

Minna Hällström

Kirjanpitäjän ja tilintarkastajan vastuusta talousrikoksissa

1. Johdanto

Taloudelliseen toimintaan kytkeytyvä rikos tehdään tavallisesti oikeushenkilön toiminnan yhteydessä. Moitittava ja rangaistava menettely muodostuu usein monen oikeushenkilössä toimivan henkilön päätöksenteon, toimenpiteiden tai laiminlyöntien kokonaisuudesta. Yksilöllisen rikosoikeudellisen vastuun kohdentaminen oikeushenkilön puolesta tehdyissä rikoksissa on ongelmallista.¹ Yhtä tai kahta selväpiirteistä tekijää ei välttämättä ole osoitettavissa. Toiminnassa käytetään usein ulkopuolisia avustajia, kuten kirjanpito- ja tilitoimistoja, verokonsultteja ja lakimiehiä. Talousrikoksille on lisäksi ominaista, että todelliset päätöksentekijät pyrkivät välttämään vastuunsa monimutkaisilla ja keinotekoisilla järjestelyillä taikka pysymällä muodollisen yhtiöoikeudellisen aseman ulkopuolella. Tosiasiallisten johtajien, suunnittelijoiden ja rahoittajien vastuuseen saattaminen on yleensä vaikeampaa kuin yksittäisiä osatekoja tehneiden apulaisten ja välikappaleena käytettyjen bulvaanien. Taustavoimien todellisesta osuudesta on vaikeaa saada riittävää näyttöä. Lisäksi monet talousrikokset ovat niin kutsuttuja erikoisrikoksia, joiden rikosentekijä voi olla vain määrätty ehdot täyttävä taho.²

Useamman henkilön osallistuessa rikoksen toteuttamiseen on ratkaistava, kuka on rikosentekijä, mikä on muiden osallisten osuus rikoksen toteuttamisessa, kuinka vastuu jaetaan eri osallisten kesken ja mihin saakka vastuu ulottuu. Nämä kysymykset ovat tyypillisiä myös vero-, kirjanpito- ja velallisen rikoksissa. Oikeushenkilön puolesta toimivien henkilöiden rikosoikeudellinen vastuu määräytyy yleisten rikosoikeuden periaatteiden mukaan. Rangaistusvastuuseen on asetettava henkilöt, jotka teoillaan tai laiminlyönneillään ovat toteuttaneet rikoksen tunnusmerkistön, yllyttäneet tekijää tai avunannolla edistäneet tekijän toimintaa. Rangaistusvastuu edellyttää tekijän tai muun osallisen syyksi luettavaa osuutta oikeushenkilössä tapahtuneeseen rikokseen. Henkilöllä on pitänyt olla tosiasiallinen vaikutusmahdollisuus tapahtumiin. Jos sitä ei jostain syystä ole ollut, henkilö on vastuusta vapaa.³ Vastuun kohdentamista koskevat

¹ OJL s. 42–43.

² OJL s. 228.

³ HE 95/1993 vp s. 5 ja 8–9

periaatteet pyrkivät selventämään sitä, ketä on pidettävä rikosentekijänä.⁴ Koska kirjanpito- ja velallisen rikokset ovat niin sanottuja erikoisrikoksia, olen keskittynyt käsittelemään erityisesti kirjanpito- ja velallisen rikosten tunnusmerkistöissä tekijälle asetettuja erityisehtoja. Myös verorikosten on aikaisemmin tulkittu olevan erikoisrikoksia. Vuoden 2004 alussa voimaan tulleen rikosoikeuden yleisiä oppeja koskevan uudistuksen yhteydessä rikoslakiin lisättiin uusi säännös RL 5:8, joka koskee oikeushenkilön puolesta toimimista.⁵ Säännös osoittaa, ketkä voivat tulla tekijöinä kysymyseen oikeushenkilön puolesta tehdyissä rikoksissa. Koska yleissäännös on uusi ja se määrää tekijäpiirin velallisen rikoksissa, olen pyrkinyt arvioimaan, mikä on muuttunut ja miten säännös vaikuttaa soveltamiskäytäntöön. Lainsäätäjän ratkaisu ei kaikilta osin ole myöskään aivan tyydyttävä.

