näitä rikosmahdollisuuksia.

Verotuksen välttäminen ei saa muodostua kilpailueduksi epärehellisesti toimiville yrityksille. Viranomaisten on valvottava verotuksen oikeaa toteutumista. Neljännessä luvussa käydään läpi, miten verovalvonta on järjestetty ja miten verotuksen toimittamista kehitetään valvonnan parantamiseksi. Verovalvonnan lisäksi neljännessä luvussa kerrotaan, miten verorikoksia ja muita talousrikoksia torjutaan yhteiskunnan tasolla. Valtioneuvoston periaatepäätös talousrikollisuuden ja harmaan talouden vähentämiseksi vuonna 1996 oli merkittävä alku näille toimille. Verorikostorjunnassakin hyödyllinen tilannetorjunnan teoria esitellään myös lyhyesti.

Verorikosten rangaistusasteikko on sakosta neljään vuoteen vankeutta. Veron korotus voidaan katsoa vähäisemmissä rikoksissa riittäväksi seuraamukseksi. Viidennessä luvussa käydään läpi verorikosten seuraamuksia, jotka voivat siis olla rikosoikeudellisia tai hallinnollisia. Vain rikosoikeudelliset seuraamukset edellyttävät verorikoksen tunnusmerkistön täyttymistä. Verorikoksesta voidaan määrätä myös liiketoimintakieltoon ja usein verorikollinen joutuu vahingonkorvausvastuuseen.

2. VERORIKOSSÄÄNNÖKSET

2.1. Rikoslain säätämisestä

Lainsäädännössä on tietyille teoille säädetty rangaistusseuraamus. Teko on rikos vain, jos se on säädetty rangaistavaksi laissa. Rikoslilla yhteiskunta määrittelee, mikä on niin haitallista joko yksittäisen tahon tai koko yhteiskunnan kannalta, että siihen on puututtava. Rangaistus merkitsee vapauden ja varallisuuden riistoa ja valtiollista pakkoa, joten on tärkeää, että laissa on määritelty, mitkä teot ovat rangaistavia ja millä tavoin niistä rangaistaan. Tämä on myös laillisuusperiaatteen mukaista. Laissa ei luonnollisesti voida kuvata kaikkia mahdollisia rikoksia, vaan sitä on aina tulkittava. Laillisuusperiaate kuitenkin edellyttää, että lakia tulkitaan sen sanamuodon mukaan, eikä säännöstä voi laajentaa koskemaan samankaltaista tilannetta.¹⁷

Talousrikosoikeudessa erityisenä haasteena on toimintaympäristön ja tekotapojen nopea muuttuminen. Säännökset eivät saa olla liian väljiä laillisuusperiaatteen epätäsmällisyyskiellon vastaisesti, mutta niiden tulisi soveltua näihin alati muuttuviin tilanteisiin. Talousrikosoikeudessa on tyypillistä, että yksittäisten tekojen sijasta joudutaan arvottamaan tekosarjoja, mikä myös vaikeuttaa tarkkarajaisten säännösten laatimista. Ongelmallista on myös se, että talousrikossäännöksissä joudutaan käyttämään käsitteitä, jotka perustuvat aineelliseen lainsäädäntöön ja taloustieteelliseen käsitteistöön, vaikka vankeusuhkaiset rangaistussäännökset on pyritty keskittämään rikoslakiin ja kirjoittamaan ilman viittauksia erityislainsäädäntöön. Talousrikoslainsäädännöllä pyritään turvaamaan talouselämän toimintaedellytykset, joten säännökset eivät saisi myöskään tarpeettomasti rajoittaa yksilöllistä tai elinkeinovapautta.¹⁸

¹⁷ Nuutila 1997 s. 1, 47–67

¹⁸ Lahti 2007 s. 7–9, 17, 24

2.2. Rikoslain kokonaisuudistus ja verorikossäännösten muut muutokset

Edellinen rikoslaki oli vuodelta 1889 ja se oli luonnollisesti monessa suhteessa vanhentunut. Rikoslaki ei suojannut muuttuneen yhteiskunnan arvoja ja etuuksia. Vanhaan rikoslakiin oli tehty osittaisuudistuksia ja erityislainsäädäntöön lisätty rangaistussäännöksiä, mistä seurasi, että erityisesti säännösten rangaistusuhat eivät olleet oikeassa suhteessa toisiinsa nähden ja säännösten lakitekkinen muoto ei ollut yhteneväinen. Erityislainsäädännön rangaistussäännökset vaikeuttivat valvonta-, tutkinta- ja ratkaisutoimintaa, sillä kyseisen aineellisen lainsäädännön tuntemusta ei välttämättä ollut. Epäkohdat voitiin korjata vain kokonaisuudistuksen avulla. Uudistuksessa pyrittiin rangaistusasteikkojen yhtenäistämisen lisäksi siirtämään tärkeimmät rangaistussäännökset rikoslakiin, mikä liittyi tärkeimpään tavoitteeseen; koko kielletyn käyttäytymisen alan yhtenäiseen arviointiin. Tämä tarkoitti, että uudistuksessa tarkasteltiin myös erityislainsäädännön rangaistussäännökset, koska suurin osa rangaistussäännöksistä oli rikoslain ulkopuolella.¹⁹

Toimia, joiden tavoitteena oli kokonaisuudistus, aloitettiin jo 1900-luvun ensimmäisinä vuosikymmeninä, mutta ne johtivat lähinnä osittaisiin uudistuksiin. Rikoslain uudistustyön valmistelu alkoi taas vuonna 1972, jolloin asetettiin rikosoikeuskomitea ja sen työhön pohjautui viimein loppuun asti toteutettu uudistus. Rikosoikeuskomitean tehtävänä oli valmistella kokonaisvaltainen rikoslain uudistus ja tehtävänä tarkemmin oli suunnitella lainsäädännön laatimisperiaatteet, asettaa tärkeysjärjestykseen päämäärät, arvot ja etuudet, joita lailla halutaan suojata ja miettiä keinot, miten se tehdään. Lisäksi komitean tuli miettiä, mitkä rangaistussäännökset tulisi koota rikoslakiin. Komitea sai avukseen työ-, vero-, liikenne- ja ympäristörikostoimikunnat.²⁰

Veropetosta koskevia säännöksiä muutettiin vanhojen esitysten pohjalta kuitenkin jo vuonna 1972 varallisuusrikoksia koskevan rikoslain uudistuksen yhteydessä. Verorikossäännökseen lisättiin törkeä veropetos ja syynä tähän hallitus mainitsi muun muassa verorikosten yleistymisen. Myös suhtautuminen verorikoksiin oli hyvin

¹⁹ HE 66/1988 s. 9–13

²⁰ HE 66/1988 s. 13–14

välinpitämätöntä niin viranomaisten kuin verovelvollisten joukossa. Verovilpin aiheuttamiksi menetyksiksi arvioitiin varovasti vain prosentti verotuloista, mutta pidettiin mahdollisena, että luku voisi olla vastaava kuin muissa pohjoismaissa eli 5–10 prosenttia verotuloista. Tämän jälkeen kokonaisuudistuksen nimissä toimiva verorikostoimikunta puuttui erityisesti seuraamuksiin; se esitti hallinnollisten seuraamusten yhdenmukaistamista ja rikossäännösten kokoamista kaikki verot kattavaksi verorikoslaiksi.²¹

Vuonna 1980 asetettiin niin sanottu rikoslakiprojekti, jonka tehtävänä oli laatia rikosoikeuskomitean mietinnön ja siitä annettujen lausuntojen pohjalta konkreettinen lakiehdotus kokonaisuudistukseksi. Talousrikoslainsäädännön katsottiin olevan kiireisimmän uudistuksen tarpeessa. Vuonna 1983 oikeusministeriö vahvisti, että uudistus tapahtuu laajoin osauudistuksin ja ensimmäiseen vaiheeseen sisältyisivät julkista taloutta ja taloudellista lainsäädäntöä vastaan tehdyt rikokset ja lisäksi keskeisiä varallisuusrikossäännöksiä. Tätä valintaa perusteltiin myös hallituksen esityksessä todeten, että juuri näiden alojen säännökset ovat vanhentuneet tuotannon ja talouselämän kehittymisen, vaihdantasuhteiden monimutkaistumisen, teknisten uudistusten sekä valtion varainkäytön ja sääätelytehtävien lisääntymisen vuoksi. Kyseisen esityksen mukainen lakikokonaisuus tuli voimaan 1.1.1991. Uudistuksen toisen ja kolmannen vaiheen säännökset tulivat voimaan myöhemmin 1990-luvulla.²²

Verorikoksia koskevien säännösten osalta suurimpina heikkouksina pidettiin jo mainittua seuraamussäännösten hajanaista sijaintia monissa verolaeissa sekä näiden säännösten epäyhteneväisyyttä. Uudistuksessa seuraamussäännökset jaettiin niin, että verolakeihin jätettiin viittaussäännökset rikoslakiin vankeusuhkaisten rikossäännösten osalta ja rikossäännökset vain niiltä osin, joissa rangaistuksena oli sakkoa. Veropetos perussäännöksen asiasisältö ei tässä vaiheessa juurikaan muuttunut. Lievä veropetos lisättiin, jotta vähäiset veropetosasiat voitaisiin käsitellä rangaistusmääräysmenettelyssä ja verorikkomussäännös korvasi hajanaiset maksuvelvollisuuden laiminlyöntiä koskevat säännökset. Merkittävä muutos oli veroilmoituksen antamisen laiminlyönnin rangaistavuus eli niin sanotun passiivisen

²¹ KM 1973: 31 s. 17–18, 111–119 ja Lehtola & Paksula 1984 s. 23–27

²² HE 66/1988 s. 9, 14–15 ja Koskinen 2001 s. 34

veropetossäännöksen lisääminen.²³

Verorikossäännöksiin on tehty muutama yksittäinen muutos kokonaisuudistuksen jälkeen. Passiivista veropetosta koskeva RL 29 luvun 1 §:n 2 momentti siirrettiin muutettuna pykälän 3 kohdaksi. Saman pykälän 4 kohdan sanamuotoa muutettiin "muusta petollisesta toimesta" "muuksi petollisuudeksi" tulkintaongelmien vähentämiseksi. Vanha sanamuoto oli tulkittavissa niin, että edellytetään aktiivista toimintaa.²⁴ Muutokset tulivat voimaan 1. helmikuuta 1998.

2.3. Verorikossäännökset rikoslaissa

2.3.1. Veropetos

Veropetoksesta säädetään rikoslain 29 luvun 1 §:ssä. Sen mukaan,

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.

Veropetossäännökset koskevat kaikkia veroja ja veroon rinnastettavia julkisia maksuja, joita kerätään veronsaajille fiskaalisessa tarkoituksessa. Ne sisältävät myös veron ennakon ja Euroopan yhteisöjen lukuun kannettavat maksut (RL 29 luku 9 §). Ulkopuolelle jäävät ne verot ja maksut, jotka julkisyhteisö kerää tietystä suoritteesta. Veropetossäännöksen suojeluobjekti on siis veronsaajien fiskaaliset intressit. Toissijaisena tarkoituksena voidaan pitää verovelvollisten tasa-arvoisuutta eli verorasituksen jakautumista verovelvollisille verolainsäädännön tarkoittamalla tavalla.

²³ HE 66/1988 s. 53–57 ja Lehtonen 1998 s. 2, 5

²⁴ HE 16/1997: Nykytila ja ehdotetut muutokset luku 1.

Epärehällisesti toimiva verovelvollinen ei saa päästä edullisempaan asemaan kuin rehellinen veronmaksaja.²⁵

Veropetoksen tekijää ei ole säännöksessä rajattu, mikä on tavallinen kirjoitustapa rikoslainsäädännössä. Tekijäksi voidaan katsoa ne luonnolliset henkilöt, jotka ovat ilmoittamisvelvollisia koskien veron määräämistä varten annettavia tietoja. Myös sivullinen, joka laiminlyö tiedonantovelvollisuutensa, kuuluu tekijäpiiriin. Tekijä voi siis olla muukin kuin verovelvollinen. Verolainsäädännön ilmoittamis- ja tiedonantovelvollisuutta koskevien säännösten lisäksi vastuussa oleva tekijä määräytyy yhtiöoikeudellisten säännösten mukaan. Muodollisen aseman lisäksi tosiasiallinen valta päättää asioista vaikuttaa arviointiin.²⁶

RL 29 luvun 1 §:n 1–2 ja 4 kohdat koskevat niin sanottuja aktiivisia veropetoksia ja 3 kohta koskee niin sanottua passiivista veropetosta. Aktiivisen veropetoksen tekotapatunnusmerkistöön kuuluvat väärän tiedon antaminen, veron määräämiseen liittyvän seikan salaaminen sekä muu petollisuus. Passiivisessa veropetoksessa on kyse siitä, kun veron välttämistarkoituksessa laiminlyödään verotusta varten säädettyä velvollisuutta, jolla on merkitystä veron määräämiselle.

Väärä tieto voidaan antaa veroilmoituksella, verotarkastuksen yhteydessä, veroviranomaisen kehotuksesta annetuissa lisätiedoissa tai muussa verotusta varten annetussa materiaalissa. Väärän tiedon antaminen suullisesti täyttää myös tunnusmerkin. Edellytyksenä on, että tieto on annettu nimenomaan verotusta varten. Jos tieto välittyy vertailutietona esimerkiksi pankin kautta, sitä ei katsota annetun verotusta varten. Yleisin väärän tiedon antamisen tilanne on se, että verovelvollinen ilmoittaa veronalaiset tulot liian pieninä tai vähennyskelpoiset kulut liian suurina. Vähennyskelpoisiin kuluihin kirjataan usein muun muassa yksityistalouden menoja. Tekotapa kattaa myös ne tilanteet, joissa vähennyksiä tehdään tekaistujen, perusteettomien tositteiden perusteella (kuittikauppa).²⁷ Väärän tiedon antamiseksi katsotaan myös tulon siirtäminen toiselle verovelvolliselle tämän lievemmän verotuksen

²⁵ Lehtonen 1998 s. 3

²⁶ Lehtonen 1998 s. 6–7, 16

²⁷ Nuutila 2002 s. 1009–1010 ja Sahavirta 2007 s. 193. Kuittikaupasta lisää s. 41.

takia (esim. puoliset yrittävät välttää ansiotulojen progressiota) sekä toisten verovelvollisten kulujen ilmoittaminen omina vähennyskelpoisina kuluina²⁸. Väärä tieto voi koskea myös tulon veronalaisuutta. Esimerkki tällaisesta tilanteesta on ulkomaan tulojen tietyt verovapaudet, joita yritetään hyödyntää lainvastaisesti²⁹.

Arvonlisäverotuksessa väärät tiedot koskevat yleensä verollisen myynnin ja vähennysten määrää. Väärän tiedon antamiseksi verotusta varten katsotaan myös väärän alv-tunnuksen antaminen yhteisöyhteistyön yhteydessä.³⁰ Tilanteessa on mielestäni vain pieni ero edellä mainittuun vertailutiedon saamiseen. Moni verovelvollinen, joka ottaa esimerkiksi pankkilainan tietää, että tieto menee myös verottajalle. Verovelvollinen antaa kuitenkin lopullisen veroilmoituksen vasta myöhemmin ja siihen hänen tulee korjata mahdolliset virheelliset tiedot, jotta hänen ei katsota antaneen väärää tietoa verotusta varten. Toisaalta myös arvonlisäverovelvollisen tulisi antaa tiedot yhteisöyhteistyöstä valvontailmoituksella. Merkitystä lienee sillä, että alv-tunnuksen antamiseen kauppakumppanille ei ole muuta syytä kuin verotuksellinen, joten se on annettu verotusta varten.

Toinen säännöksessä mainittu tekotapa tiedon salaaminen tulee käytännössä harvoin sovellettavaksi, koska se edellyttää esimerkiksi tietyn tulolajin salaamista kokonaan. Tiedon salaaminen voi tulla kyseeseen vain verotusta varten annettavassa ilmoituksessa. Jos verovelvollinen ei esimerkiksi verotarkastuksen yhteydessä kerro kaikkia verotukseen vaikuttavia tietoja, teko ei täytä kyseistä tunnusmerkkiä. Väärin tietojen antaminen tarkastuksen yhteydessä on toki rangaistavaa ensimmäisen kohdan perusteella, kuten aiemmin mainittiin.³¹

Ensimmäinen passiivisen veropetoksen sisältävä säännös tuli voimaan 1.1.1991. Myöhemmin sitä muutettiin niin, että passiiviseen veropetokseen voi syyllistyä myös muun velvollisuuden kuin ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnillä³² ja siitä jäi pois

²⁸ Lehtonen 1986 s. 160–161, 170–173

²⁹ Nuutila 2002 s. 1009

³⁰ Nuutila 2002 s. 1009–1010 ja Sahavirta 2007 s. 193–205

³¹ Lehtonen 1986 s. 206–210 ja Nuutila 2002 s. 1010–1011

³² Ks. Lehtonen 1998a s. 1319–1321 tai 1998b s. 16–18, jossa toteaa lakiesityksen perusteluissa mainittujen esimerkkien mukaan pelkän ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnin kriminalisoinnin

edellytys viranomaisen kehotuksesta. Passiivisen veropetoksen kriminalisointi tehtiin pääasiassa harmaata taloutta ajatellen; sitä sovelletaan muun muassa tilanteisiin, joissa työnantaja ei tee maksetuista palkoista tai arvonlisäverotuksen alaisesta toiminnasta asianmukaisia ilmoituksia. Myös viranomaisen kehotusvaatimuksen poisto oli perusteltu harmaan talouden kannalta, sillä yleensä veroviranomainen saa tietää verollisen toiminnan aloittamisesta vasta aloitusilmoituksen tai muun ilmoituksen saatuaan, eikä näin ollen voi lähettää kehotusta.³³

Tekotapatunnusmerkistöön kuuluva "muuten petollisesti" on lisätty säännökseen lähinnä siksi, että säännökseen ei ole voitu luetella kaikkia niitä tapoja, joita verovelvolliset voivat keksiä veroa välttääkseen. Verolakien erilaisuuden ja runsaan määrän vuoksi keinoja on useita ja on haluttu varautua myös tuleviin veronvälttämistapoihin. Laillisuusperiaatteen kannalta kohdan soveltaminen on kuitenkin haluttu pitää suppeana.³⁴

Veropetos täyttyy, kun teon tai laiminlyönnin seuraus eli veron välttäminen ilmenee veron määräämättä jättämisenä, määräämisenä liian alhaisena tai aiheettomana palautuksena tai näiden yrittämisenä. Täyttymistä ei estä se, että jälkiverotusoikeus on menetetty muutoseikan vuoksi, vero on vanhentunut tai vero on määrätty arvioverotuksin. Veropetos ei voi täytyä tilanteessa, jossa veron suorittamisvelvollisuutta ei edes synny.³⁵

Veropetoksen tunnusmerkistön täytyminen riippuu verolajista, ja siitä onko teon seuraus jo ilmennyt vai onko teko täyttynyt yritysasteisena. Tuloverotuksessa teko täyttyy, kun verotus valmistuu ja verotustiedot tulevat julkisiksi. Teon yritys täyttyy, kun ilmoitus, jossa veron määräämiseen vaikuttavat tiedot salataan tai annetaan virheellisinä, saapuu veroviranomaiselle. Passiivinen verorikos täyttyy ajankohtana, jolloin verovelvollisen olisi tullut viimeistään antaa veroilmoitus. Oma-aloitteisten

riittäneen, sillä uusi sanamuoto mahdollistaa rangaistavuuden laajentamisen, mikä ei välttämättä ollut tarkoitus. Velvollisuudet, joiden laiminlyönti on rangaistava, olisi pitänyt tunnusmerkistön selkeyden vuoksi luetella säännöksessä.

³³ HE 16/1997: Nykytila ja ehdotetut muutokset luku 1.

³⁴ Nuutila 2002 s. 1014 ja Sahavirta 2007 s. 208–213

³⁵ Sahavirta 2007 s. 214–215

verojen kohdalla ajat määräytyvät hieman eri lailla menettelyn erilaisuuden vuoksi. Oma-aloitteisten verojen kohdalla aktiivinen veropetos täyttyy, kun vääransisältöinen ilmoitus saapuu veroviranomaiselle. Passiivinen veropetos täyttyy samoin kuin tuloverotuksessa eli ajankohtana, jolloin verovelvollisen oli tullut viimeistään antaa valvontailmoitus. Yritykselle ei jää juurikaan soveltamisalaa.³⁶

Veropetoksesta voidaan tuomita se, joka on välttänyt veroa ja se, joka on yrittänyt välttää veroa. Tällainen rinnastaminen on harvinaista ja rikossäännöksessä tulee RL 5 luvun 1 §:n mukaan mainita, jos yritys on rangaistava ja jos se rinnastetaan täytettyyn tekoon. Tällaisissa yritysr rikoksissa teon moitittavuuden tai tekijän syyllisyyden kannalta ei ole merkitystä sillä, onko teko täyttynyt vai ei, kun se tulee ilmi. Veropetoksen ilmitulohetkellä verovelvollinen on jo suorittanut kaikki hänen vallassaan olevat toimet. Teon paljastuminen on kiinni satunnaisista syistä eli lähinnä veroviranomaisen toiminnasta, johon verovelvollinen ei voi vaikuttaa. Veropetoksissa kiinnijäämiskriisi on suurimmillaan ennen niiden täyttymistä, joten on tarkoituksenmukaista säätää myös yritys rangaistavaksi, koska muutoin teko olisi lähes riskitön.³⁷

Veropetos on rangaistava vain tahallisena, kuten lähes kaikki talousrikokset, eli syyksilukeminen tuottamuksellisena ei ole mahdollinen. Tahallisuus edellyttää tekijältä tietoisuutta teon oikeudenvastaisuudesta, rikoksen tunnusmerkistötekijöistä ja seurauksen syntymismahdollisuuden mieltämistä. Seurausta koskeva tahallisuus on määritelty rikoslaisissa. RL 3 luvun 6 §:n mukaan tekijä on aiheuttanut tunnusmerkistön mukaisen seurauksen tahallaan, jos hän on tarkoittanut aiheuttaa seurauksen tai pitänyt seurauksen aiheutumista varmana tai varsin todennäköisenä. Seuraus on aiheutettu tahallaan myös, jos tekijä on pitänyt sitä tarkoittamaansa seuraukseen varmasti liittyvänä. Tahallisuuden alin aste eli rikoslain säännöksessä todennäköisyyteen perustuva ehdollinen tahallisuus ei ole tietyissä tunnusmerkistöissä riittävä, vaan niissä

³⁶ Sahavirta 2007 s. 182–184. Vrt. Lehtonen 1998a s. 1322–1324 tai 2001 s. 23–24, joissa pitää tulkinnanvaraisena ajankohtaa, jolloin veropetos täyttyy oma-aloitteisten verojen kohdalla, koska niiden osalta ei suoriteta veron määräämistä tietynä ajankohtana kuten tuloverotuksessa. Vero jää määräämättä vasta, jos maksuunpanoa ei tehdä määräajassa.

