

KKO 2023:15 – Veropetoksen tekotavat ja tahallisuuden arviointi sekä *ne bis in idem* -kielto

Lakimies
1/2024
s. 128–138

1. Johdanto

Korkeimman oikeuden ratkaisussa KKO 2023:15 on käsitelty veropetoksen rangaistavuuden edellytyksiä niin monipuolisesti, että ratkaisu ansaitsee oikeustauskommentin. KKO:n ratkaisussa otettiin ensinnä arvioitavaksi, onko syytteet jätettävä tutkimatta *ne bis in idem* -kiellon vuoksi. Seuraavaksi KKO selvitti ratkaisussaan monipuolisesti veropetoksen tekotapoja. Tämän jälkeen KKO:n ratkaisussa arvioitiin tahallisuutta ja kieltoerehdystä.

Jutun tosiseikasto ei näytä ensi silmäyksellä erityisen monimutkaiselta. Puolisot A ja B olivat tallettaneet varojaan yhdysvaltalaiseen varainhoitoyhdistykseen, joka oli sijoittanut varat. Sijoitusten tuotot oli maksettu A:n ja B:n nimissä olleelle yhteiselle asiakkuustilille. A ja B eivät olleet verovuosina 2013–2015 ilmoittaneet sanotulta varainhoitoyhdistykseltä saatuja pääomatuloja. A oli verovuosilta 2013–2015 palauttanut esitätetyn veroilmoituksen täydennettynä kotitalousvähennystä koskevilla tiedoilla. B oli verovuodelta 2013 palauttanut esitätetyn veroilmoituksen, jota hän oli täydentänyt ainoastaan tiedoilla tilinumerostaan. Verovuosilta 2014 ja 2015 B ei ollut palauttanut esitätettyä veroilmoitusta. Ilmoittamatta jätetyt pääomatulot olivat seuraavat: pörssiosinkoja 4 227,35 euroa, muita osinkoja ja voitonjakoeriä 10 711,76 euroa, korkotuloja 198,49 euroa ja luovutusvoittoja 77 379,64 euroa. Luovutustappioiden, hyväksytyjen kulujen ja lähdemaassa maksettujen verojen jälkeen oli ilmoittamatta jätettyjen tulojen osalta määräämättä jääneen tuloveron määrä A:lta ja B:ltä kummaltakin yhteensä 18 221 euroa.

Helsingin kärjäoikeus hylkäsi 2.7.2021 antamallaan tuomiolla syytteet sekä A:n että B:n osalta. Kärjäoikeus katsoi, että varainhoitoyrityksen raporttien perusteella ei ollut yksiselitteisesti pääteltävissä, että A:lle tai B:lle oli muodostunut Suomessa verotettavaa tuloa. Kysymys oli kärjäoikeuden mukaan siitä, oliko A:lla ja B:llä ollut käytännössä mahdollisuus selvittää oikea menettely ja olisiko heidän tullut käsittää velvollisuutensa siihen. Kärjäoikeus viittasi ratkaisuun KKO 2017:98. Se myös totesi asiassa selvitetyn, että A ja B olivat pyrkinneet selvittämään mahdollisen verovelvollisuuden sisältöä ja täyttämään maksuvelvollisuutensa. Näissä olosuhteissa kärjäoikeus katsoi jääneen perusteltu epäily siitä, että A tai B olisi tahallisesti pyrkinyt aiheuttamaan verojensa määräämisen liian alhaiseksi.

* *Asko Lehtonen*, OTT, professori emeritus, Vaasan yliopisto.

Käräjäoikeuden viittaus ratkaisuun KKO 2017:98 ei ole täysin adekvaatti tahallisuusarvioinniltaan. Sanotussa ratkaisussa oli nimittäin epäselvyyttä jopa tosisekastosta.¹ Ratkaisussa syyte hylättiin, koska tunnusmerkistössä edellytetty tahallisuus oli jäänyt näyttämättä.

2. *Ne bis in idem* -kielto

Ne bis in idem -kielto tarkoittaa kieltoa syyttää ja tuomita kahdesti samasta asiasta. Se perustuu Euroopan ihmisoikeussopimuksen (EIS) 7 lisäpöytäkirjan 4 artiklaan. Kiellosta saatiin useita KKO:n ennakkopäätöksiä 2010-luvun alkupuolella, jolloin kysymys oli veronkorotuksen vaikutuksista veropetosyytteen tutkimiseen. KKO täsmensi aikaisempaa kantaansa ennakkopäätöksessä KKO 2013:59. Tämän ratkaisun mukaan syytetty samaan tekoon perustuvasta veropetoksesta ei enää voida nostaa taikka sen käsittelyä jatkaa, jos verotusmenettelyssä veronkorotusta koskevaa päätösvaltaa on käytetty joko määräämällä veronkorotus tai jättämällä se määräämättä.²

Käytännön soveltamisongelmien poistamiseksi säädettiin laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- ja tullinkorotuksesta (781/2013, VeronkL) sekä muutettiin rikoslakia ja monia verolakeja.³ *Ne bis in idem* -kiellosta on sittemmin kirjoitettu runsaasti sekä vero-oikeuden näkökulmasta⁴ että rikosprosessin näkökulmasta.⁵

Nyt käsiteltävässä ratkaisussa KKO 2023:15 oli kysymys poikkeustilanteesta: Syytetyt A ja B olivat vaatineet syytteiden tutkimatta jättämistä, koska *ne bis in idem* -kielto esti syytteiden nostamisen. Verohallinto oli veronkorotuksia koskevilta osin jättänyt heidän asiansa tutkimatta sen sijaan, että se olisi jättänyt päätöksen tekemättä. Syytettyjen mukaan Verohallinto oli siten päätöksillään käyttänyt päätösvaltaa veronkorotusten osalta, minkä vuoksi samassa asiassa ei enää saanut nostaa syytettyä.

1. Ks. ratkaisun KKO 2017:98 perustelujen kohtien 49 ja 51 viimeiset virkkeet.

2. Ratkaisun KKO 2013:59 kommentoinnista ks. tarkemmin Mikko Vuorenpää, KKO 2013:59. Veropetos, veronkorotus ja kielto käsitellä samaa asiaa kahdesti, s. 62–65 teoksessa Pekka Timonen (toim.), KKO:n ratkaisut kommentein 2013:II. Talentum 2014.

3. Ks. hallituksen esitys eduskunnalle laiksi erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- ja tullinkorotuksesta sekä eräiksi siihen liittyviksi laeiksi 191/2012 vp.

4. Ks. esim. Mikko Laapas, Itsekriminointisuoja vero-oikeudessa – erityisesti tehokkaan verotusmenettelyn sekä perus- ja ihmisoikeuksien näkökulmasta. Helsingin Kauppakamari 2022.

5. Ks. Dan Helenius, *Ne bis in idem* i den finska ja europeiska straffprocessrätten. Alma Talent 2019 ja Antti Tapanila, Itsekriminointisuoja. Tietosanomat 2019.

Asiaan liittyy myös sivuepisoodi, joka perustui syytettyjen A ja B tekemään oikaisuvaatimukseen, jossa oli vaadittu veronkorotuksen määräämistä. Verotuksen oikaisulautakunta kumosi A:n ja B:n verovuosien 2012–2016 verotuksen ja palautti asiat Verohallinnolle käsiteltäväksi. Verohallinto oli 17.9.2018 tekemillään päätöksillä toimittanut verovuosilta 2012–2016 verotuksen uudelleen. Verovuotta 2012 koskevassa päätöksessä oli todettu, että päätöksellä ei ole tehty veronkorotusta koskevaa päätöstä. Sen sijaan KKO:n kysymyksessä olevia verovuosia 2013–2015 koskevissa päätöksissä oli todettu, että Verohallinto jättää asian veronkorotuksen määräämistä koskevalta osin tutkimatta. Lisäksi näissä Verohallinnon päätöksissä oli ilmoitettu, että mahdollinen veronkorotusta koskeva päätös asiassa voidaan tehdä myöhemmin erillisellä päätöksellä. Sovelletuna lainsäädäntönä päätöksissä oli mainittu muun ohella VeronkL 2 §.

VeronkL 2.1 §:n mukaan veronkorotusta koskeva päätös voidaan jättää tekemättä verotuspäätöstä tehtäessä ja tehdä se erillisellä päätöksellä. Saman pykälän 2 momentin mukaan veronkorotusta koskevan päätöksen tekemättä jättämisestä on ilmoitettava verovelvolliselle viimeistään verotuspäätöksen yhteydessä. Lainsäädäntöaineistossa ei ole tarkemmin selvitetty ilmaisun ”veronkorotusta koskeva päätös voidaan jättää tekemättä” merkitysisältöä. KKO:n ratkaisun perusteluissa⁶ on tosin lausuttu lakiesityksen perusteluista ilmenevän VeronkL 2 §:n taustaa. Tarkoitus on varata viranomaiselle aikaa selvittää, onko teko tai laiminlyönti sen luonteinen, että se tulisi saattaa käsiteltäväksi rikosasiana, vai onko seuraamukseksi määrättävä veronkorotus.⁷ Tuolloin veronkorotusasia jää vireille ja teon tai laiminlyönnin seuraamuksia koskevan asian tutkiminen jatkuu.