³⁷ Sahavirta 2007 s. 182–186

on korotettu tahallisuusvaatimus. Passiivinen veropetos edellyttää veron välttämistarkoitusta ja verorikkomus taloudellisen hyödyn hankkimistarkoitusta.³⁸

Tahallisuus edellyttää, että verovelvollinen pitää antamiaan tietoja varmasti tai varsin todennäköisesti virheellisinä. Verosäännökset ovat toisinaan monimutkaisia ja virheitä tapahtuu. Verovelvollisen tahallisuutta voidaan arvioida sellaisten seikkojen perusteella kuin virheiden suuruus ja toistuvuus. Verovelvollinen voi myös erehtyä eli hänellä voi olla esimerkiksi virheellinen tieto menon vähennyskelpoisuudesta³⁹. Verovelvollinen tulkitsee kuitenkin verosäännöksiä omalla riskillä ja verovelvollisella on selonottovelvollisuus siitä, miten verolainsäädäntöä sovelletaan hänen tapaukseensa. Jos katsotaan, että selonottovelvollisuus on riittävästi täytetty, tahallisuusvaatimus ei täyty.⁴⁰ Seuraavissa Vaasan hovioikeuden ratkaisuissa tahallisuusarviointiin vaikuttivat mm. verovelvollisen tietotaso ja tekotapa.

Vaasan hovioikeuden 6.9.2004 annetussa ratkaisussa (nro 1310 Dnro R 03/553) oli kysymys osakekaupoista, joita A ei ollut ilmoittanut veroilmoituksellaan. A:n kertomusta siitä, että hän ei ollut perehtynyt veroehdotukseensa ja veroehdotusmenettelyyn, ei pidetty uskottavana, koska hänellä oli huomattavat tulot ja varallisuutta. Hän oli myös toiminut pitkään yrittäjänä, joten hänellä katsottiin olevan keskimääräistä paremmat tiedot verotusmenettelystä. A:n katsottiin tahallaan jättäneen tulot ilmoittamatta.

Vaasan hovioikeuden 3.7.2003 annetussa ratkaisussa (nro 904 Dnro R 02/718) arvioitiin tahallisuutta tapauksessa, jossa osakeyhtiöltä oli jäänyt ilmoittamatta ja maksamatta myynnin arvonlisäveroja. Tahallisuutta tuki seikka, että kyseessä olivat erät, jotka eivät olleet poikkeuksellisia yhtiön liiketoiminnassa. Ilmoittamattomat summat olivat myös määrällisesti suuria ja suhteessa yhtiön liikevaihtoon huomattavia. Mahdollisuutta tahattomuudesta ei voitu kuitenkaan sulkea pois, sillä kirjanpito oli tehty manuaalisesti tiliotteiden perusteella ja virheitä oli tapahtunut myös verovelvollisen vahingoksi, kun myynnin veroista oli jäänyt vähentämättä merkittävän kokoisia ostovähennyksiä. Tahattomuutta tuki myös alkeellinen tekotapa, jossa arvonlisäverotuksessa puuttuvat myynnit oli kuitenkin kirjattu kirjanpitoon ja huomioitu tuloverotuksessa ja niitä koskevat tositteet olivat olleet löydettävissä kirjanpidosta verotarkastuksen yhteydessä. Syyte törkeästä veropetoksesta hylättiin.

³⁸ Koponen 2004 s. 227–233 ja Sahavirta 2007 s. 217–218

³⁹ Erehdyksestä tahallisuusarvioinnissa Koponen 2004 s. 285–296

⁴⁰ Nuutila 2002 s. 1018–1019

2.3.2. Törkeä veropetos

Veropetos voidaan RL 29 luvun 2 §:n mukaan arvostella törkeäksi, kun veropetoksella on tavoiteltu huomattavaa taloudellista hyötyä tai rikos tehdään erityisen suunnitelmallisesti. Rikoksen pitää olla myös kokonaisuutena arvostellen törkeä. Huomattavana hyötynä voidaan pitää noin 17 000 euron (100 000 markan) tavoiteltua hyötyä eli vältetyn veron määrää. Suunnitelmallisuusedellytys voi täytyä, kun rikoksen tekemiseksi käytetään virheellistä kirjanpitoa laajamittaisesti ja järjestelmällisesti, tehdään laajoja valmisteluja ja valeoikeustoimia tai rikoksen tekijä on ryhtynyt erityisiin toimiin verovalvonnan vaikeuttamiseksi. Suunnitelmallisuutta osoittaa myös se, että tekoon on käytetty ammattitaitoa ja varoja.⁴¹ Seuraavassa KKO:n ratkaisussa rikosta ei katsottu törkeäksi.

Ratkaisussa KKO 2007:102 ei pidetty huomattavana hyötynä noin 14 500 euron vältetyn veron määrää. Tekoa ei voitu pitää myöskään erityisen suunnitelmallisena, vaikka verovelvollinen oli joinakin vuosina jättänyt myös osan menoista ilmoittamatta, jotta tulojen puuttuminen ei olisi paljastunut tulojen ja menojen suhteen perusteella. Jonkinasteinen suunnitelmallisuus otettiin kuitenkin huomioon määrättäessä rangaistusta veropetoksesta.

2.3.3. Lievä veropetos

Lievästä veropetoksesta säädetään RL 29 luvun 3 §:ssä. Lievään veropetokseen voidaan tuomita, kun teko kokonaisuudessaan voidaan arvostella vähäiseksi tavoitellun hyödyn määrä ja muut seikat huomioon ottaen. Vähäisen hyödyn määräksi on yleensä katsottu noin 1 700 euroa (10 000 markkaa)⁴². Lievästä veropetoksesta voidaan jättää ilmoitus tekemättä, syyte ajamatta tai rangaistus tuomitsematta, jos veron korotus katsotaan riittäväksi seuraamukseksi. Säännös lievistä veropetoksesta lisättiin rikoslain kokonaisuudistuksessa, koska haluttiin yhdenmukaistaa säännös varallisuusrikosten vastaavien säännösten kanssa ja helpottaa tuomioistuinten työtä (lievä tekemuoto mahdollistaa rangaistusmääräysmenettelyn). Hallituksen esityksessä todetaan, että

⁴¹ HE 66/1988 s. 63–64 ja Sahavirta 2007 s. 218–219

⁴² Lehtonen 1998 s. 21

säännöstä sovelletaan erityisesti vähäisissä tullirikoksissa, jotka sisältävät veropetoksen.⁴³

2.3.4. Verorikkomus

RL 29 luku 4 §:n verorikkomuksella on eri suojeluobjekti kuin veropetoksella. Verorikkomussäännöksellä pyritään turvaamaan se, että verovelvolliset suorittavat omaaloitteisesti ja oikea-aikaisesti säännöksessä tarkoitettut verot. Kyseiset verot ovat ennakonpidätys, lähdevero, tilitettävä varainsiirtovero, kalenterikuukaudelta laskettu liikevaihtovero, vakuutusmaksuvero, tilitettävä arvolisävero ja työnantajan sosiaaliturvamaksu. Edellytyksenä on kuitenkin, että teolla on tavoiteltu taloudellista etua ja syy laiminlyöntiin ei ole maksukyvyttömyys tai tuomioistuimen määräämä maksukielto. Taloudellista hyötyä voidaan tavoitella niin itselle kuin toiselle.

Korkeimman oikeuden ennakkoratkaisussa 2004:46 todettiin, että yhtiön varoja oli käytetty sekä liiketoiminnan jatkamisen rahoittamiseen että syytettyjen palkkoihin ja heidän asuntojensa vuokriin samaan aikaan, kun ennakonpidätykset, työnantajan sosiaaliturvamaksut ja arvonlisäverot oli jätetty maksamatta, joten verojen maksamatta jättäminen oli tapahtunut hyötymistarkoituksessa.

Verorikkomussäännöksen maksukyvyttömyyden määritelmää on käsitelty KKO:n ennakkoratkaisuissa, sillä lain esitöissä ei ole esitetty yksiselitteistä määritelmää⁴⁴.

Ratkaisussa 1996:35 (ään.) korkein oikeus toteaa, ”ettei verovelvollisen yleensä voida katsoa olevan RL 29 luvun 4 §:ssä tarkoitettulla tavalla maksukyvytön, jos hän pitkän aikaa jättää maksamatta ennakonpidätykset ja työnantajan sosiaaliturvamaksut, mutta jatkaa samanaikaisesti toimintaansa ja maksaa muiden velkojien saamia ja näin merkittävältä osin mahdollistaa toimintansa jatkamisen työnantajamaksujen laiminlyömisellä.” Silloin yrityksen voidaan kuitenkin katsoa olevan maksukyvytön, jos se ei tilapäisesti selviä velvoitteistaan ilman, että myy jatkuvuuden kannalta välttämätöntä omaisuutta tai laiminlyö palkanmaksuvelvoitettaan.

⁴³ HE 66/1988 s. 55–56

⁴⁴ Maksukyvyttömyyden arvioinnissa on huomioitava, että käsite ei ole samansisältöinen kuin RL 39 luvun 1 §:n velallisen epärehellisyydessä tarkoitettu maksukyvyttömyys. Ks. esim. KKO 2004:46.

Verorikkomuksen tekijäpiiriä ei ole rajattu, kuten ei veropetoksenkaan. Verorikkomukseen voi syyllistyä yhtiöoikeudellisten säännösten mukaan vastuussa oleva henkilö, mutta myös se, joka on tosiasiallisessa vastuussa verojen suorittamisesta.

KKO:n ennakkoratkaisussa 2001:87 todetaan, että normaalisti osakeyhtiön ollessa työnantaja vastuussa on osakeyhtiölain mukaan hallitus tai toimitusjohtaja, mutta osakeyhtiön sisäisestä organisoinnista tai tosiasiallisista olosuhteista voi johtua, että myös joku muu on velvollinen huolehtimaan maksujen suorittamisesta. Kyseessä olleen osakeyhtiön hallituksen jäseniksi ja toimitusjohtajaksi valitut henkilöt eivät osallistuneet yhtiön toimintaan, vaan vastaaja oli hoitanut yksin koko liiketoiminnan ja hänellä oli myös ollut yksin käyttöoikeus yhtiön pankkitiliin. Hänellä katsottiin olleen tosiasiallisesti sellainen asema ja päätösvalta yhtiössä, että hän oli vastuussa kyseisten maksujen suorittamisesta.⁴⁵

Vaasan hovioikeuden 29.10.2007 annetussa ratkaisussa (nro 1387 Dnro R 06/838) A katsottiin tekijäksi puolisonsa ohella sillä perusteella, että A osallistui tuotannontekijöiden hankkimiseen, vastasi suoritteiden valmistamisesta ja osallistui niiden luovuttamiseen asiakkaille. Kun hän oli vastannut reaali-prosessista ja pitemmällä aikavälillä myös tuotannollis-taloudellisen toiminnan jatkuvuudesta, hänen katsottiin olevan asemassa, jossa hän voi päättää myös siitä, mitä velkoja yhtiö ensisijaisesti maksaa.

Verorikkomus säädettiin vahvistamaan veronsaajan asemaa velkojana. Muilla velkojilla on mahdollisuus painostaa velallista esimerkiksi lopettamalla tavarantoimitus ja käytännössä keskeyttämällä liiketoiminta, jos velallinen ei hoida velvoitteitaan. Veronsaajalla ei ole vastaavanlaista mahdollisuutta valvoa etujaan vastasuoritukset keskeyttämällä.⁴⁶ Vähäistä laiminlyöntiä, joka on viivyttelämästä korjattu, ei voida pitää verorikkomuksena. Tällöin voivat tulla kyseeseen vain hallinnolliset seuraamukset. Kuten lievistä veropetoksesta, verorikkomuksesta on säädetty erityiset toimenpiteistä luopumissäännökset, jos veron korotusta voidaan pitää riittävänä seuraamuksena.

2.4. Verorikossäännökset verolainsäädännössä

Verolait sisältävät viittaussäännöksiä rikoslain veropetossäännöksiin. Sen lisäksi niissä

⁴⁵ Bulvaanien käytöstä tarkemmin s. 47

⁴⁶ HE 66/1988 s. 56–57

voi olla säännöksiä sellaisten velvollisuuksien laiminlyönneistä, joilla ei ole välitöntä vaikutusta veron määräytymiselle⁴⁷. Näissä verolakien rikkomussäännöksissä rangaistuksena on korkeintaan sakkoa. Säännösten tarkoitus on turvata verotuksen toimittamista edistävien velvollisuuksien täyttäminen ja helpottaa verovalvontaa⁴⁸. Verolakien rikossäännökset ovat toissijaisia ja niitä sovelletaan vain siinä tilanteessa, kun teon kriminalisointi on niissä laajempi kuin RL 29 luvun 1–4 §:ssä⁴⁹. Verolakien rikkomussäännökset tulevat käytännössä harvoin sovelletuksi⁵⁰.

Tällaisia säännöksiä on ainakin laissa verotusmenettelystä (87 §), arvonlisäverolaissa (218.3 §), ennakkoperintälaissa (55.2 §), valmisteverolaissa (68.2 §) ja laissa polttoainemaksuista (22 §). VML:n rangaistussäännös 87 § koskee sivullisen tiedonantovelvollisuuden laiminlyöntiä. VML 3 luvun 15 §:n mukaan jokaisen tulee antaa tiedot maksamistaan rahanarvoisista suorituksista (palkoista, palkkioista, apurahoista, opintotuesta, eläkkeestä, osingoista ym.). Saajan tulee ilmoittaa tulonsa omassa veroilmoituksessa, mutta verovalvontaa helpottaa, jos tiedot saadaan myös maksajalta. Varsinkin nykyisessä menettelyssä, jossa luonnollisten henkilöiden verotus perustuu pitkälti ulkopuolisilta saatuihin tietoihin, näiden tietojen saaminen on tärkeää. Olosuhteet huomioon ottaen vähäinen tiedonantovelvollisuuden laiminlyönti voidaan jättää ilmoittamatta syyttäjälle. Laiminlyönnin täyttäessä RL 29 luvun 1 §:n 3 kohdan edellytykset voidaan laiminlyöntiin soveltaa kyseistä säännöstä.

⁴⁷ Nuutila 2002 s. 1019 ja Sahavirta 2007 s. 192

⁴⁸ HE 66/1988 s. 53

⁴⁹ Lehtonen 1998 s. 3

⁵⁰ Sahavirta 2007 s. 192

3. VERORIKOSTEN ESIINTYMINEN YHTEISKUNNASSA

3.1. Talousrikollisuus tilastojen valossa

3.1.1. Talousrikollisuus

Talousrikoksia esiintyy lukumääräisesti vähän verrattuna perinteisiin rikoksiin. Vuonna 2006 poliisin tietoon tuli 2289 rikosta, kun mukaan lasketaan vero-, kirjanpito, virka-, arvopaperimarkkina- ja velallisen rikokset. Vuonna 2005 vastaava luku oli 2238 ja vuonna 2004 2393. Määrä on pysynyt melko tasaisena koko 2000-luvun ajan. Pieni vaihtelu johtuu kokonaisrikollisuuden tason vaihtelusta, mutta myös piilo- ja ilmirikollisuuden suhteen vaihtelusta. Siihen vaikuttavat viranomaisten kontrolli ja kohteiden ilmoitushalukkuus. Talousrikollisuuden määrään vaikuttavat merkittävästi taloudelliset suhdanteet. Noususuhdanteessa verorikollisuuden, erityisesti harmaan talouden, määrä kasvaa ja taantumassa korostuvat velallisen rikokset. Tällä hetkellä tasoon vaikuttaa myös lähialueiden talousrikollisuus.⁵¹

Vähäinen tapauslukumäärä ei kuvaa aivan tilanteen todellista luonnetta. Talousrikosten aiheuttamat vahingot ovat ilmitulleiden rikosten vähäiseen määrään verrattuna merkittäviä. Vuonna 2006 tutkintaan tulleissa talousrikosjutuissa vahingon määräksi ilmoitettiin yhteensä 85,3 miljoonaa euroa. Taulukossa 1 on kerrottu vahinkojen arvo talousrikosjutuissa vuosina 2000–2006. Toisaalta talousrikosten monimutkaisuuden vuoksi on joskus vaikea arvioida, mikä on rikoksella aiheutetun vahingon määrä. Jos yritys on vuosien ajan toiminut laittomasti, sillä on ollut vaikutuksia moneen suuntaan.

⁵¹ Rikollisuustilanne 2000 s. 97–99, 2001 s. 103–104, 2002 s. 91–92, 2003 s. 104–105, 2004 s. 113–115, 2005 s. 115–117 ja 2006 s. 9–10, 128–129

Taulukko 1. Talousrikoksilla aiheutettu vahinko vuosina 2000–2006 vireille tulleissa jutuissa (miljoonaa euroa)⁵².

2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
81,0	114,0	68,6	77,0	105,5	91,5	85,3

Arvioidaan, että suurin osa talousrikoksista jää piiloon ja myös tämän vuoksi niiden aiheuttamien kokonaisvahinkojen määrää on vaikeaa ja jopa mahdotonta selvittää. Yritykset ilmoittavat noin 10 prosenttia havaitsemistaan niihin kohdistuvista rikoksista ja vain lähes yhtä suuri osuus kaikista talousrikoksista ylipäätään havaitaan. Ilmoitusaltiuteen vaikuttaa todennäköisesti vahingon suuruus, joten tietoon tulleiden rikosten vahinkojen osuus kokonaisvahingoista on todennäköisesti suurempi kuin tietoon tulleiden rikosten osuus kaikista rikoksista. Mitä selvempi uhri rikoksella on, sitä paremmin ne tulevat poliisin tietoon. Varsinkin verorikosten tietoon tulo on lähinnä viranomaisten toiminnan varassa, sillä niiden kohteena on julkisyhteisö. Vahinkomäärien vaihtelusta ei voi tehdä pitkälle meneviä päätelmiä talousrikollisuuden ja niiden aiheuttamien vahinkojen osalta, sillä vaihteluun vaikuttavat muutkin tekijät. Määrään vaikuttaa esimerkiksi viranomaisten resurssien kohdistaminen; ne on voitu kohdistaa rikostyyppisiin, joissa ei ole kyse välittömistä taloudellisista vahingoista. Toisaalta taas yksi laaja juttu voi toisena vuonna kasvattaa vahinkojen yhteismäärää suuresti.⁵³

Talousrikollisuuden ja harmaan talouden vuotuisen määrän arvioidaan olevan noin 5 miljardia euroa. Summa on noin 4 % Suomen bruttokansantuotteesta. Etelä- ja Itä-Euroopan maissa luku on huomattavasti suurempi, esim. Italiassa noin 25–30 % bruttokansantuotteesta. Yhteiskunnalle arvioidaan aiheutuvan noin 2–2,5 miljardin euron vahingot saamatta jääneinä veroina ja maksuina.⁵⁴

Organisaatiorikollisuuden taloudellisia haittoja on vähätelty sillä perusteella, että

⁵² Rikollisuustilanne 2006 s. 138

⁵³ Kiehelä & Hakonen 1993 s. 119–120 ja Rikollisuustilanne 2006 s. 127–138

⁵⁴ Talousrikostorjuntaan vaikuttavan lainsäädännön kehittäminen 2004 s. 5–6

laittomien keinoin saadut rahat palautuvat lopulta kansantalouden kiertoon mm. yritysten investointien kautta. Tämä väite ei toki ole saanut kannatusta enää vuosikymmeniin ja talousrikosten aiheuttamia haittoja pidetään todellisina rikoshaittoina.⁵⁵ Laittomien keinoin toimivat yritykset saavat perusteetonta kilpailuetua lakien rikkomisesta ja tällaisen toiminnan hyväksyminen kyseenalaistaisi koko lainsäädännön. Muilla kuin taloudellisilla vahingoilla onkin merkitystä. Talousrikollisuus vähentää luottamusta yhteiskuntaa kohtaan ja oikeudenmukaisuuden tunnetta. Perinteinen rikollisuus vähentää turvallisuuden tunnetta, mutta tavallaan talousrikollisuus voi mainittua kautta johtaa samaan, kun kaikkien normien uskottavuus kärsii.⁵⁶ Rehellisesti toimivien yritysten on voitava uskoa siihen, että normien mukaan kannattaa toimia. Tällaisen mielikuvan ylläpito voi olla jopa tärkeämpää kuin kaikkien taloudellisten vahinkojen torjunta. Järjestelmän toimivuuden kannalta on tärkeää, että suurin osa yrityksistä pyrkii toimimaan normien mukaan, sillä valvontatoimenpiteitäkään ei voida määrättömästi lisätä.