KKO totesi päätöksen perusteluissa lisäksi, että tutkimatta jättäminen ja päätöksen tekemättä jättäminen ovat lähtökohtaisesti eri asioita. Tutkimatta jättäminen päättää asian käsittelyn, kun taas päätöksen tekemättä jättäminen VeronkL 2 §:ssä tarkoitettulla tavalla jättää asian vireille ja tarkemmin tutkittavaksi.⁸ Asiassa oli siten kysymys semanttisesta erimielisyydestä.

KKO katsoi, että vaikka Verohallinnon verovuosia 2013–2015 koskevissa päätöksissä on lausuttu Verohallinnon jättävän asian veronkorotuksen määräämistä koskevalta osin tutkimatta, päätöksistä kävi kuitenkin selvästi ilmi, että veronkorotusta koskevia ratkaisuja ei ollut vielä tehty vaan asia oli jäänyt tältä osin vielä vireille. KKO:n mukaan päätösten perustelut eivät olleet sisällöllisesti siten ristiriitaisia, ettei niistä ilmenisi, miten asia on ratkaistu. Päätöksissä on nimenomaisesti todettu, että mahdollinen veronkorotusta koskeva päätös voidaan tehdä myöhemmin erillisellä päätöksellä, ja myös viitattu tätä menettelyä koskevaan säännökseen.

6. KKO 2023:15, kohta 6.

7. Ks. HE 191/2012 vp, s. 25.

8. KKO 2023:15, kohta 8.

Johtopäätöksensä KKO katsoi, että vaikka verotuspäätöksissä on todettu asian jääneen veronkorotuksen osalta tutkimatta, verotusmenettelyssä ei ole käytetty veronkorotusta koskevaa päätösvaltaa. KKO:n mukaan estettä syytteen nostamiselle veropetoksesta ei siten ole ollut ja syytteet voitiin tutkia.

KKO:n ratkaisun periaatteellinen merkitys on siinä, että asiaa ei ratkaistu prosessioikeudellisten muutoseikkojen nojalla vaan ratkaiseva merkitys annettiin viranomaisen päätöksen tosiasialliselle tarkoitukselle.

3. Veropetoksen tekotavat

Rikoslain (39/1889, RL) 29 luvun 1 §:ssä säädetään veropetoksen tekotavoista seuraavaa:

Veropetoksesta on tuomittava se, joka

- 1) antamalla viranomaiselle verotusta varten väärän tiedon veron määräämiseen vaikuttavasta seikasta,
- 2) salaamalla verotusta varten annettussa 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.

Ratkaisussa KKO 2023:15 otettiin kantaa kolmeen ensinnä mainittuun tekotapaan. KKO ei käsitellyt neljättä tekotapaa ”muuten petollisesti”.⁹ Tämä on ymmärrettävää, koska sovellettavaksi tulivat toinen ja kolmas tekotapa. Neljäs tekotapa voi tulla sovellettavaksi vain, jos kolmen ensimmäisen tekotavan tunnusmerkit eivät täyty.

Mielenkiintoinen on KKO:n suorittama systematisointi, joka koski kolmea ensinnä mainittua tekotapaa. Ratkaisun KKO 2023:15 perustelujen mukaan RL 29:1:n kaksi ensinnä mainittua tekotapaa edellyttävät verovelvollisen aktiivista

9. Neljännessä tekotavasta ”muuten petollisesti” ks. tarkemmin Asko Lehtonen, Veron kiertäminen ja veropetos veron torjunnan elementteinä, s. 144–151 teoksessa Edward Andersson (toim.), In memoriam Kari S. Tikka 1944–2006. Suomalainen Lakimiesyhdistys 2007 ja Ritva Sahavirta, Verorikokset, s. 212–217 teoksessa Raimo Lahti – Pekka Koponen (toim.), Talousrikokset. Suomalainen Lakimiesyhdistys 2007.

toimintaa joko tietojen tai veroilmoituksen antamisessa.¹⁰ Kolmatta tekotapaa kutsutaan passiiviseksi veropetokseksi.¹¹

RL 29:1:ssä tarkoitetun veropetoksen tekotapojen selvittämistä helpottaa vero-oikeudellisten perusteiden käsittely. Vero-oikeudelliset säännökset määrittävät sen, mitä vero-oikeudellista velvollisuutta verovelvollinen on rikkonut.

4. Vero-oikeudellinen ilmoittamisvelvollisuus

Asiassa oli kysymys luonnollisten henkilöiden pääomatuloista, joita oli jätetty ilmoittamatta veroilmoituksissa Suomessa. Tuloverotusta koskevan ilmoittamisvelvollisuuden perussäännös oli rikosten tekoaikana voimassa olleen verotusmenettelystä annetun lain (1145/2005, VML) 7 §:n 1 momentin säännös. Tämän säännöksen mukaan verovelvollisen oli verotusta varten ilmoitettava veroviranomaiselle veronalaiset tulonsa.¹² VML 7.2 §:n mukaan veroviranomainen lähetti luonnolliselle henkilölle veroviranomaisella olevien tietojen perusteella esitätetyn veroilmoituksen.¹³ VML 7.3 §:ssä oli säädetty verovelvolliselle useita velvollisuuksia. Ensinnäkin verovelvollisen oli tarkistettava esitätetyssä veroilmoituksessa olevat tiedot (tarkastusvelvollisuus).¹⁴ Verovelvollinen oli velvollinen korjaamaan ja täydentämään esitätetyn veroilmoituksen tiedot, jos esitätetyn veroilmoituksen tiedoissa oli puutteita tai virheitä (korjaamis- ja täydentämisvelvollisuus). Verovelvollisen oli palautettava korjattu ja täydennetty veroilmoitus (palauttamisvelvollisuus).¹⁵ Erikseen oli VML 7.3 §:ssä säädetty, että esitätettyä veroilmoitusta ei palauteta, jos tiedot olivat oikeat eikä verovelvollisella ollut muita veronalaisia tuloja tai muita verotukseen vaikuttavia tietoja. Verovelvollisen katsottiin antaneen veroilmoituksen esitätetyssä veroilmoituksessa olevien tietojen mukaisena, jos verovelvollinen ei palauttanut esitätettyä veroilmoitusta (VML 7.4 §).¹⁶

10. KKO 2023:15, kohdat 16 ja 18–19.

11. Aktiivisesta ja passiivisesta veropetoksesta ks. Asko Lehtonen, Veropetoksen tunnusmerkistöä. Poliisiammattikorkeakoulu 2011, s. 43.

12. VML 7.1 §:n säännös (15/2018) on nykyisin samansisältöinen.

13. VML 7.2 §:n säännös (15/2018) on nykyisin samansisältöinen.

14. VML 7.3 §:ssä (15/2018) säädetään myös nykyisin tarkastusvelvollisuudesta.

15. Palauttamisvelvollisuus on nykyisin muutettu ilmoittamisvelvollisuudeksi. Puuttuvat ja korjatut tiedot on ilmoitettava Verohallinnolle joko sähköisessä asiointipalvelussa tai erillisellä lomakkeella. Ks. hallituksen esitys eduskunnalle veronkannon, verotuksen toimittamisen ja eräiden seuraamusmaksujen uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi 97/2017 vp, s. 63, 141.

16. Ks. Matti Myrsky – Timo Rabinä, Verotusmenettely ja muutoksenhaku. Talentum Media 2015, s. 97–99.

KKO kiinnitti ratkaisunsa perusteluissa¹⁷ huomiota VML 7.4 §:n osalta hallituksen lakiesityksen perusteluihin. Niissä todettiin, että verovelvollinen laiminlöisi ilmoittamisvelvollisuutensa, jos hän ei korjaa ja palauta Verohallinnolle esitetyttä veroilmoitusta, jonka hän oli todennut puutteelliseksi tai virheelliseksi.¹⁸

Tässä kommentoitavassa ratkaisussa oli kysymys siitä, että verovelvolliset olivat esitetytyn veroilmoituksen täydentämättä jättämisellä ja palauttamatta jättämisellä laiminlyöneet VML 7 §:n 1 ja 3 momentissa säädettyjä velvollisuuksia.

5. Väärän tiedon antaminen

KKO otti ratkaisussa KKO 2023:15 erikseen kantaa siihen kysymykseen, olivatko verovelvolliset A ja B antaneet RL 29:1:n 1 kohdassa tarkoitettua väärän tiedon viranomaiselle verotusta varten veron määräämiseen vaikuttavasta seikasta. Tekotapatunnusmerkin sisällön selvittämisessä KKO tukeutui hallituksen lakiesityksen perusteluihin, joissa on todettu, että väärän tiedon antamista on esimerkiksi verotettavan tulon ilmoittaminen liian pienenä tai jonkin vähennyskelpoisen menon ilmoittaminen liian suurena.¹⁹

KKO lausui päätöksensä perusteluissa verovelvollisen A:n osalta, että A ei ollut esitetyillä veroilmoituksilla ilmoittanut mitään tietoja ulkomailta saaduista pääomatuloista. KKO katsoi tämän perusteella, että A ei ollut antanut niistä nimenomaisesti vääriä tietoja.²⁰