3.1.2. Verorikokset

Verorikosten määrä kasvaa noususuhdanteen aikana ja vähenee laskusuhdanteen aikana. Kun yritykset tekevät hyvää tulosta, ne yrittävät useammin välttää tuloverotuksen laittomin keinoin. Kun liiketoiminta ei tuota tulosta, ei myöskään synny verotettavaa tuloa ja verotukseen kohdistuva rikollisuus vähenee. Tämä voi kuitenkin johtaa muiden verojen välttämiseen, kun kustannuksia yritetään pienentää.⁵⁷ Viime vuosina on lisääntynyt mm. idänkauppaan ja muuhun kansainväliseen kauppaan liittyvä verorikollisuus erityisesti arvonlisäverotuksen osalta. Näistä on kerrottu tarkemmin myöhemmin tässä luvussa. Taulukosta 2 selviää poliisin tietoon tulleiden verorikosten jakautuminen ankaruusasteen mukaan. Taulukko 3 kuvaa törkeiden veropetosten osuutta. Törkeiden veropetosten osuus on ajanjaksolla noussut, vaikka laskikin vuonna 2006 verrattuna edelliseen vuoteen. Kehitys johtuu enemmän viranomaisresurssien

⁵⁵ Laitinen & Alvesalo 1994 s. 25

⁵⁶ Laitinen & Alvesalo 1994 s. 28–29

⁵⁷ Rikollisuustilanne 2006 s. 129–130

kohdentamisesta vakavampiin tekemuotoihin kuin rikosten todellisesta muuttumisesta⁵⁸. Kokonaismäärän lasku johtunee samasta seikasta. Resurssit on kohdistettu vakavimpiin tekemuotoihin ja harvempiin tapauksiin.

Taulukko 2. Poliisin tietoon tulleet verorikokset vuosina 2000–2006⁵⁹.

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Törkeä veropetos	292	284	329	267	320	376	345
Veropetos (sis. lievä)	516	484	511	303	326	207	254
Verorikkomus	148	128	130	216	212	123	145
Yhteensä	956	896	970	786	858	706	744

Taulukko 3. Törkeiden veropetosten osuus kaikista veropetoksista (%).

2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
30,5	31,7	33,9	34,0	37,3	53,3	46,4

3.1.3. Tekijöiden profiili

Talousrikokset on aiemmin mielletty hyväosaisten rikollisuudeksi; siitä tulee myös nimitys valkokaulusrikollisuus, jota joskus käytetään. Tietyissä mielessä tämä on totta, sillä talousrikoksen tekeminen vaatii jonkinlaisen yhteyden yrityselämään ja aseman tai ammatin, jossa se on mahdollista. Myös korkea koulutustaso on pidetty tyypillisenä talousrikollisille. Elinkeinoelämää tukevien rakenteiden hyväksikäyttö rikollisessa tarkoituksessa vaatii niiden hyvää tuntemusta. Tosin tuntemus voi kohdistua vain rajattuun alueeseen, esimerkiksi verottajan toimintatapoihin, jota hyödynnetään rikoksessa ja siksi ei aina voida puhua tekijöiden korkeasta koulutustasosta. Tällainen tietämys voidaan saavuttaa jo pienen yrityksen johtotehtävissä. On myös todettu, että lähinnä suurten juttujen rikolliset ovat korkeammin koulutettuja, mutta suuria juttuja on

⁵⁸ Rikollisuustilanne 2006 s. 131

⁵⁹ Rikollisuustilanne 2006 s. 129

melko vähän ja siten myös koulutettujen tekijöiden osuus on pieni⁶⁰. Törkeissä tapauksissa tekijöitä voidaan usein luonnehtia ammattirikollisiksi.⁶¹

Eräässä törkeiden veropetosten, kirjanpitorikosten ja velallisen rikosten rangaistuskäytäntöä käsitelleessä tutkimuksessa selvitettiin myös tuomittujen ominaisuuksia. Ominaisuuksissa ei ollut rikosten välillä suuria eroja. Törkeistä veropetoksista tuomituista 95 % oli miehiä ja heidän keski-ikänsä oli 41 vuotta. Tuomituista 57 % oli johtavassa asemassa ja 17 % yksityisyrittäjiä tekohetkellä. 40 % veropetoksista tehtiin osakeyhtiön puitteissa. Talousrikokset tapahtuvat selvästi useammin osakeyhtiön puitteissa kuin muiden yritysmuotojen⁶². Yhtiöiden koosta ei ollut tutkimuksessa tietoa, mutta muiden vastaavien tutkimusten perusteella voidaan olettaa, että suuri osa on pieniä osakeyhtiöitä. Veropetoslukuihin sisältyi myös yksityishenkilöinä tehtyjä rikoksia, sillä veropetos ei luonnollisesti vaadi liiketoiminnan harjoittamista. Vain viidesosalla törkeästä veropetoksesta tuomituista oli rikosrekisteri. Talousrikostuomioita oli vain kolmella prosentilla tuomituista eli heillä oli aiempia tuomioita lähinnä muista rikoksista. Veropetostapauksissa tekijät toimivat harvemmin yksin verrattuna muihin tutkittuihin rikoksiin.⁶³

Harmaan talouden harjoittajissa on paljon työttömiä, mutta määrää on arveltu rajoittavan kontaktiverkoston puute, osaamisen väärä kohdentuminen suhteessa tarvittaviin työsuorituksiin ja ammattitaidottomuus. Työttömyysasteella on kuitenkin merkitystä talousrikollisuuden ja harmaan talouden määrään.⁶⁴

⁶⁰ Lehtola & Paksula 1997 s. 42–43

⁶¹ Vuorinen 2002 s. 18–19 ja Laitinen & Aromaa 2005 s. 126–132

⁶² Laitinen & Virta 1998 s. 139 ja Laitinen & Alvesalo 1994 s. 106

⁶³ Niemi & Lehti 2006 s. 21–23, 61. Yhtiöiden kokoa on selvitetty esim. Talan, Jaakkolan & Tuokilan (1995) tutkimuksessa. Vastaavia tuloksia tekijöiden ominaisuuksista on saanut esim. Vuorinen 2002 ja Laitinen & Alvesalo 1994.

⁶⁴ Talousrikollisuuden ja harmaan talouden torjunta Suomessa 1996 s. 12

3.2. Tyyppitapauksia

Vuonna 2007 poliisin päätökseen saamissa jutuissa yleisin verorikoksen tekotapa oli ilmoitus- ja maksuvelvollisuuden laiminlyönti (56,7 %). Seuraavaksi yleisimpiä tekotapoja olivat varojen tai tulojen salaaminen (35,9 %) ja väärin tietojen antaminen (31,7 %). Pimeän työvoiman käyttöä esiintyi 21,4 prosentissa ja kuittikauppaa 12,7 prosentissa jutuista. Lisäksi esiintyi ohimyyntiä (11,4 %) ja ulkomaankauppaan liittyvää verorikollisuutta. Tapauksia luokiteltiin myös sen perusteella, mihin verolajiin verorikos kohdistui; arvonlisäverotukseen 76 %, ennakoperintään 40 %, tuloverotukseen 37 % ja muihin veroihin tai maksuihin 17 %. Yksi rikos saattoi siis koskea useampaa verolajia. Verorikoksen yhteydessä tutkinnassa oli usein myös jokin muu rikos, yleensä kirjanpitorikos, velallisen rikos tai rekisterimerkintärikos.⁶⁵ Seuraavassa käsitellään tarkemmin tiettyjä yleisiä verorikoksissa käytettyjä menettelytapoja.

3.2.1. Harmaa talous ja kuittikauppa

Harmaa talous määritellään sinänsä lailliseksi liiketoiminnaksi, josta ei suoriteta lakisääteisiä veroja ja maksuja sen vuoksi, että toiminta ja tulonmuodostus tapahtuvat viranomaisilta salassa tai siitä annetaan väärää tai puutteellista tietoa. Harmaaseen talouteen voidaan laskea kuuluvaksi myös laitton kauppa, kuten huumekauppa, mutta kaikissa esityksissä ei näin tehdä.⁶⁶

Suorien taloudellisten vahinkojen lisäksi harmaa talous aiheuttaa välillistä vahinkoa niille yrityksille, jotka kilpailevat laillisin keinoin samoilla aloilla kuin harmaan talouden yritykset. Harmaa talous vääristää kilpailua, koska siinä toimivat saavat laittoman kilpailuedun verottomuudesta. Harmaa talous voi tarjota järjestäytyneelle rikollisuudelle väylän levittäytyä talouselämään ja yhteiskunnan muihin rakenteisiin. Harmaa talous aiheuttaa ongelmia erityisesti ravintola-, rakennus-, kuljetus- ja siivousaloilla sekä telakkateollisuudessa. Näille aloille on tyypillistä runsas

⁶⁵ Talousrikollisuuden tilannekuva 1/2008 s. 11–12

⁶⁶ Harmaan talouden projektiryhmän loppuraportti 1999 s. 3 ja Harmaan talouden tilannekatsaus keväällä 2002 s. 2

ulkomaalaisten työntekijöiden ja aliurakoinnin määrä. Harmaata taloutta esiintyy myös idänkaupassa.⁶⁷

Rakennusalalla tehdään runsaasti pimeää työtä eli maksetaan palkkoja, joista ei tilitetä veroja ja lakisääteisiä maksuja. Rakennusalan harmaan talouden liikevaihdon arvioidaan olevan 500 miljoonan ja vajaan miljardin välillä ja menetettyjen arvonlisäverojen määrä runsaat 100 miljoonaa⁶⁸. Rakennusalan harmaan talouden laajuuteen on syynä muun muassa alan voimakas suhdanneriippuvuus. Vuonna 1998 rakennusalan harmaan talouden arvoksi arvioitiin 9–16 % koko alan tuotannosta. Pimeää työtä tehdään sekä pienillä että suurilla työmailla. Suurin taloudellinen merkitys on suurten työmaiden aliurakointiketjuilla. Uudisrakennuskohteissa valvonta on parantunut muun muassa kulkulupajärjestelmän johdosta, joten pimeää työvoimaa on siirtynyt heikommin valvotuille korjaustyömaille.⁶⁹

Rakennusalalla työskentelee runsaasti ulkomaalaisia työntekijöitä. Rakennusteollisuus RT ry:n vuonna 2006 tekemän selvityksen mukaan Suomen rakennustyömailla työskentelevistä henkilöistä lähes 10 prosenttia on ulkomaalaisia, mutta suomalaisissa yrityksissä palkattuna olevista henkilöistä vain kolme prosenttia. Suurin osa ulkomaisesta työvoimasta on siis vuokratyöntekijöitä tai ulkomaisten aliurakointiyritysten työntekijöitä. Suorien työsuhteiden arvioitiin lisääntyvän kevään 2006 jälkeen, jolloin uusille EU-jäsenvaltioille asetettu kahden vuoden siirtymäaika työlupien suhteen päättyi.⁷⁰

Ongelmia on tuottanut se, että Suomi ei ole voinut verottaa alle kuusi kuukautta Suomessa oleskelevien ulkomaisen työnantajan palveluksessa olevien vuokratyöntekijöiden saamaa palkkatuloa. Suomella on ollut verotusoikeus kuuden kuukauden jälkeen, mutta tällaisten tulojen verotuksen valvonta on ollut hankalaa, sillä verohallinto ei ole saanut minkäänlaisia tietoja ulkomaalaisista työnantajista ja työntekijöiden oleskelusta Suomessa. Vuoden 2007 alusta lähtien Suomessa rajoitetusti

⁶⁷ Harmaan talouden tilannekatsaus keväällä 2002 s. 5 ja Rikollisuustilanne 2006 s. 139. Ks. idänkaupasta tarkemmin s. 49.

⁶⁸ Rikollisuustilanne 2006 s. 139

⁶⁹ Harmaan talouden tilannekatsaus keväällä 2002 s. 4–5

⁷⁰ HE 158/2006 s. 9–10

verovelvollisten vuokratyöntekijöiden palkkaa on voitu verottaa Suomessa heti ensimmäisestä päivästä lähtien. Lakimuutoksen tavoitteena on osaltaan estää pimeän työvoiman käyttöä erityisesti rakennusalalla, parantaa valvontaa ja tervehdyttää kilpailua. Ennen lakimuutosta ulkomaiset yrittäjät ovat olleet eriarvoisessa asemassa, sillä heidän maksamistaan palkoista ei ole välttämättä maksettu veroja mihinkään maahan.⁷¹

Ulkomaalaisten vuokratyöntekijöiden on hoidettava verojensa maksaminen hakemalla ennakkoveron määräämistä, jos työnantajalle ei muodostu kiinteää toimipaikkaa Suomeen. Verohallintoon oli huhtikuun 2007 loppuun mennessä ilmoittautunut 214 rajoitetusti verovelvollista vuokratyöntekijää ennakon määräämistä varten sekä 185:lle yli kuusi kuukautta Suomessa oleskelevalle yleisesti verovelvolliselle oli määrätty ennakkovero. Määrät ovat pieniä verrattuna ulkomaalaisten työntekijöiden määrästä esitettyihin arvioihin. Edellistä on selitetty muun muassa sillä, että yritykset ovat saattaneet palkata työntekijöitä suoriin työsuhteisiin, ulkomaalaiset yritykset perustaa kiinteitä toimipaikkoja Suomeen ja monet työntekijät alkaa toimia ammatinharjoittajina. Osasyynä oletan olevan myös sen, ettei uusi menettely ole vielä toimijoiden tiedossa tai ne eivät ole kiinnostuneita noudattamaan sitä. Ulkomaisella vuokratyönantajalla ja tämän edustajalla on tiedonantovelvollisuus Suomessa työskentelevistä työntekijöistään. Suomalaisen teettäjäyrityksen on myös jätettävä ilmoitus verohallinnolle ulkomaisesta yrityksestä, jolta se on vuokrannut ulkomaista työvoimaa Suomessa tehtävään työhön. Kyseiset ilmoitukset on tullut antaa ensimmäistä kertaa vuoden 2007 elokuun loppuun mennessä. Verohallinnon valvonta tehostunee ajan myötä ja tuonee enemmän yrityksiä ja työntekijöitä menettelyn piiriin.⁷²

Rakennusalalla on ryhdytty myös itse toimenpiteisiin alan "puhdistamiseksi". Rakennusteollisuus RT ry on kehittänyt alan järjestöjen keskinäisiin sopimuksiin perustuvia menetelmiä. Rakennusteollisuus on jo yli kymmenen vuoden ajan vaatinut jäsenyrityksiltään kulkulupamenettelyn käyttöä. Kulkulupamenettelyn avulla työmaan johto tietää, keitä työmaalla työskentelee ja liikkuu. Myös henkilötunnisteen avulla on yritetty torjua harmaata taloutta. Työturvallisuuslakiin vaatimus henkilötunnisteesta

⁷¹ HE 158/2006 s. 12–15 ja Wulff & Keskitalo 2007 s. 364–376

⁷² Wulff & Keskitalo 2007 s. 364–376

rakennustyömailla tuli voimaan helmikuussa 2006. Tunnisteen tulee olla kuvallinen ja siitä tulee käydä ilmi, onko henkilö työntekijä vai itsenäinen työnsuorittaja. Kulkulupa ja henkilötunniste ovat siis eri asia; tunniste ei ole kulkulupa. Toinen vaadittu menettely on ollut ennakkoperintä- ja arvonlisäverorekisteröintien tarkistaminen sekä verovelka- ja eläkemaksutodistuksen pyytäminen urakkatarjouksen yhteydessä. Tarjous on saatu hylätä mahdollisten laiminlyöntien perusteella. Kyseiset tiedot tulee nykyään selvittää myös lainsäädännön perusteella⁷³. Kolmas sopimus koskee urakkatietojen toimittamista verohallinnolle neljännesvuosittain. Rakennusliitto on puolestaan tehnyt työmaakäyntejä selvittääkseen niillä käytettyjä aliurakoitsijoita ja työehtosopimusten noudattamista. Kerätyt tiedot on luovutettu verohallinnolle.⁷⁴

Menettelyistä tehokkaimmaksi on osoittautunut sähköinen kulkulupajärjestelmä. Järjestelmän tiedot ovat avuksi myös valvonnassa, sillä ne ovat työsuojelu- ja veroviranomaisten käytettävissä työmaakäyntien yhteydessä ja tämän lisäksi niitä voidaan luovuttaa verohallinnolle analysoitavaksi. Valvonnan ulkopuolelle jää kuitenkin iso osa yrityksistä, jotka eivät välitä, ovatko aliurakoitsijat hoitaneet velvoitteensa tai kokevat kulkulupajärjestelmän vaikeuttavan toimintaansa. Puhtaat verovelka- ja eläkemaksutodistukset on helppo saada esimerkiksi ostamalla tai perustamalla uusi yritys.⁷⁵

Ravintola-alan pimeän työn määräksi arvioitiin vuosituhannen vaihteessa 330 miljoonaa euroa ja alan pienyrittäjien salattujen tulojen määräksi 50–100 miljoonaa euroa. Pimeät palkat maksetaan usein kirjanpidon ohittavalla myynnillä. Suuri osa myynnistä tapahtuu käteisellä, mikä helpottaa myyntitulojen salaamista. Ravintola-alalle tyypillistä on suuri yritysten vaihtuvuus, konkurssikeinottelu ja kertakäyttöyritysten hyväksikäyttö. On myös todettu tapauksia, joissa toimintaa on pyöritetty kokonaan rekisteröimättä verohallinnon rekistereihin. Harmaata taloutta esiintyy erityisesti pikaruoka- ja keskiolutpaikoissa, joihin kuuluvat myös etniset ravintolat. Etnisten ravintoloiden tarkastuksissa on tullut tavanomaisten veropetosten lisäksi esiin ihmiskaupan luonteisia

⁷³ Ks. tilaajavastuulaista s. 41–42

⁷⁴ Lehtola & Paksula 1997 s. 63–66, Harmaan talouden tilannekatsaus keväällä 2002 s. 26–27 ja HE 143/2005 s. 1

⁷⁵ Harmaan talouden tilannekatsaus keväällä 2002 s. 26–27 ja HE 143/2005 s. 1–2

tilanteita sekä veropetoksia, joissa on käytetty erityisvalmisteisia kassakoneita.⁷⁶ Ravintoloiden tarkastuksissa voidaan käyttää hyödyksi mm. tuotevalvontakeskukselta saatuja tietoja anniskeluluvista⁷⁷.

Pimeä palkanmaksu korvataan kirjanpidossa usein tekaistuilla kuiteilla, jotka ostetaan niitä tehtailevilta yrityksiltä. Kuittikaupalla tarkoitetaan pelkillä tositteilla käytävää kauppaa, jonka seurauksena yhtiön kirjanpitoon kirjataan täysin perusteeton ja vääransisältöinen tositate. Pimeiden palkkojen peittämisen lisäksi kuittikaupalla voidaan pienentää yrityksen verotettavaa tulosta, maksettavan arvonlisäveron määrää tai saada aiheettomia arvonlisäveron palautuksia. Osa kuiteilla nostetuista varoista menee toimijoiden yksityiseen käyttöön ja niillä voidaan myös vähentää voitonjakoa muille osakkaille. Kuittikaupalla voidaan myös peitellä todellisia liikesuhteita. Veronmaksuvelvollisuus voidaan siirtää toimimattomien yhtiöiden kautta kauemmas todellisesta liiketoiminnasta. Tekaistuja kuitteja käytetään myös rahanpesuun. Yrityksen kirjanpitoon voidaan laittaa aiheettomia myyntitositteita, jolloin rikollisella toiminnalla saatu raha saadaan näyttämään rehellisesti ansaitulta.⁷⁸

Kuittikauppa on ammattirikollisille houkutteleva vaihtoehto verrattuna perinteiseen rikollisuuteen, joka on helpommin havaittavissa ja selvitettävissä. Kuittikauppaan voi liittyä useita tekijöitä ja useita yrityksiä, joille kuitteja on tehty ja ne paljastuvat vaivalloisen kirjanpidon tarkastuksen jälkeen esimerkiksi satunnaisen verotarkastuksen yhteydessä. Kiinnijäämisriski on huomattavasti pienempi kuten talousrikoksissa yleisesti.⁷⁹

Viime vuosina yleistynyt vuokratyövoiman ja alihankinnan käyttö edesauttaa harmaan talouden yritysten toimintaa. Urakkakilpailussa halvin vaihtoehto yleensä voittaa ja yritys, joka ei hoida velvoitteitaan kykenee yleensä jättämään halvimman tarjouksen. Ongelma on ilmeinen ainakin julkisyhteisöjen hankinnoissa.⁸⁰ Pääurakoitsijan vastuuta aliurakoitsijoiden valinnassa on laajennettu. Vuoden 2007 alussa tuli voimaan laki

⁷⁶ Harmaan talouden tilannekatsaus keväällä 2002 s. 5 ja Rikollisuustilanne 2006 s. 139

⁷⁷ Harmaan talouden projektiryhmän loppuraportti 1999 s. 104

⁷⁸ Harmaan talouden projektiryhmän loppuraportti 1999 s. 97–99 ja 145

⁷⁹ Laitinen & Virta 1998 s. 71–73

⁸⁰ Rikollisuustilanne 2006 s. 140–141

tilaajan selvitysvelvollisuudesta ja vastuusta ulkopuolista työvoimaa käytettäessä. Tilaajavastuulaki torjuu osaltaan harmaata taloutta⁸¹. Lain tarkoitus on edistää tasavertaista kilpailua ja työehtojen noudattamista sekä luoda yrityksille ja julkisyhteisöille edellytyksiä varmistaa, että vuokratyö- ja alihankintasopimuksia tekevät yritykset täyttävät lakisääteiset velvoitteensa sopimuspuolina ja työnantajina (TilaajavastuuL 1 §). Ennen sopimuksen tekoa tilaajan tulee saada toiselta sopimuspuolelta selvitys sen kuulumisesta ennakkoperintärekisteriin, työnantajarekisteriin ja arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, kaupparekisteriote, verovelkatodistus, todistus eläkevakuutuksen ottamisesta ja maksujen maksamisesta sekä selvitys sovellettavasta työehtosopimuksesta. Velvollisuuden laiminlyönnistä voi seurata 1 500–15 000 suuruinen laiminlyöntimaksu. Lain toteutumista valvovat työsuojeluviranomaiset.

Harmaata taloutta voidaan harjoittaa myös yhdistyksen muodossa. Viime vuosien verotarkastuksissa on tullut esiin yleishyödyllisten yhdistysten harjoittamaa liiketoimintaa yleishyödyllisyyden varjolla.⁸² Yhdistys voi toki harjoittaa yleishyödyllistä toimintaa ja liiketoimintaa samanaikaisesti. Sen toiminnasta tulisi kuitenkin löytyä selvästi piirteitä, jotka viittaavat yleishyödyllisyyteen, jotta yhdistys voisi säilyttää yleishyödyllisen luonteensa. Vain tällöin yleishyödyllinen toiminta voisi säilyä verovapaana, ja liiketoiminnan osuus olisi verollista. Yleisimmissä väärinkäyttötilanteissa toimintaa pyörittää henkilöpiiri, jota yhdistää esimerkiksi sukulaisuus tai työpaikkasuhde. Jäsenet voivat saada yhdistyksestä taloudellisia etuja esimerkiksi ylisuurina palkkoina tai laskuttamalla elantomenojaan tai täysin perusteettomia menoja käyttäen apuna bulvaaneja.⁸³

Vastuu harmaan talouden torjunnasta on viranomaisilla, mutta myös elinkeinoelämän ja tavallisten kansalaisten asenteilla on merkitystä. Elinkeinoelämässä olisi paljon mahdollisuuksia havaita ja rajata harmaata taloutta, jos vain sen toimijoilla olisi halua ja

⁸¹ HE 114/2006 s. 3

⁸² Kuortti 2007 s. 406

⁸³ Manner 2006 s. 292–298

valmiuksia kantaa vastuuta. Viranomaisten ja elinkeinoelämän yhteistyö ei kuitenkaan aina toimi sujuvasti; elinkeinoelämän toimijoilla on havaittu viranomaiskielteisyyttä.⁸⁴

Harmaaseen talouteen voidaan puuttua tehokkaasti mm. viranomaisyhteistyöllä. Vuosina 1996–1998 viranomaisyhteistyötä kokeiltiin ja kehitettiin ns. projektiryhmän avulla, johon kuului henkilöitä verohallinnosta, poliisista ja ulosottotoimesta. Ryhmän tavoitteena oli viranomaisyhteistyön kehittämisen ohella soveltaa ja kehittää reaaliaikaisiin tarkastusiskuihin perustuvaa verotarkastustoimintaa. Yhteistyön merkittävin tulos oli verokertymän lisääminen. Yleensä harmaan talouden yritysten kohdalla kertymä jää olemattomaksi, mutta projektiryhmän tarkastuksissa käytettyjen turvaamistoimenpiteiden avulla päästiin hyviin tuloksiin.⁸⁵

3.2.2. Arvonlisäverotuksen kiertäminen

Arvonlisävero on yleinen kulutusvero, joka on tarkoitettu lopullisen kuluttajan maksettavaksi. Pääsääntöisesti arvonlisäverovelvollinen myy tavarat ja palvelut verollisina ja tilittää siitä veronsaajalle osuuden, joka jää hankintoihin sisältyvien verojen vähentämisen jälkeen. Verotulot kertyvät veronsaajalle vähitellen usean portaan kautta. Menettely on herkkä petoksille. Arvonlisävero tulee tilittää verovirastolle viimeistään seuraavan toisen kuukauden 15. päivä. Kyseinen viive ja viranomaisen hidas reagointi ilmoitus- ja maksupuutteisiin tarjoavat lyhyen elinkaaren yrityksille mahdollisuuden kadota ennen toimenpiteitä.

Arvonlisäverovelvollinen, jonka tilikauden arvonlisävero on negatiivinen, voi hakea arvonlisäveron palautusta tilikauden päätyttyä tai tietyin edellytyksin ennakkopalautuksena jo tilikauden aikana. Palautus on saajalle puhdasta rahaa ja siksi menettely on altis petoksille. Petoksissa voidaan käyttää apuna tekaistuja tositteita.⁸⁶ Eräissä tuomioistuinratkaisuja aineistona käyttäneessä tutkimuksessa todettiin tullipetosten muodostavan kolmanneksen veropetostilanteista ja seuraavaksi suurin

⁸⁴ Rikollisuustilanne 2000 s. 105–106

⁸⁵ Harmaan talouden projektiryhmän loppuraportti 1999 s. 163, 201

⁸⁶ Lehtola & Paksula 1997 s. 56–57

ryhmä oli ennakkopalautuspetokset (23 %). Muita silloisen liikevaihtoveron välttämistapauksia oli muutama prosentti.⁸⁷

Aliurakoinnin yleistyminen lisää petoksia myös arvonlisäverotuksen puolella. Urakointiketjuissa pääurakoitsija ei vastaa aliurakoitsijoiden laiminlyönneistä. Pääurakoitsija saa vähentää aliurakoitsijalle maksetun arvonlisäveron riippumatta siitä, onko vero maksettu. Tilanne on eri, jos pääurakoitsija tietää aliurakoitsijan vilpillisyydestä. Ero käy ilmi seuraavasta KHO:n ratkaisusta.

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa 1999:71 todettiin A:lla olevan vähennysoikeus liiketoimintaansa varten hankkimista tavaroista ja palveluista, vaikka myyjät eivät olleet arvonlisäverovelvollisten rekisterissä. Ostajalla ei ole velvollisuutta tarkistaa rekisteröintiä. Lain mukaan myyjät olivat velvollisia suorittamaan veron myynnistään ja täten ostajalla oli vähennysoikeus. KHO:n ratkaisussa oli kyse myös ostoista, joissa A oli tiennyt tai hänen olisi pitänyt epäillä myyjän toimivan vilpillisesti. Näihin hankintoihin sisältyvästä verosta A:lla ei ollut vähennysoikeutta.

Edellä mainittu tilaajavastuulaki on muuttanut tilannetta alihankinnan ja vuokratyön osalta; mm. alv-rekisteröinti tulee tarkistaa laiminlyöntimaksun uhalla tietyissä tapauksissa. Se, ettei ostajalla pääsääntöisesti ole velvollisuutta tarkistaa myyjän verovelvollisuutta, on nähty ongelmana⁸⁸. Tulisikin selvittää mahdollisuutta velvoittaa ostaja tarkistamaan myyjän rekisteröinti vähennysoikeuden varmistamiseksi. Tiedot on helppo tarkistaa esimerkiksi YTJ-palvelusta⁸⁹ ja vastaava menettely toimii myös ennakkoperintärekisteröinnin tarkistamisessa. Tällainen menettely lisäisi osaltaan valvontaa.

Arvonlisäverotuksessa on erilaiset säännökset kotimaan kaupassa, yhteisökaupassa ja viennissä. Erityisesti yhteisökaupan ja viennin verottomuussäännökset luovat mahdollisuuksia arvonlisäveropetoksille. Ketjupetoksessa ja karusellipetoksessa hyödynnetään yhteisökaupan verottomuutta. Ketjupetos on näistä yksinkertaisempi menettely, jossa tavara ostetaan yhteisöhankintana toisesta jäsenvaltiosta.

⁸⁷ Niemi & Lehti 2006 s. 58–60. Tapaukset oli jaettu pääasiallisen tekotilanteen mukaan, joten liikevaihtoveron välttämistä on voinut esiintyä muissakin tapauksissa.

⁸⁸ Harmaan talouden projektiryhmän loppuraportti 1999 s. 111

⁸⁹ Patenti- ja rekisterihallituksen ja verohallinnon yhteinen yritys- ja yhteisötietojärjestelmä on saatavana osoitteessa <http://www.ytj.fi/>.

Yhteisöhankintoja tekevä yritys voi käyttää kaupassa omaa alv-tunnustaan tai ilman lupaa toisen yrityksen tunnusta. Tavara myydään verolla, mutta myyjä ei tilitä veroja valtiolle, vaan katoaa tai on varaton bulvaani. Ostaja voi kuitenkin vähentää maksamansa arvonlisäveron ja mahdollisesti hakea palautusta, sillä vähennysoikeuteen ei vaikuta se, onko myyjä tosiasiassa maksanut veron. Ostaja voi olla mukana petoksessa. Karusellipetoksessa tavaroita kierrätetään usean toimijan ja jäsenvaltion kautta. Myyntiketjut voivat olla pitkiä ja muodostaa monimutkaisen kokonaisuuden. Tyypillisessä tapauksessa tavara myydään verottomana yhteisömyyntinä toiseen jäsenvaltioon. Jäsenvaltiossa tavara myydään vähintään kerran verolla, mutta vero jätetään tilittämättä. Lopuksi tavara viedään kyseisestä jäsenvaltiosta joko toiseen jäsenvaltioon tai EU:n ulkopuolelle. Sama tavara voi kiertää karusellin ympäri useamman kerran. Tosiasiassa tavarat eivät välttämättä kierrä vaan pelkät laskut. Verokarusellissa mukana olevan yrityksen voi tunnistaa siitä, että se on yleensä vastaperustettu ja sen myyntihinnat ovat alhaiset. Yrityksen liikevaihto voi kasvaa lyhyessä ajassa merkittävästi, mutta se ei kuitenkaan tee voittoa, sillä se myy tavaroita alihintaan. Rahoitus- ja muut taustat ovat epäselvät. Karusellikaupan kohteena ovat erityisesti pienet ja arvokkaat esineet kuten puhelimet sekä niiden ja tietokoneiden osat ja komponentit, mutta myös kalliiden autojen karusellikauppaa on esiintynyt.⁹⁰

Arvonlisäpetoksia voidaan torjua mm. yhteisvastuulla arvonlisäverosta, käännetyllä arvonlisäverovelvollisuudella sekä maiden välisellä tietojen vaihdolla ja yhteistyöllä. Yhteisvastuuta verosta on käytetty useassa jäsenvaltiossa. Menettely ei ole ongelmaton, sillä verovastuuseen joutunut ostaja ei välttämättä ole mukana petoksessa. Tällainen käytäntö voi johtaa siihen, että uusien yritysten on vaikea päästä markkinoille, koska niiden kanssa toimimista pidetään riskialttiimpana.⁹¹

Suomessa tapahtuvasta myynnistä on verovelvollinen pääsääntöisesti myyjä. Menettelyn helpottamiseksi ulkomaalaisten myyjien kohdalla sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta, ja tällöin ostajan tulee suorittaa myynnistä vero (AVL 9 §). Ulkomaalaiseksi elinkeinonharjoittajaksi katsotaan yritys, joka ei ole rekisteröitynyt

⁹⁰ Harmaan talouden projektiryhmän loppuraportti 1999 s. 109–111, Ollus & Simola 2006 s. 45 ja Törmänen 2007 s. 173–180

⁹¹ Törmänen 2007 s. 179–180

arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa ja jolla ei ole täällä kiinteää toimipaikkaa. Suomalaisten toimijoiden väliseen myyntiin käännetty verovelvollisuus soveltuu vain, kun kyseessä on sijoituskullan, kulta-aineksen tai kultapuolivalmisteen myynti arvonlisäverovelvolliselle ostajalle (AVL 8a §).

EU-jäsenvaltioilla on mahdollisuus laajentaa käännettyä verovelvollisuutta esimerkiksi kiinteään omaisuuteen liittyviin rakennuspalveluihin ja tiettyjen rakennuskohteiden luovutukseen. Tarkoituksena on verotuksen yksinkertaistaminen sekä veropetosten ja veron kiertämisen torjunta tietyillä aloilla ja tiettytyyppisten liiketoimien yhteydessä. Mahdollisuutta on useassa maassa käytetty hyväksi ja tulokset ovat olleet positiivisia; mm. verovalvonta on helpottunut ja verotulojen arvioidaan kasvaneen. Ruotsissa otettiin käännetty verovelvollisuus käyttöön rakennusalalla 1.7.2007 lähtien. Käännettyä verovelvollisuutta on Suomessakin ehdotettu laajennettavaksi rakennus- ja vastaaville aloille niin, että urakointiketjun sisällä myynnit tapahtuisivat verottomina ja tilaaja tai pääurakoitsija maksaisi veron. Verohallituksen asettama työryhmä on vuosina 2004–2006 selvittänyt käännetyn verovelvollisuuden soveltuvuutta arvonlisäverotuksen valvontamenettelyn parantamiseksi ja väärinkäytösten vähentämiseksi rakennusalalla. Työryhmän mielestä käännetty verovelvollisuus toimisi, jos menettely kattaisi koko rakennusalan ja kaikki urakoitsijan ja aliurakoitsijan väliset liiketoimet. Jos rakennuttaja ei ole rakennusalalla toimiva yritys, menettelyä ei tulisi soveltaa. Verokertymät voisivat nousta käännetyn verovelvollisuuden johdosta, mutta toisaalta veron tilittäminen jäisi kokonaan pääurakoitsijan vastuulle. Koko urakan vero jää tilittämättä, jos pääurakoitsija toimii vilpillisesti. Verohallinnossa menettely näkyisi muun muassa lisääntyvänä neuvonnan tarpeena ja palautushakemusten suurempana määränä. Menettely monimutkaistaa nykyistä järjestelmää, joten yrityksille se tuottaisi lisää selvitystyötä.⁹²

Käännettyä verovelvollisuutta voisi olla tarpeellista noudattaa myös muilla aloilla. Iso-Britannia on hakenut lupaa soveltaa menettelyä tiettyjen elektroniikkatuotteiden myyntiin, jossa tapahtuu paljon petoksia. Saksa ja Itävalta ovat ehdottaneet siirtymistä käännettyyn verovelvollisuuteen kaikessa elinkeinonharjoittajien välisessä kaupassa. Kyseisessä mallissa myyjän tulisi selvittää, onko verovelvollisuus myyjällä vai ostajalla.

⁹² Harmaan talouden tilannekatsaus keväällä 2002 s. 31–32 ja Wickström 2007 s. 197–200

Myyjän tulisi ilmoittaa verottomat myyntinsä ja niitä vertailtaisiin ostajien antamiin tietoihin. Järjestelmällä pystyttäisiin todennäköisesti torjumaan tehokkaammin petoksia, mutta siinä on myös puutteita. Suomen eduskunnan valtiovarainvaliokunta on todennut, että järjestelmä saattaisi aiheuttaa uusia petoksetekomahdollisuuksia ja verotulot eivät välttämättä kertyisi yhtä oikeamääräisinä, kun verosta vastaa lopullinen tavaran tai palvelun vähittäismyyjä eivätkä vaihdannan kaikki portaavat. Merkittävä haitta on myös yrityksille koituvat laajan raportointivelvollisuuden kustannukset.⁹³

Kansainvälisen kaupan valvonta on haasteellista. Valvontaa vaikeuttaa muun muassa EU-maiden erilaiset toimintatavat, vaikka säännöt ovat vastaavat yhteisömaissa. Tarkastuksissa käytetään hyväksi VIES-tietoja, mutta usean kuukauden viiveestä johtuen verokertymä ei tarkastuksilla juurikaan kasva. Tarkastusten myötä yrityksissä kuitenkin huomataan, että valvontaa tehdään, mikä saa osan siirtymään järjestelmän piiriin.⁹⁴

3.2.3 Bulvaanit

Kun todellinen rikoksen tekijä haluaa salata toimensa ja yrittää välttää vastuuta niistä, muodolliseen vastuuasemaan voidaan hankkia bulvaani. Bulvaani tarkoittaa järjestelyä, jossa annetaan kuva, että kaksi erillistä talousyksikköä tekevät toimenpiteen, vaikka tosiasia on kyse vain yhdestä yksiköstä. Toiminta tapahtuu tosiasiallisen toimijan hyväksi ja sen käsissä on johto ja omistus. Bulvaani on siis näennäisesti toimiva toisen henkilön salainen asiamies. Henkilö antaa yrityksen käyttöön henkilötietonsa salatakseen oikeat toimijat. Bulvaani ei saa yrityksen tuottoa, eikä hänellä ole yritysrisiä.⁹⁵ Bulvaanien käyttö liittyy läheisesti mm. konkurssiy yrityksissä tehtäviin rikoksiin ja harmaassa taloudessa toimiviin yrityksiin.

Bulvaaniksi haetaan henkilöitä, joilla ei ole vero- tai muita sellaisia velkoja, jotka voisivat vaikuttaa yrityksen luottokelpoisuuteen tai ennakkoperintärekisteriin pääsyyn.

⁹³ Wickström 2007 s.198–199

⁹⁴ Harmaan talouden projektiryhmän loppuraportti 1999 s. 111–112. VIES-järjestelmästä on kerrottu tarkemmin s. 62.

⁹⁵ Harmaan talouden projektiryhmän loppuraportti 1999 s. 150–152, 277

Rekisteröinnin jälkeen yritys myydään todellisille toimijoille, mutta tietoa vastuuhenkilöiden muuttumisesta ei välttämättä rekisteröidä kaupparekisteriin. Toimeksiantajille voidaan näyttää valtuudet esimerkiksi kauppakirjojen avulla. Bulvaaniyrityksellä voi olla myös laillista toimintaa, mutta usein sitä käytetään vain tekaistujen kuittien tekoon.⁹⁶ Bulvaanit ovat yleensä matalasti koulutettuja henkilöitä, jotka saavat sosiaalietuuksia ja joilla ei ole varallisuutta. He ovat yleensä todellisten toimijoiden vanhoja tuttuja. Bulvaaneilla voi olla nimisään useita yrityksiä. Todellisilla toimijoilla on usein huomattavan suuret vero- ja muut velat. Heillä ei ole varallisuutta, vaan se on siirretty tuttavien ym. bulvaanien omistukseen. Useilla on takanaan konkurssseja sekä talous- ja muita rikoksia. Bulvaaniyrityksissä työskentelevistä pimeää palkkaa saavista työntekijöistä noin puolet saa sosiaalietuuksia ja työttömyyspäivärahaa.⁹⁷

Bulvaanien ja todellisten toimijoiden väliset liiketoimet ovat näennäisiä, eivätkä vastaa varsinaista tarkoitusta, joten bulvaanit ohitetaan VML 28 §:n perusteella ja verotustoimenpiteet kohdistetaan todellisiin toimijoihin. Todellinen toimija voi verorikoksen lisäksi syyllistyä RL 16 luvun 7 §:n mukaiseen rekisterimerkintärikokseen ja bulvaani avunantoon kyseiseen rikokseen.⁹⁸

3.2.4. Konkurssi

Verorikoksia tehdään usein konkurssien yhteydessä, sillä konkurssiympäristö tarjoaa niihin hyvän mahdollisuuden⁹⁹. Verorikosten lisäksi konkurssien yhteydessä tehdyt rikosilmoitukset koskevat usein velallisen rikoksia ja kirjanpitorikoksia. Valvonta on melko heikkoa ja hajanaista. Valvontaa heikentää mm. puutteellinen asiantuntemus konkurssiasioissa, sillä usein esimerkiksi kuvitellaan, että konkurssiin asetettu yritys ei enää toimi. Tällainen yritys voidaan ostaa myös bulvaanien nimeen ja toimintaa pyörittää melko vapaasti. Yrityksen konkurssin rautessa varojen puutteessa sen

⁹⁶ Harmaan talouden projektiryhmän loppuraportti 1999 s. 150–152

⁹⁷ Harmaan talouden projektiryhmän loppuraportti 1999 s. 150–152

⁹⁸ Harmaan talouden projektiryhmän loppuraportti 1999 s. 141, 153 ja Koponen 2004 s. 257

⁹⁹ Rauenneen konkurssin epäselvästä oikeustilasta ja siihen liittyvistä lakimuutoksista Mäkelä 2001 s. 27–33

toimintaa ei ennen valvonut juuri kukaan. Veroviranomaiset suorittivat satunnaisia tarkastuksia. Yksittäisellä velkojalla ei ole konkurssin rauettua oikeutta tarkistaa velallisyhtiön kirjanpitoa. Tilannetta on parantanut vuonna 1995 perustettu konkurssi-asiamies, mutta edelleen konkurssiympäristö on otollinen rikoksille. Konkurssi-asiamiehen suorittamat erityistarkastukset lisäävät tarkastuksen mahdollisuutta ja vaikuttavat siten myös ennaltaehkäisevästi. Kiinnijäämisriskin kasvattaminen on todettu tehokkaaksi keinoksi juuri talousrikosten torjunnassa.¹⁰⁰

Mäkelän tutkimuksessa 100 rauenneesta konkurssista kaikkiaan 48 konkurssissa tehtiin rikosilmoitus vähintään yhdestä rikoksesta. 23 konkurssissa todettiin esiintyvän epäilyjä siitä, että veroja tai työntekijämaksuja oli jätetty tahallisesti maksamatta ja yhteensä 16 konkurssissa oli tehty rikosilmoitus rikosnimikkeinä veropetos tai verorikkomus. Veronsaajaan kohdistuvat laiminlyönnit olivatkin yksi toistuvista havainnoista. Tulojen ilmoittamatta jättäminen verojen välttämiseksi esiintyi viidessä tapauksessa. Myös kirjanpidon ja palkanmaksun epäselvyyteen liittyi usein verotuksen välttäminen. Kirjanpitoon liittyvät väärinkäytökset, virheet ja laiminlyönnit olivat yleisimpiä havainnoituja rikosepäilyjä, ja puutteellisesta tai kokonaan puuttuvasta kirjanpidosta johtuen oli vaikea löytää näyttöä muista teoista, joita epäiltiin liittyvän tapauksiin. Tällöin oli luonnollisesti vaikea osoittaa esimerkiksi verottajan saatavat. Verojen välttely ei aina johtunut maksukyvyttömyydestä, vaan yhtiöt olivat käyttäneet rahaa muuhun kuin verojen ja julkisten maksujen maksamiseen. Toimintaa on näin pystytty jatkamaan pidempään kuin rehellisin keinoin olisi voitu tehdä. Toimintaa jatkettiin usein juuri veronsaajan kustannuksella.¹⁰¹