Verovelvollisen B:n osalta KKO lausui päätöksensä perusteluissa, että B oli verovuodelta 2013 palauttanut esitetytyn veroilmoituksen, jota hän oli täydentänyt ainoastaan tiedolla tilinumerostaan. KKO katsoi, että B ei ollut antanut vääriä tietoja ulkomailta saaduista pääomatuloistaan, koska hän ei ollut tehnyt mitään muutoksia veroilmoitukseen sisältyviin tulotietoihinsa.²¹

Yhteenvetona voidaan todeta, että verovelvolliset A ja B eivät olleet antaneet veroilmoituksissaan vääriä tietoja. RL 29:1:n 1 kohdan tekotapatunnusmerkki ei siten ollut täyttynyt. KKO:n tekemät johtopäätökset ovat korrekteja ja vastaavat vakiintunutta oikeuskäytäntöä sekä oikeuskirjallisuudessa esitettyjä kannanottoja. KKO:n kannanottojen mielekkyys liittyy siihen seikkaan, että syyttäjät oli

17. KKO 2023:15, kohta 14.

18. Ks. hallituksen esitys eduskunnalle eräiden verotusmenettelyyn liittyvien säännösten muuttamisesta 91/2005 vp, s. 32.

19. Ks. hallituksen esitys eduskunnalle rikoslainsäädännön kokonaisuudistuksen ensimmäisen vaiheen käsitteväksi rikoslain ja eräiden muiden lakien muutoksiksi 66/1988 vp, s. 62.

20. KKO 2023:15, kohta 23.

21. KKO 2023:15, kohta 24.

valituksessaan katsonut kummankin vastaajan osalta kysymyksen olevan RL 29:1:n 1 kohdan mukaisesta väärän tiedon antamisesta veron määräämiseen vaikuttavasta seikasta. KKO on ilmeisesti halunnut osoittaa, millainen käyttäytyminen ei ole väorien tietojen antamista.

6. Salaaminen veropetoksen tekotapana

KKO käsitteli erikseen RL 29:1:n 2 kohdassa tarkoitettua tekotapaa. KKO:n kannanoton mukaan sanottu tekotapa edellyttää sanamuotonsa perusteella verovelvollisen aktiivista toimintaa, kuten veroilmoituksen antamista.²² KKO katsoi, että verovelvollinen toimii aktiivisesti palauttamalla esitetyt veroilmoituksen korjattuna tai täydennettynä taikka vailla veron määräämiseen vaikuttavia muutoksiakin. Tällöin verovelvollisen menettelyä on perusteltua arvioida RL 29:1:n 2 kohdan nojalla.²³

KKO kuvasi tunnusmerkin ”salaamalla veron määräämiseen vaikuttavan seikan” sisältöä oman oikeuskäytäntönsä avulla. Ensinnä KKO viittasi ratkaisunsa KKO 2005:144, jossa oli katsottu sanotun tunnusmerkin tarkoittamaksi salaamiseksi kokonaisen tulolajin tai -erän ilmoittamatta jättäminen. Toiseksi KKO viittasi ratkaisunsa KKO 2007:102, jossa oli salaamiseksi katsottu myös se, että tietyistä tulolajista on jätetty ilmoittamatta vain osa.²⁴ Viittaus jälkimmäiseen ratkaisuun ei ole kovin adekvaatti, koska oikeuskysymyksenä KKO:ssa ei ollut veropetoksen tekotapatunnusmerkistö. Tässä tapauksessa lääkäri ei ollut ilmoittanut veroilmoituksissaan sivutuloina saamiaan lääkärinpalkkioita, jotka hän oli laskuttanut erään lääkäriaseman kautta.²⁵

Verovelvollisen A:n osalta KKO lausui, että A oli palauttanut esitetyt veroilmoitukset kotitalousvähennystä koskevilla tiedoilla täydennettyinä mutta jättänyt ilmoittamatta ulkomailta saamansa pääomatulot. KKO katsoi, että hänen menettelyään oli arvioitava RL 29:1:n 2 kohdan perusteella veron määräämiseen vaikuttavan seikan salaamisena.²⁶

KKO totesi, että verovelvollinen B oli verovuodelta 2013 palauttanut esitetyt veroilmoituksen, jota hän oli täydentänyt ainoastaan tiedolla tilinumerostaan. B ei ollut tehnyt veroilmoitukseen veron määräämiseen vaikuttavia

22. KKO 2023:15, kohta 16.

23. KKO 2023:15, kohta 19.

24. KKO 2023:15, kohta 23.

25. Ratkaisun KKO 2007:102 kommentoinnista ks. tarkemmin Ritva Sahavirta, KKO 2007:102. Tuloveroon kohdistuva veropetos ja teon yksilöiminen, s. 231–233 teoksessa Pekka Timonen (toim.), KKO:n ratkaisut kommentein 2007:II. Talentum 2008.

26. KKO 2023:15, kohdat 22 ja 23.

muutoksia. KKO lausui lisäksi, että B ei ollut jättäytynyt verotusmenettelyssä passiiviseksi vaan oli esitäytetyn veroilmoituksen palauttamalla antanut veroilmoituksensa esitäytetyssä veroilmoituksessa olevien tietojen mukaisena. KKO katsoi, että B:n menettelyä on tältä osin arvioitava RL 29:1:n 2 kohdan perusteella veron määräämiseen vaikuttavan seikan salaamisena.²⁷

Yhteenvetona voidaan todeta, että A ja B olivat kumpikin edellä selostetulla menettelyllään aiheuttaneet veron määräämisen liian alhaiseksi. A oli verovuosisilta 2013–2015 ja B verovuodelta 2013 salannut verotusta varten annetussa ilmoituksessa veron määräämiseen vaikuttavan seikan eli ulkomailta saadut pääomatulot.

7. Passiivinen veropetos

KKO tukeutui RL 29:1:n 3 kohdan eli passiivisen veropetoksen osalta hallituksen lakiesityksen perusteluihin.²⁸ KKO lausui, että lakiesityksen mukaan passiivisestä veropetoksesta on kysymys silloin, kun tekijä laiminlyö velvollisuuden, jolla on merkitystä määrättäessä veroa joko hänelle itselleen tai toiselle.²⁹ KKO totesi lisäksi, että passiivisena veropetoksena rangaistavaa voi RL 29:1:n 3 kohdan sanamuodon perusteella olla minkä tahansa veron määräämiseen vaikuttavan velvollisuuden laiminlyönti.³⁰ KKO katsoi, että RL 29:1:n 1 ja 2 kohdan mukaisen tekotapojen tunnusmerkistö ei täyty tilanteessa, jossa verovelvollinen pysyttelee täysin passiivisena, vaikka verotusmenettelyssä tällaisenkin menettelyn voidaan katsoa merkitsevän tietojen antamista. KKO viittasi lisäksi hallituksen lakiesityksen perusteluihin. Niissä on todettu, että RL 29:1:n 3 kohdassa tarkoitettuun passiiviseen veropetokseen voi syyllistyä lain säätämisen aikaisessa veroehdotusmenettelyssä esimerkiksi laiminlyömällä ilmoittaa tarkkailutiedosta poikkeavat tiedot.³¹ KKO:n mukaan verovelvollinen laiminlyö verotusta varten säädetyn velvollisuutensa myös silloin, jos hän ei korjaa ja palauta Verohallinnolle esitäytettyä veroilmoitusta, joka hänen tietensä on veron määräämiseen vaikuttavan seikan osalta virheellinen tai puutteellinen.³² KKO katsoi lisäksi, että verovelvollisen menettelyä on arvioitava RL 29:1:n 3 kohdan mukaisena ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöntinä, jos verovelvollinen jää täysin passiiviseksi

27. KKO 2023:15, kohta 24.

28. Ks. hallituksen esitys eduskunnalle laiksi rikoslain 29 luvun 1 §:n muuttamisesta 16/1997 vp, s. 2–3.

29. KKO 2023:15, kohta 12.

30. KKO 2023:15, kohta 16.

31. Ks. HE 16/1997 vp, s. 3.

32. KKO 2023:15, kohta 18.

jättämällä palauttamatta Verohallinnolle esitetytyn veroilmoituksen, jonka hän on todennut puutteelliseksi tai virheelliseksi.³³

KKO totesi, että verovuosilta 2014–2015 verovelvollinen B ei ollut lainkaan palauttanut esitetyttä veroilmoitusta. B oli siten kokonaisuudessaan laiminlyönyt VML 7 §:n mukaisen ilmoittamisvelvollisuutensa, vaikka hänellä on ollut sanottuina verovuosina ulkomailta saatuja pääomatuloja. Korkein oikeus katsoi, että B:n menettelyä on tältä osin arvioitava RL 29:1:n 3 kohdan mukaisena passiivisena veropetoksena.³⁴

8. Tahallisuusarviointi

RL 29:1:n 1 ja 2 kohdassa on säädetty veropetoksen rangaistavuuden edellytykseksi tahallisuus. Saman pykälän 3 kohdassa on asetettu rangaistavuuden edellytykseksi veron välttämistarkoitus eli tarkoitustahallisuus.