3.2.5. Idänkauppa

Venäjänsä viennissä on yleistynyt niin sanottu kaksoislaskutus, joka johtuu lähinnä Venäjän korkeista tulleista. Tavallinen menettely on, että suomalainen vientiyritys myy tuotteensa yhtiölle, joka hoitaa kaksoislaskutuksen ja vientimenettelyn. Tämä yritys on usein rekisteröity verokeidasvaltioon ja toimii siis suomalaisen viejän ja venäläisen

¹⁰⁰ Harmaan talouden projektiryhmän loppuraportti 1999 s. 148–149 ja Mäkelä 2001 s. 33–38, 54–55

¹⁰¹ Mäkelä 2001 s. 54–55, 76–77, 83–85

tuojan välissä. Yrityksen toiminta voi olla pelkästään ammattimaisena välikätenä toimimista ja väärennettyjen tulliasiakirjojen tarjoamista. Useiden välikäsien ja verokeidasyhtiöiden takia menettely on vaikeampi paljastaa. Vienti Venäjälle tapahtuu suomalaisen myyjän tunnisteella ja Suomen tullille esitettäviin vientiasiakirjoihin liitetään verokeidasyhtiön myyntilasku. Ennen Venäjän tullia asiakirjat vaihdetaan ja Venäjän tullille esitetään lasku, joka voi olla 15–35 prosenttia alkuperäisestä arvosta. Laskussa voidaan käyttää myös eri tavaranimikettä kuin todellisessa laskussa; sellaista, josta perittävä tulli on pienempi tai josta ei peritä tullia lainkaan.¹⁰²

Kaksoislaskutus näkyy muun muassa siinä, että Suomen vienti Venäjälle on yli 40 prosenttia suurempi kuin Venäjän tuonti Suomesta. Toiminta kohdistuu siis lähinnä Venäjän tulleihin, eikä se ole Suomessa rikos¹⁰³. Kaksoislaskutukseen liittyy kuitenkin karusellikauppaa, väärinperustein haettuja arvonlisäveron palautuksia ja yhteyksiä järjestäytyneeseen rikollisuuteen. Luonnollisesti toiminta myös vääristää kilpailua, joten näiden syiden takia ongelma koskee myös Suomea. Verokeidasyhtiöitä käytetään hyväksi myös tuonnissa niin, että osa myyntihinnasta tilitetään myyjälle ja osa verokeidasyhtiön tilille. Venäläisten Suomeen perustamien yritysten kautta rahat kulkevat usein verokeidasvaltioon. Suomen ja Venäjän tullit ovat yhteistyössä puuttuneet kaksoislaskutukseen. Ongelman poistuminen ei ole kuitenkaan lähitulevaisuuden asia menettelyn yleisyyden takia. Jopa 80–90 % tullin tekemistä tarkastuksista on ilmennyt kaksoislaskutusta tai väärää tavaranimikkeitä.¹⁰⁴ Venäjän tulli ottanee sähköisen tullauksen käyttöön vuonna 2009, mikä osaltaan vaikeuttanee tullipetoksia¹⁰⁵.

Kaikkiaan tullin tietoon tuli 735 veropetosta vuonna 2006. Määrä on pienentynyt tasaisesti 2000-luvulla. Törkeiden veropetosten osuus on pysynyt samana. Niitä oli vuonna 2006 66 kappaletta. Epäillyistä noin 60 prosenttia on suomalaisia ja 35 prosenttia venäläisiä. Vaikka määrällisesti tapauksia oli lähes yhtä paljon vuosina 2005

¹⁰² Harmaan talouden tilannekatsaus keväällä 2002 s. 6–7, Penttilä, Suhonen & Heino 2001 s. 79–80 ja Ollus & Simola 2006 s. 38–46

¹⁰³ Valmisteilla on tulliselvitysrikoksen säätäminen rangaistavaksi. Ks. Ollus & Simola 2006 s. 45 ja tarkemmin ”Tulliselvitysrikoksesta koskeva lainsäädäntötyö” oikeusministeriön sivuilla.

¹⁰⁴ Harmaan talouden tilannekatsaus keväällä 2002 s. 6–7, Penttilä ym. 2001 s. 79–80 ja Ollus & Simola 2006 s. 38–46

¹⁰⁵ Helsingin sanomat 23. marraskuuta 2007 s. A9

ja 2006, veropetoksilla ja muilla tullin tietoon tulleilla rikoksilla aiheutettujen vahinkojen arvo nousi vuonna 2006 merkittävästi. Vuonna 2005 vahinkojen arvo oli 2,43 miljoonaa euroa, kun vuonna 2006 se oli jo 13,39 miljoonaa euroa. Vahinkojen arvoon lasketaan kantamatta jääneet maahantuontiverot, takavarikoimatta jääneen tavaran arvo ja rikoksilla saatu laiton hyöty.¹⁰⁶

¹⁰⁶ Tullirikostorjunnan vuosikirja 2006 s. 14. Rikollisuustilanne 2006 mukaan tullin tietoon tulleiden veropetosten määrä oli 734.

4. VERORIKOSTEN TORJUNTA JA VALVONTAJÄRJESTELMÄT

4.1. Rikosten torjunta

4.1.1. Yleistä

Talousrikostorjuntaan voidaan laajassa mielessä lukea rikosten ennaltaehkäisy, rikosten paljastus ja varsinainen tutkinta, rikoshyödyn jäljittäminen ja poisottaminen, syyteharkinta sekä tuomioistuinkäsittely¹⁰⁷. Vielä laajemmassa katsontatavassa rikostorjuntaan voidaan lukea kaikki toiminta, joka vaikuttaa rikollisuuteen, kuten sosiaalipolitiikka. Mielekkäämpi tapa on sisällyttää käsitteen alle vain ne toimet, joiden tarkoitus on vaikuttaa suuremmin rikollisuuden määrää vähentävästi. Rikostorjunta voi olla vaikutuksiltaan ehkäisevää tai rankaisevaa. Jako ei ole selkeä, sillä rankaisevat keinot vaikuttavat myös ehkäisevästi. Rankaisevien toimenpiteiden vaikutus liittyy kiinnijäämisriskiin ja siten ihmisten alttiuteen tehdä rikos.¹⁰⁸ Ehkäiseviä torjuntakeinoja voidaan kehittää esimerkiksi tilannetorjunnan teorian pohjalta.

Talousrikoksiin lasketaan monia erilaisia rikoksia, mutta niiden torjunnassa on yhteisiä ongelmia. Talousrikokset mielletään melko helpoiksi toteuttaa. Ne vaativat suunnitelmallisuutta, mutta niistä muodostuu yleensä niin laaja kokonaisuus, että sen selvittely asiaatuntemattomalta ja vähäresurssiselta viranomaistaholta jää vain rajalliseen osaan vyyhdistä. Talousrikokset tehdään laillisen toiminnan lomassa ja rikolliset toimet naamioidaan yleensä lailliseksi, jolloin ne jäävät helpommin huomaamatta. Rikokset paljastuvat usein sattumanvaraisista syistä. Osa talousrikollisuudesta jää piiloon myös siksi, että vahingon kärsineet pyrkivät mieluummin omilla järjestelyillä kuin poliisin avulla korjaamaan tilanteen. Talousrikosten käsittely poliisissa ja tuomioistuimissa on myös hyvin ongelmallista;

¹⁰⁷ Viranomaistoiminta harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnassa 2004 s. 19

¹⁰⁸ Lehtola & Paksula 1997 s. 5, Kiehelä & Hakonen 1993 s. 127–128 ja Laitinen & Aromaa 2005 s. 89, 108

juttujen laajuus ja ainutkertaisuus vaikeuttavat käsittelyä. Ongelmaa voisi helpottaa esimerkiksi erikoiskoulutettu henkilöstö ja juttujen keskittäminen sille.¹⁰⁹

Talousrikostutkinnassa ongelmaksi on muodostunut myös se, ettei sitä aina mielletä ”oikeaksi” poliisitoiminnaksi, vaan perinteisiä rikoksia tutkivia poliiseja arvostetaan enemmän. Talousrikostutkinta ei ole houkuttanut poliiseja myöskään sen takia, että töiden jatkumisesta ei ole ollut varmuutta, sillä kiinnostus talousrikostorjuntaa kohtaan on vaihdellut ajan mittaan. Välillä alaa painotetaan ja virkoja lisätään. Toisinaan sitä taas väheksytään ja työntekijöitä siirretään muuhun rikostutkintaan. Torjuntaohjelmien myötä tilanne on parantunut. Tutkintatoiminnassa on ohjelmien myötä panostettu myös vaativampaan talousrikostorjuntaan, mikä on merkittävä parannus, sillä esimerkiksi harmaan talouden tutkinta kohdistuu helposti pienyrityksiin varsinaisten hyötyjien jäädessä huomiotta.¹¹⁰ Talousrikostutkintaan ja torjuntaan on vuodesta 2003 lähtien osoitettu enemmän varoja, mikä näkyy myös tuloksissa. Tehokkuutta mitataan mm. haltuun saadun rikoshyödyn määrällä ja sen suhteella hankkimiseen käytetyn työn määrään sekä poliisille tulevien ilmoitusten ja poliisin päättämien juttujen välisellä suhteella.¹¹¹

Rikostorjuntaa voidaan toteuttaa puuttamalla niihin tekijöihin, joiden arvellaan olevan syynä rikollisuuteen ja vaikuttavan sen määrään. Tällaisten tekijöiden selvittäminen ei kuitenkaan ole yksinkertaista. Eri tahojen mielipiteet rikollisuuden syistä ja torjuntakeinoista vaihtelevat. Suomalaisille yrityksille kohdistetussa tutkimuksessa kysyttiin niiden näkemyksiä siitä, miten talousrikollisuutta voitaisiin vähentää. Yritysten mielestä parannuksia vaati viranomaistoiminta, jota pitäisi entisestään tehostaa ja sen resursseja kohdistaa oikein. Perussyynä talousrikollisuuteen nähtiin verotus, jonka keventäminen ja yksinkertaistaminen voisi vähentää harmaata taloutta. Myös yhteiskuntamoraalisen ilmapiirin parantaminen nähtiin keinona, ja siihen vaikuttamisessa yritykset korostivat omaa merkitystään.¹¹²

¹⁰⁹ Laitinen & Alvesalo 1994 s. 17–22 ja Laitinen & Virta 1998 s. 73–74

¹¹⁰ Alvesalo & Tombs 2001 s. 39–50

¹¹¹ Talousrikollisuuden tilannekuva 1/2008 s. 3–8

¹¹² Rikollisuustilanne 2002 s.103–105. Vastaajista 30 % oli joutunut tekemisiin harmaan talouden yrityksen kanssa viimeisen viiden vuoden aikana. Harmaan talouden koettiin olevan kaikista haitallisista talousrikollisuuden muoto oman liiketoiminnan kannalta.

Eräissä toisessa tutkimuksessa eri ammattikunnat¹¹³, jotka kaikki ovat tekemisissä ainakin jonkin verran talousrikosten kanssa, saivat arvioida, mitkä ovat tehokkaimpia keinoja talousrikosten ehkäisyssä. Eniten mainintoja sai rangaistusten koventaminen. Seuraavaksi eniten mainintoja saivat viranomaisten välisen yhteistyön lisääminen, lainsäädännön muuttaminen, valvonnan parantaminen, henkilö- ja taloudellisten resurssien lisääminen, koulutuksen ja ammattitaidon parantaminen sekä yleiseen mielipiteeseen vaikuttaminen.¹¹⁴ Tutkimuksessa herättää huomiota se, että vain noin joka neljännen vastaukseen sisältyi verotuksen yksinkertaistaminen tai alentaminen, kun taas edellä mainitussa yrittäjille tehdyssä kyselyssä arvioidaan verotuksen keventämisen ja yksinkertaistamisen vaikuttavan suoraan harmaaseen talouteen.

Rangaistusten koventamista pidettiin merkityksellisenä talousrikosten torjunnassa. On kuitenkin todettu, ettei rangaistustason muutoksilla juuri ole vaikutusta rikollisuuden määrään¹¹⁵. Toisaalta, jos rikollisten yleisessä tiedossa on, että verorikoksista tuomitaan järjestään lievempiä tuomioita kuin esimerkiksi huumekaupasta, on tällä oletettavasti jokin merkitys rikollisuuden suuntautumisessa. Verotuksen vaikutuksesta talousrikollisuuteen voidaan myös olla montaa mieltä. Verotuksen taso nähdään usein syynä talousrikollisuuteen, mutta pelkkä verotuksen keventäminen ei välttämättä vaikuta sen määrään. Esimerkiksi Etelä- ja Itä-Euroopan maissa, joissa verotus on kevyempää kuin Pohjoismaissa, on arvioitu esiintyvän runsaasti pimeää liiketoimintaa¹¹⁶.

Myös yritysten kova kilpailu voi kannustaa velvollisuuksien laiminlyöntiin. Erityisesti sellaisilla toimialoilla on kova kilpailutilanne, joilla on paljon pieniä toimijoita ja joille on helppo päästä. Tällöin myös valvonta on heikompaa toimijoiden runsaan määrän vuoksi. Tällaisia aloja ovat esim. ravintola- ja rakennusala sekä matkapuhelinkauppa¹¹⁷.

Rikosmahdollisuuksia on nykyään huomattavasti enemmän kuin muutama vuosikymmen sitten. Kansainvälistynyt yritystoiminta, rajakontrollin vähentäminen

¹¹³ Poliisi, syyttäjä, tuomari, ulosottaja, verottaja, asianajaja

¹¹⁴ Laitinen & Virta 1998 s. 97–99

¹¹⁵ Ks. esim. Lehtola & Paksula 1997 s. 6

¹¹⁶ Lehtola & Paksula 1997 s. 49. Harmaasta taloudesta eri maissa ks. Schneider 2004

¹¹⁷ Laitinen & Virta 1998 s. 156

sekä ihmisten, tavaroiden ja pääomien liikkuvuuden lisääntyminen tarjoavat enemmän rikosmahdollisuuksia. Samoin tietotekniikka, sähköinen asiointi ja verkkokauppa luovat enemmän mahdollisuuksia ja vaikeuttavat rikosten selvittämistä. Sellaiset ilmiöt kuin palkkatyövoiman korvautuminen pienyrityksillä, yritysten elinkaaren lyheneminen ja yritysketjujen sekä konsernien lisääntyminen aiheuttavat myös lisää valvonnan tarvetta.¹¹⁸

4.1.2. Torjuntatoimet

Talous- ja verorikoksista oli puhuttu vakavana ongelmana jo aiemmin kuin 1990-luvulla, jolloin ongelma todella nostettiin esiin. Verorikostoimikunta ehdotti vuoden 1973 mietinnössään useita keinoja verovilpin vähentämiseksi kuten asennekasvatusta, verotukseen ja sen päämääriin liittyvän tiedon lisäämistä kaikille verovelvollisille ja kirjanpito- ja verolainsäädäntötietämyksen lisäämistä yritystoimintaa harjoittaville verovelvollisille. Myös seuraamuksista olisi tullut tiedottaa näkyvämmiin. Komitea oli sitä mieltä, että myös verotuksen yksinkertaistaminen vähentäisi verovilppiä. Ehdotuksista toteutui lähinnä tarkastusiskuihin perustuva verotarkastustoiminta, ns. kommandoryhmän perustaminen.¹¹⁹ 1980-luvun alussa selvitettiin taloudellisen rikollisuuden laajuutta, ilmenemismuotoja ja torjumiskeinoja. Ehdotettuja toimenpiteitä ei toteutettu. Työryhmän asiantuntemus kyseenalaistettiin, sen sanottiin määritelleen talousrikollisuuden liian väljästi ja sen toimenpide-ehdotusten keskittyneen liiaksi järjestäytyneeseen rikollisuuteen. Myös vuosikymmenen taloudellinen kasvu ja poliittinen ilmapiiri olivat syynä siihen, että talousrikostorjunta unohdettiin.¹²⁰

Vasta 1990-luvulla alkoi talousrikosten aktiivinen torjunta. Yleinen mielipide oli talousrikostorjunnan kannalla lähinnä vuosikymmenen alun laman ja paljastuneiden väärinkäytösten takia. Edellisten vuosikymmenten laaja selvitystyö oli pohjana vuonna 1995 julkaistulle torjuntaohjelmalle ja seuraavana vuonna hallituksen tekemälle periaatepäätökselle talousrikollisuuden ja harmaan talouden vähentämiseksi.

¹¹⁸ Laitinen & Alvesalo 1994 s. 15, Lehtola & Paksula 1997 s. 49 ja Viranomaisyhteistyön kehittäminen selvityshankkeen loppuraportti 1999 s. 8

¹¹⁹ KM 1973:31 s. 58–66 ja Lehtola & Paksula 1984 s. 28–30

¹²⁰ Lehtola & Paksula 1997 s. 304–309 ja Alvesalo 2003 s. 248–251

Torjuntaohjelman johdosta toteutettiin useita hankkeita eri hallinnonaloilla. Muutoksia tehtiin koskien lainsäädäntöä, syyttäjätoimintaa, ulosottoa ja rikosten tutkintaa. Tutkimukseen ja viranomaistoimintaan myönnettiin lisäresursseja.¹²¹ Periaatepäätös on aina uusittu entisen jälkeen ja vuonna 2006 hyväksyttiin neljäs valtioneuvoston periaatepäätös talousrikollisuuden ja harmaan talouden vähentämistä koskevaksi torjuntaohjelmaksi vuosille 2006–2009. Ohjelman päätavoitteita ovat mm. viranomaisten yhteistoiminnan ja tiedonvaihdon kehittäminen, vero- ja muun lainsäädännön kehittäminen ja tietoisuuden lisääminen niin tutkimuksen kuin kansalaisille tiedottamisen avulla.¹²²

Ongelmana on nähty se, että Suomessa talousrikosten torjunta kuuluu monelle eri taholle ja kukaan ei huolehdi kokonaisuudesta eri viranomaisten pyrkiessä omiin tavoitteisiinsa. Esimerkiksi Ruotsissa torjunta on keskitetty yhdelle viranomaiselle, vuonna 1998 perustetulle Ekobrottsmyndighetenille. Tällaista ei nähty Suomessa tarpeelliseksi, vaan vuonna 2000 perustettiin viranomaisyhteistyön kehittämisprojekti (Virke), johon kuuluu verohallinnon, poliisihallinnon, tullihallinnon ja Helsingin ulosottoviraston nimeämiä henkilöitä¹²³. Sen tarkoitus on kehittää harmaan talouden ja talousrikosten torjuntaa keräämällä, analysoimalla ja jakamalla tietoa eri viranomaisille, ylläpitää kokonaiskuvaa talousrikollisuudesta, kerätä tietoa torjunnan vaikuttavuudesta, tehdä aloitteita lainsäädäntöön ja viranomaistoiminnan kehittämiseksi sekä kehittää torjunnassa käytettäviä menetelmiä ja tietojärjestelmiä. Uusimman periaatepäätöksen mukaan projektin toimintaa jatketaan vuoden 2008 loppuun, jonka jälkeen se on tarkoitus vakinaistaa.¹²⁴

¹²¹ Alvesalo & Tombs 2001 s. 36–40 ja Alvesalo 2003 s. 241–263

¹²² Valtioneuvoston periaatepäätös talousrikollisuuden ja harmaan talouden vähentämiseksi 2006 s. 1–2

¹²³ Viranomaisyhteistyön kehittämisprojektin käynnistämistä selvittäneen työryhmän muistio 2000 s. 2

¹²⁴ Viranomaisyhteistyön kehittäminen selvityshankkeen loppuraportti 1999 s. 18–19, 58–59, Alvesalo & Tombs 2001 s. 41–42 ja Valtioneuvoston periaatepäätös talousrikollisuuden ja harmaan talouden vähentämiseksi 2006 s. 3

4.1.3. Rikostorjunnan teoria

Torjuntatoimenpiteillä voidaan vaikuttaa tekijään, uhuriin tai rikostilanteeseen¹²⁵. Monet rikostorjunnan teoriat soveltuvat lähinnä perinteisen rikollisuuden torjuntaan. Myös tilannetorjunnan teorian oppeja on tavallisesti sovellettu perinteisen rikollisuuden torjuntaan, mutta ne ovat hyödyksi myös talousrikollisuuden torjunnassa. Tilannetorjunnalla pyritään vähentämään ja muuttamaan rikostilanteita eli tilanteita, joissa potentiaalisella rikoksen tekijällä on mahdollisuus tiettyyn rikokseen. Rikostilanteiden muodostumisen estämisen lisäksi tällaisia tilanteita kartoittamalla pyritään vaikuttamaan niihin asioihin, jotka kyseisessä tilanteessa vaikuttavat tekijän päätöksentekoon, kuten tekijöiden käsityksiin rikoksen vaatimista ponnisteluista, riskeistä ja hyödyistä.¹²⁶

Tilannetorjunnan teoriassa siis oletetaan, että potentiaalinen rikollinen tekee rationaalisen valinnan eli pohtii teon vaikeutta, hyötyjä ja riskejä. Valinta perustuu tekijällä kulloinkin oleviin tietoihin ja rationaalisuus on hyvin subjektiivinen asia, sillä usein esimerkiksi oletukset seurauksista eivät vastaa todellisuutta. Objektiivisesti katsottuna teko voi olla kannattamaton. Ihmisten tekemät valinnat samassa tilanteessa voivat siis olla hyvin erilaisia. Vaikuttamalla tilanteeseen voidaan kuitenkin pyrkiä vaikuttamaan mahdollisimman monen potentiaalisen rikollisen käsitykseen teon kannattavuudesta. Rationaalisen valinnan teoria on erityisen hyödyllinen talousrikollisuutta jäseneltäessä, sillä talousrikokset vaativat enemmän harkintaa, tietämystä ja ennakkovalmisteluja, eikä niitä tehdä yhtä impulsiivisesti kuin useita muita rikoksia. Hyötyjen, haittojen ja riskien arviointi ei välttämättä mene kovin pitkälle edes talousrikollisten parissa, vaikka riskien arviointi ja jonkinasteinen riskinotto kuuluvat yritystoimintaan. On myös epäilty, että juuri jatkuvan riskinoton takia ei riskien lisäämisellä aina ole vaikutusta talousrikollisiin.¹²⁷

¹²⁵ Ks. tarkemmin Kiehelä & Hakonen 1993 s. 131–140

¹²⁶ Lehtola & Paksula 1997 s. 2, 25–26 ja Laitinen & Aromaa 2005 s. 99–104

¹²⁷ Lehtola & Paksula 1997 s. 14–18, 39–40 ja Laitinen & Aromaa 2005 s. 75–79

Tilannetorjunnan lähtökohtana on myös arkirutiinien teoria, jonka mukaan rikollisuutta syntyy, kun motivoitunut tekijä kohtaa otollisen kohteen valvonnan ulottumattomissa. Jokapäiväiset rutiinit määräävät, miten usein tällaisia tilanteita syntyy. Nykyään yhteiskunnan rutiinit tarjoavat huomattavasti enemmän mahdollisuuksia rikoksiin kuin ennen. Sosiaaliset siteet, jotka myös vaikuttavat torjuvasti virallisen valvonnan rinnalla, ovat vähentyneet nykyisessä elämäntavassa muun muassa kaupungistumisen johdosta. Talouselämässä arkirutiinit ovat erilaisia kuin mitä perinteisen rikollisuuden puolella on totuttu ajattelemaan, mutta ne ovat yhtä lailla olemassa. Yhteiskunta pyrkii organisoimaan yritysten arkirutiineja säättämällä lakeja ja asetuksia. Tällä sääntelyllä voitaisiin mennä hyvinkin pitkälle ja talousrikollisuutta saataisiin torjuttua entistä paremmin. Kontrolli ja valvonta eivät voi kuitenkaan olla niin pitkälle meneviä, että normaali, laillisesti harjoitettu toiminta kohtuuttomasti kärsii. On pohdittava, missä tulee vastaan raja, jolloin saadut hyödyt eivät enää kata haittoja.¹²⁸

Tilannetorjunnassa toimenpiteet kohdistetaan tiettyihin tarkoin yksilöityihin rikostyyppeihin. Teorian tarjoamat keinot ovat hyvin yksinkertaisia ja konkreettisia. Verorikosten osalta tällainen keino on esimerkiksi veroilmoituslomakkeiden suunnittelu niin, että verovelvollinen ”muistaa” ilmoittaa kaikki tulonsa ja myös muut verotukseen vaikuttavat seikat. Valvonta on ominaisin keino torjua verorikoksia tilannetorjunnan näkökulmasta.¹²⁹

4.2. Valvonta

Verohallinnon tehtäviin kuuluu verohallintolain nojalla verotuksen toimittaminen, verojen ja maksujen kanto, perintä, verovalvonta ja veronsaajien oikeuden valvonnan järjestäminen. Verovalvonnan tarkoitus on lisätä kiinnijäämisriskiä ja siten myös ehkäistä rikoksia sekä ylläpitää uskottavaa verotusjärjestelmää. Verohallinnon suorittama verovalvonta on laajamittaisinta yritysten kirjanpidon ja muun

¹²⁸ Lehtola & Paksula 1997 s. 43–44

¹²⁹ Lehtola & Paksula 1997 s. 14–15, 44–45, 48

taloudenhoidon valvontaa.¹³⁰ Verovalvonnan päätarkoitus on verotuksen oikeellisuuden varmistaminen, mutta verohallinnolla on osuutensa myös muiden kuin verorikosten valvonnassa, sillä se tekee usein rikosilmoituksia esimerkiksi kirjanpitorikoksista, joita paljastuu verotarkastuksilla¹³¹. Verohallinnon lisäksi verorikoksia tulee usein ilmi tullihallinnon kautta¹³².

Verovalvonnalla tarkoitetaan kaikkia niitä toimenpiteitä, joilla alkuperäis- tai muun aineiston avulla varmistetaan veronmaksun perusteena olevien verovelvollisten antamien tietojen tai muualta saatujen tietojen sekä niiden perusteella suoritettavien verohallinnon toimien oikeellisuus ja riittävyys. Verovalvonta jaetaan perusvalvontaan ja erityisvalvontaan. Verohallinto toteuttaa perusvalvontaa verotusprosessin kaikissa vaiheissa. Perusvalvonta nojaa verovelvollisen antamien, sivullisilta saatujen ja verohallinnon keräämien tietojen hyväksikäyttöön. Tietoja yhdistelemällä ja vertailemalla sekä rekisteröintiasemaa ja ilmoitus- ja maksukäyttäytymistä seuraamalla voidaan todeta mahdollinen toimenpiteiden tai ohjauksen tarve. Verohallinto pyrkii siihen, että verotusprosessi tapahtuu yhä useammin automatisoidusti ja vain osa asiakkaista valitaan tapauskohtaiseen, henkilötyötä vaativaan käsittelyyn analyysijärjestelmän avulla.¹³³

Erityisvalvontaan kuuluu verotarkastus, erikoisperintä ja puhevallan käyttö rikosasioissa¹³⁴. Verotarkastuksen tehtävänä on varmistaa tasapuolinen verorasituksen jakautuminen, ylläpitää verojärjestelmän uskottavuutta ja turvata verotulojen kertyminen kohdennetun valvonnan keinoin. Verotarkastuksella on myös ennaltaehkäisevä vaikutus verovelvollisten käyttäytymiseen. Verotarkastus on tehokkain verovalvonnan keino, kun kyseessä on yksittäinen verovelvollinen. Verotuksen automaatiotason noustessa verotarkastuksen merkityksen arvioidaan kasvavan.¹³⁵

¹³⁰ Lehtola & Paksula 1997 s. 48

¹³¹ Koponen 2007 s. 71

¹³² Vuonna 2006 verohallinnossa tehtiin 688 rikosilmoitusta ja tullihallinnossa 734 (Rikollisuustilanne 2006 s. 130–131).

¹³³ Verohallinnon toiminta- ja taloussuunnitelma 2007–2011 s. 5, 18

¹³⁴ Verohallinnon toiminta- ja taloussuunnitelma 2007–2011 s. 18

¹³⁵ Hyvä verotarkastustapa s. 3 ja Verohallinnon toiminta- ja taloussuunnitelma 2009–2012 s. 16

Verotarkastuskohteet valitaan asiakasanalyysien ja muuta kautta tulevien impulssien avulla. Tehostetun valvonnan kohteeksi voidaan valita myös tietty toimiala, tietyt kokoiset yritykset tai tietty toimija, jolloin tarkastellaan tietyn yritysryppään toimintaa kokonaisuutena. Tarkastus voidaan tehdä myös viranomaisyhteistyön kautta saadun tiedon perusteella.¹³⁶ Hankkeiden avulla voidaan kehittää tehokkaampia toimintatapoja tiettyjen alojen valvontaan. Saatuja tietoja ja kokemuksia voidaan jatkossa hyödyntää yksittäistapauksissa. Verohallinnon painopistealueita vuonna 2006 olivat suuryritykset ja harmaan talouden torjunta. Harmaa talous on yleistä erityisesti rakennus- ja ravintola-alalla, ja niihin kohdistettiin toimenpiteitä yhdessä muiden viranomaisten kanssa. Valtakunnallisten valvontahankkeiden kohteena olivat puun raakatuonti ja kauppa, puurakentaminen, sähköinen kauppa, EU-sisäkauppa, yhdistysten ja säätiöiden valvonnan tehostaminen sekä yritysryppäät. Vuonna 2008 alkoi nelivuotinen rakennusalan verovalvontahanke, jonka tavoitteena on harmaan talouden torjunta, ulkomaisen työvoiman verovalvonnan kehittäminen ja valvontamenetelmien kehittäminen ja tehostaminen.¹³⁷

Verotarkastuksessa voidaan käydä läpi tuloverotus, arvonlisäverotus ja ennakkoperintä tai vain jokin edellisistä. Verotarkastuksessa selvitetään kirjanpito- tai muistiinpanomateriaalia tutkimalla ja muita tietoja hankkimalla onko vero- tai ennakonpidätysvelvollinen tai muu verosta vastuussa oleva antanut oikeat ja riittävät tiedot verotuksen toimittamiseksi tai maksuvelvollisuuden täyttämiseksi. Verohallinto painottaa, että tarkastuksesta on myös hyötyä tarkastuksen kohteelle. Tarkastuksessa annetaan neuvoja ja ohjausta sekä tarvittaessa korjataan verotusta myös verovelvollisen eduksi.¹³⁸

Verotarkastuksen yhteydessä tietoja voidaan hankkia myös muilta kuin tarkastuksen kohteelta. Sivullisilta saadaan tietoa laissa säädettyjen velvollisuuksien perusteella, erikseen tehtävillä kirjallisilla tiedusteluilla ja vertailutietotarkastuksilla. Vertailutietotarkastus tehdään yksinomaan siinä tarkoituksessa, että kerätään tietoja muun verovelvollisen kuin kohteen verotusta varten (VML 21.1 § ja AVL 169a §).

¹³⁶ Verohallinnon toiminta- ja taloussuunnitelma 2006–2009 s. 21

¹³⁷ Vuosikertomus 2006 s. 20 ja Verotiedote 1/2008 s. 10

¹³⁸ Hyvä verotarkastustapa s. 3 ja Verohallinnon toiminta- ja taloussuunnitelma 2009–2012 s. 16

Vertailutietotarkastuksessa kerätään edeltäkäsin yksilöimättömiä verovelvollisia koskevia vertailu- ja tarkkailutietoja. Vertailutietotarkastus on hyödyksi myös harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnassa, ja yhden yrityksen tarkastuksessa kerättyjä tietoja voidaan hyödyntää muiden saman toimialan yritysten valvonnassa. Verovirastot suorittavat myös valvontakäyntejä saadakseen tietoa yrityksen toiminnasta.¹³⁹

Verotarkastuksen aloittamisajankohdasta ja tarkastuspaikasta on yleensä ilmoitettava verovelvolliselle etukäteen. Ilmoittamatta jättämiseen vaaditaan erityinen syy, joka voi olla esimerkiksi aineiston hävittämisvaara. Yllätystarkastuksia voidaan tehdä myös silloin, kun yrityksellä on verovelkoja, ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöntejä tai veropetos- tai kirjanpitorikosepäilyjä.¹⁴⁰

Toimintaympäristön muutos tuo haasteita myös verovalvontaan, kun verovelvolliset keksivät jatkuvasti uusia keinoja vähentää verorasitustaan. Viime vuosien tarkastusten yhteydessä on tullut esiin esimerkiksi kansainväliseen sijoitustoimintaan liittyviä järjestelyjä, yleishyödyllisyyden varjolla elinkeinotoimintaa harjoittavia yhdistyksiä, yhtiöittämiä, joissa esim. palkkatuloja muunnetaan pääomatuloksi, arvonlisäveron kiertämistä käytettyjen autojen yhteisökaupassa ja liiketoimintojen uudelleenjärjestelyihin liittyviä siirtohinnoitteluongelmia.¹⁴¹

Vuonna 2006 verotarkastuksia tehtiin 4138 kappaletta ja niiden perusteella maksuunpantiin veroja yhteensä 244 miljoonaa euroa. Verotarkastusten lisäksi suoritettiin 1357 valvontakäyntiä ja tehtiin 102 vertailutietotarkastusta. Harmaan talouden tarkastuksia näistä oli 743 kappaletta ja niillä paljastettiin harmaata taloutta 118 miljoonan euron arvosta, jonka perusteella maksuunpantiin veroja 47 miljoonaa euroa.¹⁴²

Verohallinto valvoo myös kansainvälistä yritystoimintaa. Rajojen yli tapahtuva liiketoiminta ei ole nykyään mitenkään poikkeuksellista ja sen valvonta on mahdollista

¹³⁹ Hyvä verotarkastustapa s. 5 ja Myrsky & Linnakangas 2007 s. 137, 145–146

¹⁴⁰ Hyvä verotarkastustapa s. 5 ja Myrsky & Linnakangas 2007 s. 141

¹⁴¹ Kuortti 2007 s. 406

¹⁴² Vuosikertomus 2006 s. 22

vain yhteistyössä muiden maiden veroviranomaisten kanssa. Tämä tarkoittaa tietojen vaihtoa sekä sopimista lainsäädännön soveltamisesta, menettelyistä ja valvontatoimenpiteistä.¹⁴³ EU-maiden välisen kaupan arvonlisäverotusta valvotaan VIES-järjestelmän avulla. Järjestelmässä on verovelvollisten rekisteritiedot ja kauppatiedot. Yhteisökauppaa harjoittavan yrityksen tulee tarkistaa kauppakumppanin arvonlisäveronumeron voimassaolo. Kauppatietoja käytetään puolestaan vertailutietona verovalvonnassa. Kyseiset kauppatiedot perustuvat yhteisömyyjien myyntien yhteenvetoihin, jotka myyjä on velvollinen antamaan ostajakohtaisesti sekä yhteisöhankkijan kuukausittaisilla valvontailmoituksilla ilmoittamiin hankintatietoihin.¹⁴⁴

Verohallinnon ylläpitämä ennakkoperintärekisteri on myös osa verovalvontaa. Se otettiin käyttöön vuonna 1995. EPL 25 §:n mukaan rekisteriin merkitään se, joka harjoittaa tai todennäköisesti ryhtyy harjoittamaan elinkeinotoimintaa, maataloutta tai muuta tulonhankkimistoimintaa, josta saatua tuloa ei pidetä palkkana eikä urheilijan palkkiona. Tarkoituksena on saada yrittäjät rekisteröitymään ennakonpidätyksen välttämiseksi, sillä rekisteriin kuulumattomille yrityksille ja yrittäjille maksettavat työkorvaukset kuuluvat ennakonpidätyksen piiriin. Rekisteristä voidaan poistaa tai jättää merkitsemättä se, joka olennaisesti laiminlyö veronmaksun, kirjanpitovelvollisuuden, verotusta koskevan ilmoittamis- tai muistiinpanovelvollisuuden tai muun verotusta koskevan velvollisuuden. Myös yritystä johtavan henkilön aikaisempien laiminlyöntien perusteella voidaan jättää yritys merkitsemättä rekisteriin tai poistaa rekisteristä. Sama koskee sellaisen henkilön rekisteröintiä, jonka aiemmin johtamat yritykset ovat syyllistyneet laiminlyönteihin.

Rekisteri pystyy luonnollisesti torjumaan vain osan laiminlyöntitapauksista. Yrityksen todelliset toimijat voidaan salata ja valvontatoimien viiveestä johtuen yritys on voinut jo lopettaa toimintansa, kun rikkeet huomataan. Niillä yhteisöillä ja yhtymillä, jotka eivät kuulu ennakkoperintärekisteriin, ennakonpidätysprosentti on 13 ja yksityisillä elinkeinonharjoittajilla verokortin mukainen tai verokortin puuttuessa 60. Työkorvauksesta tehty ennakonpidätys ei välttämättä riitä kaikkien laiminlyötyjen

¹⁴³ Vuosikertomus 2006 s. 8

¹⁴⁴ Vuosikertomus 2006 s. 22 ja Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa s. 3–4

verojen kattamiseen, jos tuloveron lisäksi yrityksen olisi tullut maksaa arvonlisäveroa ja työnantajasuorituksia. Pidätysprosentin tulisikin olla korkeampi, koska nykyisellä prosentilla yrityksen voi olla kannattavampaa toimia ennakkoperintärekisterin ulkopuolella ja jättää velvoitteet hoitamatta. Rekisteröinnin vaikuttavuus riippuu pitkälti suoritusten maksajista, sillä ennakonpidätysvelvollisuuden selvittäminen on maksajan velvollisuus.¹⁴⁵

Ennen rekisteröinti osoitettiin ennakkoperintärekisteriotteella, mutta nykyään paperiversiot ovat poistuneet käytöstä ja tarkistus tulee tehdä maksuhetkellä esimerkiksi internet-palvelusta. Tämä on vähentänyt väärinkäytösten mahdollisuuksia, sillä kun yrityksen laiminlyönnit huomataan ja yritys poistetaan rekisteristä, tieto näkyy välittömästi palvelun tiedoissa.¹⁴⁶ Ennakkoperintärekisterimerkinnän tehoa voisi lisätä niin, että tiedoissa näkyisi, jos yritys on poistettu rekisteristä olennaisten laiminlyöntien vuoksi¹⁴⁷. Tämä voisi saada yrityksen hoitamaan velvollisuutensa, koska tällaisella merkinnällä voisi olla haitallinen vaikutus liiketoimintaan esimerkiksi joidenkin liikekumppanien vetäytymisenä liikesuhteesta.

¹⁴⁵ Harmaan talouden tilannekatsaus keväällä 2002 s. 30–31

¹⁴⁶ Harmaan talouden tilannekatsaus keväällä 2002 s. 30–31

¹⁴⁷ Lehtola & Paksula 1997 s. 284–285

5. VERORIKOSTEN SEURAAMUKSET

5.1. Rikosoikeudelliset seuraamukset

5.1.1. Yleistä

Verorikoksista säädetään rikoslain 29 luvussa. Verorikoksia koskevat säännökset keskitettiin kyseiseen lukuun rikoslain kokonaisuudistuksessa. Verolakeihin jäi vain rikkomustasoisia rangaistussäännöksiä ja vakavampien tekemuotojen osalta lisättiin viittaukset RL 29 lukuun.

Luvussa 2 selvitetyllä verorikoksen täyttymisajankohdan määrittämisellä on merkitystä syyteoikeuden vanhentumisen ja tehokkaan katumisen kannalta¹⁴⁸. Syyteoikeuden vanhentumisesta säädetään RL 8 luvussa. Vanhentumisaika alkaa pääsääntöisesti rikoksen tekopäivästä ja kun kyseessä on laiminlyöntirikos, siitä päivästä, jolloin teko olisi viimeistään tullut tehdä. Jos tunnusmerkistössä edellytetään määrätyn seurauksen syntymistä, kuten veropetoksessa, lasketaan aika seurauksen ilmenemispäivästä. Syyteoikeus veropetoksesta vanhentuu viidessä vuodessa. Törkeän veropetoksen osalta se vanhentuu 10 vuodessa ja lievän veropetoksen ja verorikkomuksen osalta kahdessa vuodessa.

Verorikoksissa on usein kysymys monesta osateosta ja pitemmän aikaa jatkuneesta vilpillisestä menettelystä. Teon yksiköinnissä voidaan arvioperusteina käyttää ajallista yhteyttä, yhtenäistä motivaatiotilannetta ja muita tekijöitä, jotka vaikuttavat siihen, onko kyse selvästi yhtenäisestä toiminnasta. Syyteoikeuden vanhentuminen alkaa viimeisestä osateosta ja laiminlyöntitapauksissa siitä, kun viimeisin laiminlyöty teko olisi tullut tehdä. Veropetos on yksiköity yhdeksi rikokseksi, jos tuloja on jätetty ilmoittamatta

¹⁴⁸ Lehtonen 1986 s. 269

vuodesta toiseen. Jos kuitenkin jonain vuonna on poikkeuksellisesti annettu oikeat tiedot, on kyse kahdesta eri veropetoksesta.¹⁴⁹

RL 5 luvun 2 §:n mukaan yrityksestä ei rangaista, jos tekijä on vapaaehtoisesti luopunut rikoksen täyttymisestä tai muuten estänyt tunnusmerkistössä tarkoitetun seurauksen syntymisen. Yritysrikoksissa tehokas katuminen ei kuitenkaan ole mahdollista enää rikoksen täyttymispisteen jälkeen. Tehokas katuminen voi tulla kyseeseen siinä tilanteessa, kun verovelvollinen on jo tehnyt kaikki tunnusmerkistön täyttymiseksi vaadittavat toimet, mutta seuraus ei ole vielä ilmennyt. Vastuusta vapautumisen edellytyksenä on, että tekijä toimii vapaaehtoisesti ja onnistuu estämään seurauksen syntymisen. Tällöin vääränsisältöisen veroilmoituksen antaneen verovelvollisen on vapaaehtoisesti ja oma-aloitteisesti korjattava virhe ennen kuin veroviranomainen sen havaitsee.¹⁵⁰

Veropetoksesta voidaan tuomita sakkoon tai enintään kahdeksi vuodeksi vankeuteen. Törkeästä veropetoksesta voidaan tuomita vain vankeuteen, jonka pituus on neljästä kuukaudesta neljään vuoteen. Lievästä veropetoksesta voidaan tuomita sakkoon. Verorikkomuksesta voidaan tuomita sakkoon tai enintään kuudeksi kuukaudeksi vankeuteen. Lievästä veropetoksesta ja verorikkomuksesta voidaan jättää ilmoitus tekemättä, syyte ajamatta tai rangaistus tuomitsematta, jos veron korotus harkitaan riittäväksi seuraamukseksi. Myös VML 86.2 §:ssä todetaan, että verorikoksen ollessa veron määrä, muut olosuhteet ja määrätty veronkorotus huomioon ottaen vähäinen, veroviranomainen voi jättää asian ilmoittamatta syyttäjälle.