RL 3:6:ssä säädetään seuraustahallisuudesta. Tämän säännöksen mukaan tekijä on aiheuttanut tunnusmerkistön mukaisen seurauksen tahallaan, jos hän on tarkoittanut aiheuttaa seurauksen taikka pitänyt seurauksen aiheutumista varmana tai varsin todennäköisenä. Vähimmäisvaatimuksena on se, että tekijä on pitänyt seurauksen aiheutumista varsin todennäköisenä (todennäköisyys-tahallisuus).³⁵

KKO lausui tahallisuuden arvioinnin perusteeksi, että A:n ja B:n syyksi voidaan lukea RL 29:1:n 2 kohdassa tarkoitettu veropetos, jos A ja B ovat pitäneet vähintään varsin todennäköisenä, että heidän asiakkuustililleen varainhoitoyrityksessä oli kertynyt tuottoa, joka heillä oli velvollisuus ilmoittaa Suomessa veroilmoituksellaan, ja että tulojen ilmoittamatta jättämisen seurauksena oli veron määrääminen liian alhaiseksi.³⁶

Tahallisuuden arviointi vaikeutui RL 4:1:ssä tarkoitettun tunnusmerkistöerehdyksen³⁷ vuoksi. A ja B olivat kiistäneet olleensa tietoisia siitä, että sijoitetuista varoista oli syntynyt tuottoa. RL 4:1:n mukaan teko ei ole tahallinen, jos tekijä ei teon hetkellä ole selvillä kaikkien niiden seikkojen käsillä olost, joita rikoksen tunnusmerkistön toteutuminen edellyttää. Sama koskee sitä, jos hän erehtyy sellaisesta seikasta. KKO ei uskonut verovelvollisten tietämättömyyteen kommentoitavassa tapauksessa. KKO katsoi, että tunnusmerkistöerehdystä koskevaa

33. KKO 2023:15, kohta 19.

34. KKO 2023:15, kohta 25.

35. Ks. seuraustahallisuudesta tarkemmin esim. hallituksen esitys eduskunnalle rikosoikeuden yleisiä oppeja koskevan lainsäädännön uudistamiseksi 44/2002 vp, s. 15–16, 71–88.

36. KKO 2023:15, kohta 26.

37. Ks. tunnusmerkistöerehdyksestä tarkemmin HE 44/2002 vp, s. 17, 105.

säännöstä ei ole perusteltua tulkita niin, että tarkoituksellinen tietämättömyys käsillä olleista tunnusmerkistötekijöistä riittäisi poistamaan tahallisuuden. Tämän kannan tueksi KKO viittasi aikaisemman ratkaisunsa KKO 2006:64 perustelujen kohtaan 7, jossa oli omaksuttu sama kanta.³⁸

KKO kiinnitti tahallisuuden arvioinnissa ensinnä huomiota siihen seikkaan, että A oli myöntänyt tutustuneensa varainhoitoyrityksen vuosittain lähettämään yhteenvetoon sijoitusten kokonaissummasta. KKO lausui lisäksi, että A ja B olivat itse avanneet asiakkuuden varainhoitoyrityksessä, joka oli heidän toimeksiantonaan sijoittanut heidän varojaan. A:n ja B:n mukaan kysymys oli ollut lähinnä eläkepäiviä varten säästetyistä varoista. KKO katsoi, ettei A:n ja B:n tahallisuus edellyttänyt sitä, että he olivat olleet tietoisia tuottojen tai tappioiden tarkasta summasta. Kun otetaan huomioon varainhoitoyrityksen luonne ja tietoisuus sijoittamisesta, A:n ja B:n on täytynyt pitää vähintään varsin todennäköisenä, että sijoitusten ansiosta heidän asiakkuustililleen kertyy myös tuottoa. KKO katsoi edelleen, että heidän oli täytynyt pitää vähintään varsin todennäköisenä sitä, että tulojen ilmoittamatta jättämisen seurauksena oli veron määrääminen liian alhaiseksi. KKO katsoi lopuksi, että A ja B olivat toimineet RL 29:1:n 2 kohdan edellyttämällä tavalla tahallisesti.³⁹

KKO lausui, että B:n menettelyä on verovuosien 2014–2015 osalta arvioitava RL 29:1:n 3 kohdan mukaisena passiivisena veropetoksena. KKO totesi, että B:n menettelyn syyksi lukeminen edellyttää rangaistussäännöksen sanamuodon ja lakivaliokunnan nimenomaisen lausuman⁴⁰ mukaisesti tarkoitustahallisuutta eli sitä, että B on verovuosilta 2014–2015 jättänyt ilmoittamisvelvollisuutensa täyttämättä veron välttämistarkoituksessa.⁴¹