5.1.2 Rangaistuskäytäntö

Vuonna 2006 ensimmäisessä oikeusasteessa annettiin 115 tuomiota veropetoksesta ja 265 tuomiota törkeästä veropetoksesta. Törkeästä veropetoksesta tuomittiin

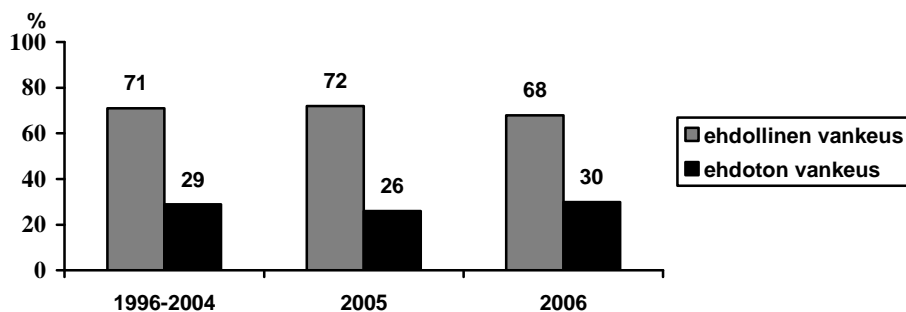
¹⁴⁹ Nuutila 1997 s. 380–382, Nuutila 2002 s. 1015 ja Sahavirta 2007 s. 222. Ks. myös KKO 2007:102, jossa arviointia perusteltiin sillä, että teko koski kunakin verovuonna samaa veroa eli tuloveroa, annettiin samanlaisena vääränä tietona eli verovelvollinen ilmoitti todellista pienemmät tulot ja lisäksi väärä tieto koski kunakin vuonna samasta ammatinharjoittamistoiminnasta saatuja tuloja.

¹⁵⁰ Sahavirta 2007 s. 189–190

ehdottomaan vankeustuomioon 80 tuomituista ja ehdolliseen vankeustuomioon 179 tuomituista. Veropetoksesta yleisin tuomio oli vankeus. Pääosa 71 vankeustuomiosta tuomittiin ehdollisena. Sakkoon tuomittiin 42 tuomituista.¹⁵¹

Tuomioiden osuudet olivat vuonna 2006 hyvin samaa luokkaa kuin viimeisen vuosikymmenen aikana. Näin oli erityisesti törkeiden veropetosten osalta, mikä käy ilmi taulukosta 4. Veropetustuomioissa tapahtuneet muutokset näkyvät taulukossa 5. Talousrikosten rangaistuskäytäntöä ali- ja hovioikeuksissa vuosina 1996–2004 käsitelleessä tutkimuksessa todettiin, että törkeästä veropetoksesta määrätyt tuomiot olivat ehdollinen vankeusrangaistus (71 %) ja ehdoton vankeusrangaistus (29 %). Veropetoksesta yleisimpiä tuomioita olivat sakko (56 %) ja ehdollinen vankeus (41 %). Vain kolme prosenttia tuomittiin ehdottomaan vankeuteen.¹⁵²

Taulukko 4. Tuomiot törkeästä veropetoksesta ensimmäisessä oikeusasteessa vuosina 1996–2006¹⁵³.

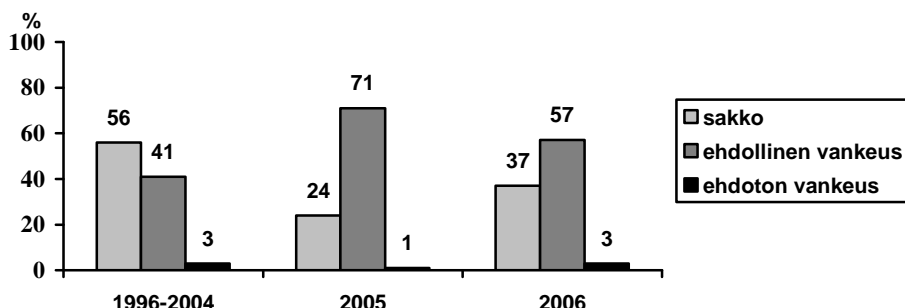


¹⁵¹ Syytetyt, tuomitut ja keskimääräiset rangaistukset alueittain ja rikoksittain, käräjäoikeudet ja hovioikeudet ensimmäisenä oikeusasteena 2005–2006

¹⁵² Niemi & Lehti 2006 s. 64–71

¹⁵³ Niemi & Lehti 2006 s. 64–71 ja Syytetyt, tuomitut ja keskimääräiset rangaistukset alueittain ja rikoksittain, käräjäoikeudet ja hovioikeudet ensimmäisenä oikeusasteena 2005–2006

Taulukko 5. Tuomiot veropetoksesta ensimmäisessä oikeusasteessa vuosina 1996–2006¹⁵⁴.



Ajanjaksolla 1996–2004 törkeän veropetoksen tuomiot muuttuivat hieman ankarammiksi siinä mielessä, että ehdollisen vankeusrangaistuksen osuus pieneni. Tuomioiden pituus kuitenkin lyheni. Veropetosten tuomioissa puolestaan ehdollisten vankeusrangaistusten osuus kasvoi sakkorangaistusten vähentyessä. Vuosina 2005 ja 2006 ehdollisia vankeustuomioita tuomittiin jo enemmän kuin sakkoja. Mainitussa tutkimuksessa todetaan myös, että aiheutetulla vahingon määrällä on ollut selvä vaikutus tuomioiden ankaruuteen.¹⁵⁵ Kuten aiemmin on mainittu, viranomaisten resursseja on kohdistettu aiempaa enemmän törkeisiin tekemuotoihin. Tämän vuoksi vahinkojen arvo vireille tulevissa tapauksissa voi olla korkeampi entiseen verrattuna ja täten tuomiot ankarampia.

5.1.3. Oikeushenkilön rangaistusvastuu

Oikeushenkilön rangaistusvastuu koskee veropetoksia vain RL 29 luvun 10 §:n mukaisesti. Oikeushenkilö voidaan tuomita yhteisösakkoon veropetoksesta tai törkeästä veropetoksesta, joka kohdistuu tiettyihin Euroopan yhteisön lukuun kannettaviin maksuihin eli käytännössä tulleihin.¹⁵⁶

¹⁵⁴ Niemi & Lehti 2006 s. 64–71 ja Syytetyt, tuomitut ja keskimääräiset rangaistukset alueittain ja rikoksittain, käräjäoikeudet ja hovioikeudet ensimmäisenä oikeusasteena 2005–2006

¹⁵⁵ Niemi & Lehti 2006 s. 64–71 ja Syytetyt, tuomitut ja keskimääräiset rangaistukset alueittain ja rikoksittain, käräjäoikeudet ja hovioikeudet ensimmäisenä oikeusasteena 2005–2006

¹⁵⁶ Sahavirta 2007 s. 180. Säännöksessä tarkoitettu maksu on määritelty RL 29 luvun 9 §:ssä.

5.2. Hallinnolliset seuraamukset eli verotusseuraamukset

Rikosoikeudellisten seuraamusten lisäksi verorikoksiin liittyy usein hallinnollisia seuraamuksia, jotka ovat verovelvolliselle hallinnollisessa järjestyksessä määrättäviä maksuseuraamuksia. Hallinnolliset seuraamukset voidaan ottaa huomioon rangaistusta alentavasti rikosoikeudellisia seuraamuksia määrättäessä, jotta vältetään liian kova kokonaisrangaistus¹⁵⁷. Hallinnollisten seuraamusten edellytyksenä ei kuitenkaan ole mahdollinen syyte tai tuomio, vaan ne voidaan määrätä niistä riippumatta.¹⁵⁸ Veronkorotus, arvioverotus, selvittämätön omaisuudenlisäys ja verotuksen oikaisu ovat tällaisia verotusseuraamuksia, jotka voidaan määrätä hallinnollisessa menettelyssä¹⁵⁹.

5.2.1 Veronkorotus

VML:n 32 §:n mukaan veronkorotus voidaan määrätä, jos veroilmoituksessa, muussa verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi annettavassa ilmoituksessa tai muussa verovelvollisen antamassa tiedossa tai asiakirjassa on puute tai virhe, eikä verovelvollinen korjaa sitä kehotuksen jälkeen. Veronkorotus voidaan määrätä myös, kun ilmoitus, tieto tai asiakirja annetaan myöhässä ilman pätevää syytä. Mainituissa tapauksissa enimmäismäärä on 150 euroa. Virheen tai puutteen ollessa olennainen tai kun ilmoitus, tieto tai asiakirja on annettu vasta kehotuksen jälkeen, enimmäismäärä on 800 euroa. Veronkorotus voi kuitenkin nousta 30 prosenttiin lisätyn tulon määrästä, kun verovelvollinen on tietensä tai törkeästä huolimattomuudesta antanut olennaisesti väärän ilmoituksen tai ei ole lainkaan antanut ilmoitusta.

Veronkorotus määrätään tapauskohtaisesti yksilöllisten olosuhteiden mukaan. Veronkorotusta voidaan kohtuullistaa, jos se nousee euromääräisesti korkeaksi. Sitä

¹⁵⁷ RL 6 luvun 4 §:n mukaan rangaistus on mitattava niin, että se on oikeudenmukaisessa suhteessa rikoksen vahingollisuuteen ja vaarallisuuteen, teon vaikuttamiin sekä rikoksesta ilmenevään muuhun tekijän syyllisyyteen. Ks. myös Lehtonen 1996, jossa toteaa, että sanktiokumulaation haittoja voitaisiin vähentää määräämällä sanktiot vain yhdessä menettelyssä. Lievemmissä tapauksissa veronkorotuksen tulisi olla riittävä seuraamus kuten nykyään yleensä onkin ja törkeämissä tapauksissa rangaistusten tuomitseminen tulisi tapahtua vain rikosoikeudenkäynnissä.

¹⁵⁸ HE 66/1988 s. 54–56

¹⁵⁹ Lehtonen 2000 s. 68–72

voidaan alentaa tai jättää määräämättä, jos virhe tai laiminlyönti on olosuhteisiin nähden vähäinen ja vastaavasti korottaa enimmäismäärien rajoissa, jos virhe tai laiminlyönti toistuu verovuodesta toiseen. Veroviranomainen määrää veronkorotuksen vuosittain julkaistavien verohallituksen yhtenäistämisohjearien mukaan, joissa on omat kohtansa henkilöverotuksen ja elinkeinoverotuksen veronkorotustapauksille.¹⁶⁰

Vuoden 2007 alusta voimaan tulleen VML 32.4 §:n mukaan veronkorotus voidaan määrätä siirtohinnoitteludokumentointiin liittyvissä tapauksissa, jos siirtohinnoitteludokumentointia tai siihen liittyvää lisäselvitystä ei ole esitetty määräajassa tai ne on esitetty olennaisesti vaillinaisina tai virheellisinä. Tällöin veronkorotuksen enimmäismäärä on 25 000 euroa.

AVL 182 §:ssä säädetään veronkorotuksesta arvonlisäverotuksessa. Esimerkkinä mainittakoon, että veroilmoituksessa, muussa tiedossa tai asiakirjassa olevasta vähäisestä puutteesta, voidaan määrätä enintään 10 prosentin veronkorotus, jos verovelvollinen ei korjaa puutetta kehotuksen jälkeen. Sen sijaan törkeästä huolimattomuudesta laiminlyöty ilmoitusvelvollisuus tai olennaisesti väärä veroilmoitus voi johtaa veron kaksinkertaistamiseen.

Toisin kuin tuloverotuksessa, edellyttää veronkorotus muussa verotuksessa, että on olemassa vero, jota korotetaan. Sellaisia tilanteita varten, joissa veroa ei määrätä, mutta laiminlyönti on haluttu sanktioida, on säädetty muita seuraamuksia. Esimerkiksi AVL 168a §:ssä säädetään laiminlyöntimaksusta, kun verovelvollinen on antanut yhteenvetoilmoituksen vaillinaisena tai virheellisenä tai laiminlyönyt kyseisen ilmoitusvelvollisuuden. Laiminlyöntimaksun vähimmäismäärä on 80 euroa ja enimmäismäärä 1 700 euroa.¹⁶¹

¹⁶⁰ Verohallituksen yhtenäistämisohjeet vuodelta 2007 toimitettavaa verotusta varten s. 68–77

¹⁶¹ Myrsky & Linnakangas 2007 s. 172

5.2.2. Arvioverotus

Verotus on VML 27 §:n mukaan toimitettava arvioimalla silloin, kun veroilmoitusta ei ole annettu tai sitä ei voida panna oikaistunakaan verotuksen perusteeksi. Verotus on toimitettava arvioimalla myös silloin, kun verovelvollisen ilmoittama tulo on vähäinen verrattuna muiden samalla alalla ja vastaavasti samanlaatuisissa olosuhteissa toimivien verovelvollisten tuloon ja on syytä epäillä verovelvollisen salaavan tulojaan. Vertailuarvioverotus voi tulla kyseeseen aloilla, joilla tulot kertyvät pienistä käteissuorituksista kuten vahtimestareilla, tarjoilijoilla ja torikauppiaille. Vertailu voidaan suorittaa esimerkiksi tarkastelemalla yrityksen katteita ja tarveaineiden hankintamenojen osuuksia. On kuitenkin huomioitava, että arvioverotuksen perusteena tulisi olla tehdyn vertailun lisäksi jonkinlaista konkreettista näyttöä kirjanpidon epärehellisyydestä. Arvioverotuksessa tarkoitus on verottaa vain verovelvollisen todelliset tulot. Se ei ole rangaistus, vaan yleensä arvioverotuksen yhteydessä määrätään veronkorotus, joka määräytyy arvioidun tulon perusteella.¹⁶²

Säännöksessä ei ole määritelty, mitä tekijöitä tulee ottaa huomioon arvioitaessa verotettavaa tuloa, mutta käytännössä siihen vaikuttavat edellisen vuoden tiedot.¹⁶³ Tämä aiheuttaa ongelmia esimerkiksi silloin, kun verovelvollisen tulos kasvaa edellisvuoteen verrattuna, jolloin arvioverotus voi olla hänelle edullisempi vaihtoehto kuin todellisten tietojen mukaan toimitettu verotus. Seuraavassa Vaasan hovioikeuden ratkaisussa oli kyse tällaisesta tilanteesta.

Vaasan hovioikeuden 2.7.2003 annetussa ratkaisussa (nro 899 Dnro R 02/1365) oli kyse osakeyhtiöstä, jossa oli yhtiön aloittaessa toimintansa työskennellyt kaksi työntekijää, joista oli annettu tiedot veroviranomaisille. Toiminta oli kasvanut nopeasti ja työntekijöitä oli vuoden kuluttua jo 40. Ilmoituksia ei ollut kuitenkaan myöhemmin enää annettu ja työnantajasuoritukset ja arvonnlisäverot arvioitiin. Arvion perusteena käytettiin toiminnan alussa annettuja tietoja, jolloin arvioverotus muodostui huomattavasti alhaisemmaksi kuin todellisten tietojen mukaan olisi pitänyt. Osakeyhtiön hallituksen jäsenenä ja toimitusjohtajana toiminut tekijä tuomittiin törkeästä veropetoksesta.

¹⁶² Myrsky & Linnakangas 2007 s. 146–148 ja Verohallituksen yhtenäistämishjeet vuodelta 2007 toimitettavaa verotusta varten s. 74–75

¹⁶³ Myrsky & Linnakangas 2007 s. 147

Arvioverotus on mahdollinen myös arvonlisäverotuksessa. AVL 176.1 §:n mukaan maksamaton arvonlisävero maksuunpannaan yleensä annetun ilmoituksen perusteella. Jos verovelvollinen on laiminlyönyt veron maksamisen tai maksanut sitä ilmeisesti liian vähän eikä ole kehotuksesta huolimatta antanut veron määräämiseen tarvittavia tietoja, verovirasto määrää veron arvioimalla (AVL 177.1 §). Säännöksessä on mainittu myös seikat, joiden perusteella maksuunpantavan veron määrää tulee arvioida. Määrää on selvitettävä ostojen, tavanomaisten myyntipalkkioiden, palkkojen tai muiden sellaisten kustannuserien perusteella laadittujen laskelmien avulla tai muiden samalla alalla ja vastaavanlaisissa olosuhteissa toimivien verovelvollisten liiketoimintaan vertaamalla (AVL 177.2 §).

EPL 41 §:n mukaan myös ennakkoperinnässä maksuunpantavan veron määrä arvioidaan, jos on ilmeistä, että suorituksen maksaja on laiminlyönyt ennakonpidätyksen toimittamisen tai maksamisen, eikä ole kehotuksesta huolimatta antanut maksuunpanoon tarvittavia tietoja. Arviomaksuunpano voidaan tehdä myös siinä tapauksessa, kun on ilmeistä, että suorituksen maksajan maksama tai maksuunpanoa varten ilmoittama määrä on pienempi kuin toimitetut ennakonpidätykset.

5.2.3 Selvittämätön omaisuudenlisäys

Selvittämätön omaisuuden lisäys on samantapainen menettely kuin arvioverotus. Arvioverotus liittyy kuitenkin tietyn tulolähteen verotukseen ja selvittämätön omaisuudenlisäys perustuu verovelvollisen kokonaisvarallisuuden lisäykseen. Selvittämätöntä omaisuudenlisäystä koskevan VML 30 §:n mukaan: "Jos verovelvollisen omaisuusaseman havaitaan siitä tehtyjen laskelmien mukaan verovuoden aikana muodostuneen hänelle edullisemmaksi kuin hänen tulojensa ja menojaan väliseen suhteeseen nähden, ottaen huomioon menoina myös hänen elinsuhteittensa mukaiset arvioidut yksityismenonsa, olisi ollut mahdollista eikä verovelvollinen esitä luotettavaa selvitystä siitä, että sen mukaisen omaisuuden lisäyksen on katsottava muodostuneen aikaisemmin verotetusta tai verovapaasta tulosta taikka tulosta, jota ei enää voida jälkiverottaa, pidetään tätä lisäystä, jollei häntä siitä ole jälkiverotettava, hänen verovuodelta verotettavana tulonaan." Säännöstä sovelletaan

yleensä silloin, kun käy ilmi, että verovelvollisen velkoja on lyhennetty liikaa tai verovelvollinen on hankkinut kiinteistön tai asunto-osakkeen, jonka rahoitusta hän ei pysty selvittämään. Säännöstä voidaan soveltaa sekä luonnolliseen henkilöön että oikeushenkilöön.¹⁶⁴

5.2.4. Verotuksen oikaisu

Verotusta voidaan oikaista verovelvollisen vahingoksi, jos verovelvollinen on jäänyt osaksi tai kokonaan verottamatta tai hänelle on muuten jäänyt panematta säädetty vero. Verovuodesta 2006 sovelletun VML 56 §:n mukaan verotus voidaan oikaista verovelvollisen vahingoksi kolmessa eri määräajassa. Verotuksen oikaisu on tehtävä viiden vuoden kuluessa verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta, kun verovelvollinen ei ole antanut veroilmoitusta tai hän on antanut puutteellisen, erehdyttävän tai väärän veroilmoituksen, muun tiedon tai asiakirjan tai muuten laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa. Oikaisu voidaan tehdä vain siltä osin, mitä laiminlyönti tai virheellinen ilmoitus koskee.

AVL 179 §:n mukaan arvonlisäverotuksen oikaisu voidaan tehdä kolmen vuoden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, johon kuuluvalta kalenterikuukaudelta vero olisi tullut maksaa. Verokauden ollessa kalenterivuosi jälkiverotusaika lasketaan sen kalenterivuoden päättymisestä, jolta vero olisi tullut maksaa.

5.3. Muut seuraamukset

5.3.1 Liiketoimintakielto

Laki liiketoimintakiellosta tuli voimaan 1986. Lain tarkoituksena on sopimattoman ja vahingollisen liiketoiminnan estäminen ja liiketoimintaan kohdistuvan yleisen

¹⁶⁴ Lehtonen 2000 s. 78–79 ja Myrsky & Linnakangas 2007 s. 151–152

luottamuksen ylläpitäminen. Lain alkuvuosina liiketoimintakieltoon voitiin määrätä vain konkurssivelallinen tai konkurssiin mennessä liiketoiminnassa määräävässä asemassa ollut henkilö. Voimassa olevan säädöksen mukaan liiketoimintakieltoon voidaan määrätä, jos on laiminlyönyt liiketoimintaan liittyviä lakisääteisiä velvollisuuksia tai jos on liiketoiminnassa syylistynyt rikolliseen menettelyyn, jota ei voida pitää vähäisenä. Toiminnan tulee myös kokonaisuutena arvioiden olla velkojien, sopimuskumppaneiden, julkisen talouden tai terveen ja toimivan taloudellisen kilpailun kannalta vahingollista. Rikollinen menettely tuli toiseksi vaihtoehtoiseksi kiellon edellytykseksi lainmuutoksessa, mutta jo sitä ennen käytännössä lähes kaikissa tapauksista tekijä on tuomittu rikoksesta. Hallituksen esityksessä korostetaan kuitenkin, että liiketoimintakieltoa ei ole pidettävä rikosoikeudellisena seuraamuksena vaan lähinnä elinkeino-oikeudellisena turvaamistoimenpiteenä¹⁶⁵. Liiketoimintakielto voidaan määrätä vain syyttäjän vaatimuksesta.

Liiketoimintaan määrätty henkilö ei saa esimerkiksi harjoittaa liiketoimintaa, josta on kirjanpitolaissa säädetty kirjanpitovelvollisuus tai olla yhteisön tai säätiön hallituksen jäsenenä, varajäsenenä, toimitusjohtajana tai muussa niihin rinnastettavassa asemassa. Säännöksessä on myös nimenomaisesti mainittu, että henkilö ei saa välikäden kautta harjoittaa liiketoimintaa. Liiketoimintakielto voidaan määrätä vähintään kolmeksi ja enintään seitsemäksi vuodeksi.