KKO lausui lisäksi, että tarkoitustahallisuus on oikeuskäytännössä määritelty siten, että tietty laissa mainittu seuraus on toiminnan välitön ja ensisijainen päämäärä. Tämän kannan tueksi KKO viittasi aikaisemman ratkaisunsa KKO 2011:26 perustelujen kohtaan 11–13, jossa on omaksuttu sama kanta. KKO totesi, että sen arviointi, liittykö menettelyyn tunnusmerkistössä edellytetty tarkoitus, joudutaan usein perustamaan objektiivisista tosiseikoista tehtäviin päätelmiin. KKO viittasi ratkaisunsa KKO 2009:59 perustelujen kohtaan 11, jossa on omaksuttu sama kanta.⁴²

KKO suoritti punnintaa eri seikkojen välillä. Se lausui aluksi, että B oli verovelvollisuutta koskevan kysymyksen noustua esiin välittömästi alkanut selvittää asiaa, tehnyt verotuksen oikaisuvaatimuksen ja maksanut määräämättä jääneet verot. Nämä seikat puhuivat jossain määrin sitä vastaan, että B olisi alun perin-

38. KKO 2023:15, kohta 27.

39. KKO 2023:15, kohta 28.

40. Ks. LaVM 16/1997 vp, s. 2.

41. KKO 2023:15, kohta 29.

42. KKO 2023:15, kohta 30.

kään toiminut veron välttämistarkoituksessa. KKO totesi toisaalta, että B oli kuitenkin ollut tietoinen varainhoitotilille tulevista tuotoista ja että B:n oli täytynyt ymmärtää myös näitä tuottoja koskeva ilmoitusvelvollisuus. KKO katsoi johtopäätöksensä B:n jättäneen tulot ilmoittamatta veron välttämistarkoituksessa, koska asiassa ei ollut ilmennyt mitään muuta uskottavaa selitystä ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnille kuin tarkoitus välttää veron maksaminen Suomeen.⁴³

9. Kieltoerhdys

Kieltoerhdyksestä säädetään RL 4:2:ssä. Tämän säännöksen mukaan tekijä on rangaistusvastuusta vapaa erehtyessään pitämään tekoaan sallittuna, jos erehtymistä on pidettävä ilmeisen anteeksiannettavana 1) lain puutteellisen tai virheellisen julkistamisen, 2) lain sisällön erityisen vaikeaselkoisuuden, 3) viranomaisen virheellisen neuvon tai 4) muun näihin rinnastettavan seikan vuoksi.⁴⁴

A ja B olivat kiistämisensä perusteena vedonneet siihen, etteivät he tienneet verovelvollisuuden syntyneen myös Suomeen.⁴⁵ Asiassa oli siten otettava kantaa siihen kysymykseen, tulisiko jutussa sovellettavaksi RL 4:2:ssä tarkoitettu kieltoerhdysäännös.

KKO lausui, että A ja B olivat kertoneet, että varainhoitoyritys oli hoitanut tiliä ja myös kaikki veroihin liittyvät seikat. Tämän lisäksi A ja B olivat kertoneet, että he olivat olleet siinä käsityksessä, että Yhdysvaltoihin maksettu lähdevero oli ollut riittävä eikä verovelvollisuutta Suomeen ollut.⁴⁶

KKO totesi, että asiassa oli kysymys siitä, onko ulkomailta saatuja pääomatuloja koskenut verovelvollisuus Suomessa ja onko tällaisista tuloista siten tullut ilmoittaa veroilmoituksella. Kysymys ei ollut monitulkintaisesta asiasta. Verovelvollisuus oli käynyt selvästi ilmi myös esitetyltä veroilmoitukselta, jossa oli erillinen ilmoituskohta ulkomailta saaduille pääomatuloille. A:lla ja B:llä oli ollut mahdollisuus selvittää menettelynsä oikeellisuus. He eivät ole kuitenkaan vääntäneetkään tehneensä niin ennen vuotta 2018, jolloin verovelvollisuus oli tullut ilmi asianajotoimistolle muussa asiassa annetun toimeksiannon yhteydessä. Sanottujen toteamusten jälkeen KKO:n johtopäätös oli, että kerrotuissa olosuhteissa se, että A ja B olivat tehneet virheellisiä johtopäätöksiä tulojen veronalaisuudesta, ei vapauta heitä vastuusta RL 4:2:n nojalla.

Asko Lehtonen

43. KKO 2023:15, kohta 31.

44. Kieltoerhdyksestä ks. tarkemmin HE 44/2002 vp, s. 105–108.

45. KKO 2023:15, kohta 32.

46. KKO 2023:15, kohta 33.