Alkuvaiheessa liiketoimintakieltoon määrääminen edellytti konkurssia, ja kieltojen lukumäärä pysyi melko alhaisena. Vuosina 1986–1995 kieltoja määrättiin yhteensä 121 kappaletta¹⁶⁶. Lainmuutoksen jälkeen määrät lähtivät nousuun. Vuonna 1998 alioikeuksissa määrättiin 20 liiketoimintakieltoa ja vuonna 2005 jo 254 kappaletta¹⁶⁷. Liiketoimintakieltojen keskimääräinen pituus on pysynyt samalla tasolla viimeiset kymmenen vuotta. Vuonna 2006 määrättyjen liiketoimintakiellon pituus oli keskimäärin 3,8 vuotta¹⁶⁸.

¹⁶⁵ He 198/1996: Esityksen pääkohdat luku 3.

¹⁶⁶ HE 198/1996: Käytäntö luku 1.2.

¹⁶⁷ Liiketoimintakiellot alioikeuksissa maakunnittain 1995–2006

¹⁶⁸ Liiketoimintakiellot keston mukaan alioikeuksissa hovioikeuspiireittäin 1995–2006

Vanhan lain mukaan määrättyissä liiketoimintakielloissa oli perusteena usein mm. veropetokset¹⁶⁹. Tämä ei oletettavasti ole muuttunut. Seuraavassa tapauksessa liiketoimintakiellon edellytykset eivät kuitenkaan täytyneet, vaikka verovelvollinen tuomittiin mm. törkeästä veropetoksesta.

Vaasan hovioikeuden 11.7.2003 annetussa ratkaisussa (nro 977 Dnro R 02/1352) oli kyse elinkeinotoiminnan tulojen ilmoittamatta jättämisestä, jossa verovelvollinen tuomittiin törkeästä veropetoksesta ja kirjanpitorikoksesta. Tekohetkellä vallinneet tilapäiset poikkeukselliset olosuhteet olivat vaikuttaneet verovelvollisen menettelyyn. Hän myönsi tekonsa, kun asia tuli verotarkastuksessa esiin ja korvasi täysimääräisesti verottajalle aiheuttamansa vahingot. Hovioikeus katsoi, ettei ollut vaaraa, että verovelvollinen jatkaisi liiketoimintakieltolain 1 §:ssä edellytettyä sopimatonta ja vahingollista liiketoimintaa, joten häntä ei määrätty liiketoimintakieltoon.

5.3.2 Vahingonkorvausvelvollisuus

Verorikos vanhenee usein myöhemmin kuin oikeus oikaista verotus verovelvollisen vahingoksi. Veropetosyyte nostetaan usein sen vuoksi, että voidaan vaatia saamatta jäänyttä veroa vahingonkorvauksena. Vahingonkorvausvelvollisuus vanhentuu 10 vuodessa. Vahingonkorvausvaatimus voidaan kohdistaa verovelvolliseen ja myös niihin, jotka ovat velvollisia toimimaan yhteisön puolesta, kuten osakeyhtiön toimitusjohtajaan ja hallituksen jäseniin. Korvauksen määrä on korkoineen se veromäärä, jota ei ole rikoksen johdosta maksuunpantu.¹⁷⁰ Vahingonkorvaus voidaan tuomita, vaikka verovelvollista on jälkiverotettu kyseisistä tuloista. Tällöin vahingonkorvauksen määrästä on vähennettävä se määrä, joka saadaan perittyä hallinnollista kautta¹⁷¹. Veropetos ja verorikkomus ovat rikoksia, joihin luonteenomaisesti liittyy vahingonkorvausvelvollisuus. Vahingonkorvaus ei näin ollen vaikuta rangaistukseen. Näin todetaan esimerkiksi seuraavassa Vaasan hovioikeuden ratkaisussa.

Vaasan hovioikeuden 3.3.2005 annetussa ratkaisussa (nro 365 Dnro R 04/100) verorikkomuksesta syytetty vaati rangaistusta alennettavaksi tai kokonaan

¹⁶⁹ HE 198/1996: Käytäntö luku 1.2.

¹⁷⁰ Andersson 2006 s. 221 ja Myrsky & Linnakangas 2007 s. 178

¹⁷¹ KKO 1989:29

poistettavaksi vahingonkorvausvelvollisuuden johdosta. Vahingonkorvausvelvollisuuden ei katsota tällaisissa rikoksissa olevan rangaistusta alentava seikka, joten se ei vaikuttanut rangaistuksen tasoon.¹⁷²

Törkeiden veropetosten rangaistuskäytäntöä käsitelleessä tutkimuksessa todetaan, että alioikeuksissa vahingonkorvauksiin tuomittiin 93 % ja hovioikeuksissa 79 % tuomituista. Vahingonkorvausten määrä kaikissa tapauksissa vaihteli 1300 eurosta 2,3 miljoonaan euroon¹⁷³.

¹⁷² Ratkaisun perusteluissa viitataan KKO:n ennakkoratkaisuun 2005:5, jossa seksuaalirikokseen luonteenomaisesti liittyvän vahingon korvaamista ei otettu huomioon rangaistusta alentavana seikkana. Ks. myös KKO:n ennakkoratkaisu 2006:44 (ään.), jossa törkeästä veropetoksesta ja kirjanpitorikoksesta tuomittujen rangaistuksia ei alennettu, vaikka vahingonkorvausvelvollisuuden lisäksi rikoksesta oli seurannut työpaikan menetys ja tapausta oli käsitelty näkyvästi julkisuudessa. Nämä ovat rikoksesta johtuvia säännönmukaisia tai ennakoitavissa olevia seurauksia, eikä niitä voida ottaa huomioon rangaistusta alentavina seikkoina. Eri mieltä olleen jäsenen mielestä rangaistuksissa olisi tullut ottaa huomioon mainittujen seurauksien yhteisvaikutus.

¹⁷³ Niemi & Lehti 2006 s. 62

LÄHDELUETTELO

- Aarnio, Aulis (1988). *Laintulkinnan teoria. Yleisen oikeustieteen oppikirja*. Juva: WSOY.
- Alvesalo, Anne & Steve Tombs (2001). *Talousrikostorjunnan rajat*. Oikeus 1/2001. s. 34–55.
- Alvesalo, Anne (2003). *The Dynamics of Economic Crime Control*. Poliisiammattikorkeakoulun tutkimuksia 14. Espoo: Poliisiammattikorkeakoulu.
- Andersson, Edward (1998). Ajatuksia verotuksen julkisuudesta ja verorikoksista. Teoksessa: *Juhlakirja Kaarlo Tuori 50 vuotta*. Helsinki: Helsingin yliopiston julkisoikeuden laitos.
- Andersson, Edward (2006). *Johdatus vero-oikeuteen*. 13. uudistettu painos. Helsinki: Talentum.
- Arolainen, Teuvo (1998). Rötös mediassa. Teoksessa: *Kirjoituksia talousrikollisuudesta I*. Toim. Anne Alvesalo. Poliisiammattikorkeakoulun tiedotteita 1/1998. Helsinki: Oy Edita Ab.
- Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa*. Verohallituksen julkaisu 175.07 [online]. Helsinki: Verohallitus. Saatavana World Wide Webistä: <URL:<http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=1009;145766>>.
- Hakman, Maija (1993). *Sata konkurssia. Verotarkastuksiin ja asiantuntijahaastatteluihin perustuva tutkimus konkurssisiin liittyvistä rikoksista*. Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen julkaisuja 121. Helsinki.

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

Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi liiketoimintakiellosta annetun lain ja eräiden muiden lakien muuttamisesta. HE 198/1996.

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

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi työturvallisuuslain muuttamisesta. HE 143/2005.

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi tilaajan selvitysvelvollisuudesta ja vastuusta ulkopuolista työvoimaa käytettäessä. HE 114/2006.

Hallituksen esitys Eduskunnalle ulkomailta vuokratun työntekijän sekä rajoitetusti verovelvolliselle maksettavan työkorvauksen verottamiseen liittyviksi säännöksiksi. HE 158/2006.

Harmaan talouden projektiryhmän loppuraportti [online]. Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 1/99. Helsinki: Valtiovarainministeriö. Saatavana World Wide Webistä: <URL:http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/01_julkaisut/075_verotus/7971_fi.pdf>.

Harmaan talouden tilannekatsaus keväällä 2002. Viranomaisyhteistyön kehittämisprojekti. Helsinki.

Helsingin sanomat (2007). *Venäjän tulli: Sähköinen tullaus käyttöön runsaan vuoden päästä*. Helsingin sanomat 23.11.2007. s. A9.

Hyvä verotarkastustapa. Verohallituksen julkaisu 917. Helsinki: Verohallitus.

Kiehelä, Hannu & Kimmo Hakonen (1993). *Rikoksen torjunnan perusteet*. Poliisin oppikirjasarja 2/93. Helsinki: Sisäasiainministeriö poliisiosasto.

Komiteanmietintö 1973:31. *Verorikostoimikunnan mietintö*. Helsinki.

Koponen, Pekka (2004). *Talousrikokset rikos- ja rikosprosessioikeuden yhtymäkohdassa. Erityisesti tahallisuuden ja syytesidonnaisuuden kannalta tarkasteltuna*. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja A-sarja N:o 249. Helsinki.

Koponen, Pekka (2007). Kirjanpitorikokset. Teoksessa: *Talousrikokset*. Toim. Raimo Lahti & Pekka Koponen. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja. E-sarja N:o 16. Helsinki.

Koskinen, Pekka (2001). *Johdatus rikosoikeuteen*. Helsingin yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja. Helsinki.

Kuortti, Hannu (2007). *Verotarkastustoiminnan nykytila, toiminnan kehittämistarpeet ja tulevaisuuden näkymät*. Verotus 4/2007. s. 403–416.

Lahti, Raimo (2007). Talousrikosoikeuden yleisistä opeista. Teoksessa: *Talousrikokset*. Toim. Raimo Lahti & Pekka Koponen. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja. E-sarja N:o 16. Helsinki.

Laitinen, Ahti (1989). *Vallan rikokset. Oikeussosiologinen tutkimus organisaatorikollisuudesta ja sen yhteiskunnallisista edellytyksistä. Lakimiesliiton kustannus*. Helsinki.

Laitinen, Ahti & Anne Alvesalo (1994). *Talouden varjopuoli. Tutkimus talousrikostenvaikutuksista ja talousrikosoikeudenkäynneistä*. Poliisin oppikirjasarja 3/94. Sisäasiainministeriö poliisiosasto. Helsinki.

- Laitinen, Ahti & Erja Virta (1998). *Talousrikokset. Teoria ja käytäntö*. Poliisiammattikorkeakoulun oppikirjat 2/1998. Helsinki: Oy Edita Ab.
- Laitinen, Ahti & Kauko Aromaa (2005). *Rikollisuus ja kriminologia*. Tampere: Vastapaino.
- Lehtola, Markku & Kauko Paksula (1984). *Jäävuoren huippu. Raportti talousrikoksista*. Juva: WSOY.
- Lehtola, Markku & Kauko Paksula (1997). *Talousrikosten tilannetorjunta*. Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen julkaisuja 142. Rikoksentorjunnan neuvottelukunnan julkaisu n:o 6. Helsinki.
- Lehtonen, Asko (1986). *Veropetoksesta. RL 38 luvun 11 §:n 1 momentin tunnusmerkistöstä lähinnä tulo- ja varallisuusverotuksen kannalta*. Helsinki: Suomen Lakimiesliiton Kustannus Oy.
- Lehtonen, Asko (1996). Vero- ja rikosoikeudellisten sanktioiden kumulaatio. Teoksessa: *Kohti rationaalista ja humaania kriminaalipolitiikkaa*. Omistettu Inkeri Anttilalle 29.11.1996. Toim. Raimo Lahti. Kriminologian julkaisuja 2. Rikosoikeuden julkaisuja 3. Helsinki: Helsingin yliopisto, Rikos- ja prosessioikeuden sekä oikeuden yleistieteiden laitos.
- Lehtonen, Asko (1998a). *Veropetossäännöksen muutokset*. Lakimies 8/1998. s. 1309–1324.
- Lehtonen, Asko (1998b). *Verorikokset pääpiirteittäin*. Tampere: Tampereen yliopisto.
- Lehtonen, Asko (2000). *Verontorjunta ja verosuunnittelu oikeudellisessa systematiikassa*. Pohjois-Suomen tuomarikoulu. Julkaisuja 4/2000. Rovaniemi.

- Lehtonen, Asko (2001). *Passiivinen veropetos ja kirjanpito toimisto*. Tilisanomat 4/2001. s. 21–24.
- Liiketoimintakiellot alioikeuksissa maakunnittain 1995–2006* [online]. Tilastokeskus 8.11.2007 [lainattu 16.3.2008]. Saatavana World Wide Webistä: <URL:http://www.stat.fi/til/syyttr/2006/syyttr_2006_2007-11-08_tau_003.html>.
- Liiketoimintakiellot keston mukaan alioikeuksissa hovioikeuspiireittäin 1995–2006* [online]. Tilastokeskus 8.11.2007 [lainattu 16.3.2008]. Saatavana World Wide Webistä: <URL:http://www.stat.fi/til/syyttr/2006/syyttr_2006_2007-11-08_tau_001.html>.
- Manner, Mauri (2006). *Yhdistysten yleishyödyllisyydestä ja taloudellisesta toiminnasta verotuksen näkökulmasta*. Verotus 3/2006. s. 292–298.
- Myrsky, Matti & Esko Linnakangas (2007). *Verotusmenettely ja muutoksenhaku*. Helsinki: Talentum.
- Mäkelä, Kaisa (2001). *Talouselämän rikokset, rikosoikeus ja kriminaalipolitiikka*. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja E-sarja N:o 4. Helsinki.
- Niemi, Hannu & Markku Lehti (2006). *Eräiden talousrikosten rangaistuskäytäntö*. Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen tutkimustiedonantoja 71. Helsinki.
- Nuutila, Ari-Matti (1997). *Rikoslain yleinen osa*. Helsinki: Kauppakaari Oy, Lakimiesliiton kustannus.
- Nuutila, Ari-Matti (2002). Rikokset julkista taloutta vastaan. Teoksessa: *Rikosoikeus*. Toim. Olavi Heinonen, Pekka Koskinen, Tapio Lappi-Seppälä, Martti Majanen, Kimmo Nuotio, Ari-Matti Nuutila & Ilkka Rautio. Helsinki: WSOY lakitieto.

- Ollus, Simon-Erik & Heli Simola (2006). *Russia in the Finnish Economy* [online]. Sitra Reports 66. Helsinki. Saatavana World Wide Webistä: <URL:<http://www.sitra.fi/julkaisut/Raportti66.pdf?download=Lataa+pdf>>.
- Ossa, Jaakko (2002). *Sijoitustoiminnan verotus ja verosuunnittelu*. Helsinki: Kauppakaari, Lakimiesliiton Kustannus.
- Penttilä, Seppo, Pekka Suhonen & Eija Heino (2001). *Yritysten verot ja veronluonteiset maksut Venäjällä* [online]. Tampere: Tampereen yliopisto Julkisoikeuden laitos & KPMG Tax & Legal, 19.6.2001. Saatavana World Wide Webistä: <URL:<http://www.edilex.fi/lakikirjasto/177.pdf>>.
- Rikollisuustilanne 2000. Rikollisuus ja seuraamusjärjestelmä tilastojen valossa.* Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen julkaisuja 183. Helsinki.
- Rikollisuustilanne 2001. Rikollisuus tilastojen valossa.* Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen julkaisuja 190. Helsinki.
- Rikollisuustilanne 2002. Rikollisuus tilastojen valossa.* Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen julkaisuja 200. Helsinki.
- Rikollisuustilanne 2003. Rikollisuus ja seuraamusjärjestelmä tilastojen valossa.* Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen julkaisuja 209. Helsinki.
- Rikollisuustilanne 2004. Rikollisuus tilastojen valossa.* Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen julkaisuja 215. Helsinki.
- Rikollisuustilanne 2005. Rikollisuus ja seuraamusjärjestelmä tilastojen valossa.* Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen julkaisuja 220. Helsinki.
- Rikollisuustilanne 2006. Rikollisuus ja seuraamusjärjestelmä tilastojen valossa.* Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen julkaisuja 229. Helsinki.

Sahavirta, Ritva (2007). Verorikokset. Teoksessa: *Talousrikokset*. Toim. Raimo Lahti & Pekka Koponen. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja. E-sarja N:o 16. Helsinki.

Schneider, Friedrich (2004). *The Size of the Shadow Economies of 145 Countries all over the World: First Results over the Period 1999 to 2003* [online]. Iza DP No. 1431. Saatavana World Wide Webistä: <URL:http://www.iza.org/index_html?lang=en&mainframe=http%3A//www.iza.org/iza/en/webcontent/personnel/photos/index_html%3Fkey%3D206&topSelect=personnel&subSelect=fello ws>.

Syytetyt, tuomitut ja keskimääräiset rangaistukset alueittain ja rikoksittain, käräjäoikeudet ja hovioikeudet ensimmäisenä oikeusasteena 2005–2006 [online]. Tilastokeskus 8.11.2007 [lainattu 16.3.2008]. Saatavana World Wide Webistä: <URL:http://pxweb2.stat.fi/Database/StatFin/oik/syyttr/syyttr_fi.asp>.

Tala, Jyrki, Risto Jaakkola & Marja Tuokila (1995). *Liiketoimintakielto ja yrittäjien väärinkäytökset. Oikeuskäytäntöä ja kokemuksia lain ensimmäisiltä vuosilta*. Oikeuspoliittinen tutkimuslaitoksen julkaisuja 128. Helsinki.

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

Talousrikollisuuden tilannekuva 1/2008. Poliisin tietoon tullut talousrikollisuus. Tilastokatsaus. Viranomaisyhteistyön kehittämisprojekti.

Talousrikostorjuntaan vaikuttavan lainsäädännön kehittäminen. Työryhmän loppuraportti [online]. Sisäasiainministeriön julkaisusarja 36/2004. Saatavana World Wide Webistä: <URL:[http://www.intermin.fi/intermin/biblio.nsf/2AC8DC3D90AD8E7BC2256EBC002E26B0/\\$file/36-2004.pdf](http://www.intermin.fi/intermin/biblio.nsf/2AC8DC3D90AD8E7BC2256EBC002E26B0/$file/36-2004.pdf)>.

Tikka, Kari S. (1972). *Veron minimoinnista. Tutkimus tulo- tai omaisuusverosta vapautumisen tarkoituksessa tehdyistä toimista lainsoveltamisongelmana erityisesti silmällä pitäen verotuslain 56 §:ää*. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja N:o 165. Helsinki: Förlagsbolaget judex kustannusyhtiö.

Tikka, Kari S. (1995). *Yritysverotuksen perusteet*. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus.

Tullirikostorjunnan vuosikirja 2006 [online]. Tullihallitus, Tullirikostorjunta 2007. Saatavana World Wide Webistä: <URL:http://www.tulli.fi/fi/04_Julkaisut/09_Tullirikostorjunta/090trt2006/Rikostied06_netti.pdf>.

Tulliselvitysrikosta koskeva lainsäädäntötyö [online]. Oikeusministeriö 6.2.2008 [lainattu 17.3.2008]. Saatavana World Wide Webistä: <URL:<http://www.om.fi/Etusivu/Vireilla/Saadoshankeet/Rikosoikeus/1146647096626>>.

Törmänen, Jere (2007). *Veropetos - arvonlisäverotuloa häviää verokaruselliin*. Verotus 2/2007. s. 173–180.

Valtioneuvoston periaatepäätös talousrikollisuuden ja harmaan talouden vähentämiseksi 9.2.2006 [online]. Saatavana World Wide Webistä: <URL:<http://www.valtioneuvosto.fi/toiminta/periaatepaatokset/periaatepaatos/fi.jsp?oid=150220>>.

Verohallinnon toiminta- ja taloussuunnitelma 2006–2009 [online]. Verohallitus. Saatavana World Wide Webistä: <URL:<http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=3771;633492>>.

Verohallinnon toiminta- ja taloussuunnitelma 2007–2011 [online]. Verohallitus. Saatavana World Wide Webistä: <URL:<http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=4507;1488618>>.

Verohallinnon toiminta- ja taloussuunnitelma 2009–2012 [online]. Verohallitus.

Saatavana World Wide Webistä: <URL:<http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=5747;1595318>>.

Verohallituksen yhtenäistämisohteet vuodelta 2007 toimitettavaa verotusta varten. Dnro

1809/32/2007 [online]. Saatavana World Wide Webistä: <URL:<http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=5883;1601960>>.

Verotiedote 1/2008. Verohallituksen julkaisu 38.08.1. Helsinki: Verohallitus

Viranomaisyhteistyön kehittäminen. Selvityshankkeen loppuraportti. [online].

Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 26/99. Saatavana World Wide Webistä: <URL:http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/01_julkaisut/04_hallinnon_kehittaminen/8006_fi.pdf>.

Viranomaisyhteistyön kehittämisprojektin käynnistämistä selvittäneen työryhmän muistio. Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 1/00. Helsinki.

Vuorinen, Sami (2002). *Talousrikosten tutkinta*. Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen julkaisuja 184. Helsinki.

Vuosikertomus 2006. Verohallituksen julkaisu 350.07. Helsinki: Verohallitus.

Wickström, Anita (2007). *Käännetty arvonlisäverovelvollisuus. Uhka vai mahdollisuus, katsaus erilaisiin tapoihin soveltaa menettelyä*. Verotus 2/2007. s. 197–200.

Wulff, Sari & Visa M. Keskitalo (2007). *Rajoitetusti verovelvollisten vuokratyöntekijöiden verokohtelu ja ulkomaisten yritysten ennakkoperintärekisteröinti*. Verotus 4/2007. s. 364–376.