Aiheen rajaamiseksi olen pyrkinyt tarkastelemaan kirjanpitäjän ja tilintarkastajan rikosoikeudellista vastuuta. Virheellisen kirjanpidon avulla voidaan peittää muun muassa veropetoksia ja velallisen rikoksia ja kirjanpidon hävittämällä vaikeuttaa olennaisesti näiden rikosten tutkimista. Kirjanpitäjällä on merkittävä rooli oikean ja riittävän kuvan saamisessa yrityksen taloudellisesta tilanteesta. Kirjanpito on keskeinen väline yritysten toiminnan kontrolloimisessa. Tilinpäätöstietojen perusteella omistajat, verottaja ja velkojat voivat arvioida yhteisön taloudellista asemaa. Tilintarkastajat ovat pääasiassa osakkeenomistajien luottamusmiehiä, mutta myös yhtiön ulkopuolisten on tärkeää tietää, onko yhtiön tilinpäätös laadittu lainmukaisesti ja antaako se kirjanpitolaisella tarkoitetulla tavalla oikeat ja riittävät tiedot yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Vaikka tilintarkastus on useimmiten jälkikäteistä, tilintarkastajan havainnoilla on merkitystä talousrikosten selvittämisen lisäksi niiden ehkäisemisessä.⁶ Mikäli tilintarkastajat ja kirjanpitäjät suorittavat neuvontatehtävänsä asianmukaisesti ja puuttuvat epäselvyyksiin ajoissa, heillä voi olla merkittävä rooli rikostentorjunnassa. Näiden tahojen rikosvastuuseen saattamiseen on suhtauduttava vakavasti, minkä vuoksi vastuun rajojen tarkastelu on ajankohtaista.

⁴ Lahti 1998 s. 1276–1279: Vastuun kohdentamisen harkinnan lähtökohtana on asianomainen rikostunnusmerkistö ja yleiset rikosvastuun edellytykset, joista tärkeimmät ovat osallisuutta, laiminlyöntivastuuta ja tuottamusta koskevat opit.

⁵ RL 5:8,1:n mukaan yhteisön, säätiön tai muun oikeushenkilön lakimääräisen toimielimen tai johdon jäsen sekä oikeushenkilössä tosiasiallista päätösvaltaa käyttävä taikka sen puolesta työ- tai virkasuhteessa tai toimeksiannon perusteella muutoin toimiva henkilö voidaan tuomita oikeushenkilön toiminnassa tehdystä rikoksesta rangaistukseen siitä huolimatta, ettei hän täytä rikoksen tunnusmerkistössä tekijälle asetettuja erityisehtoja, jos oikeushenkilö nuo ehdot täyttää. Säännöksen 2 momentin mukaan jos rikos on tehty elinkeinonharjoittajan liikkeeseen kuuluvassa tai muussa oikeushenkilön toimintaan rinnastettavassa järjestäytyneessä toiminnassa, sovelletaan vastaavasti, mitä 1 momentissa säädetään oikeushenkilön toiminnassa tehdystä rikoksesta. Edelleen 3 momentissa on todettu, että mitä tässä pykälässä säädetään, ei sovelleta, jos asiasta muualla laissa säädetään toisin.

⁶ Tilintarkastajan vahingonkorvausvastuuta virheellisen tilintarkastuskertomuksen seurauksena ei ole pidetty riittävänä. Tämän vuoksi tilintarkastuslakiin sisällytettiin rangaistussäännös tilintarkastuskertomuksen antamista koskevien lain säännöksiä rikkomisesta.

2. Osallisuudesta oikeushenkilön toiminnassa tehtyyn rikokseen

Rikoksen tekemisen muotoina voidaan erottaa varsinainen tekijänvastuu, välillinen tekeminen, tekijäkumppanuus, yllytys ja avunanto.⁷ Osallisten toimintaa arvioidaan yleisten osallisuusoppien mukaisesti. Yllytys on toisen tahallista taivuttamista tahalliseen tekoon esimerkiksi kehottamalla, käskemällä, kiusaamalla tai taivuttamalla. Yllyttäjä on teon henkinen alullepanija. Suunnitelmallisen talousrikoksen rahoittaja tuomitaan yllyttäjänä, jos yllytys saa aikaan tekopäätöksen tekijässä. Jos yllytys vain vahvistaa jo aiemmin tehtyä tekopäätöstä, toiminta rangaistaan avunantona. Rikoksen suunnittelija tuomitaan vastaavasti joko yllytyksestä tai avunannosta talousrikokseen taikka jopa tekijäkumppanina.⁸ Esimerkiksi tilitarkastajat toimivat usein myös neuvonantajina.

Jos kaksi tai useampi on tehnyt rikoksen yhdessä oikeushenkilön puolesta, kukin tuomitaan tekijänä. Vastuu tekijäkumppanina perustuu siihen, että henkilö suorittaa rikoksen täytäntöönpanotoimen, osallistuu täytäntöönpanotoimeen tai ainakin hänen kokonaispanoksensa rikossuunnitelman toteuttamisessa on riittävän suuri.⁹ Rikosoikeuden yleisiä oppeja koskevassa hallituksen esityksessä on korostettu, että kumppanilta edellytetään jonkinlaista osallistumista itse rikoksen tekemiseen. Sitä, minkälaista panna tässä suhteessa vaaditaan, on ratkaistava tarkastelemalla tapahtumasarjaa kokonaisuudessaan. Lisäksi yhdessä tekeminen edellyttää yhteisymmärrystä teon hetkellä.¹⁰ Kunkin kumppanin tahdonmuodostuksen pitää kattaa tunnusmerkistön mukainen toiminta kokonaisuudessaan.¹¹ Esimerkiksi myöhemmin hallituksen jäseneksi tulleen henkilön jälkikäteinen hyväksyntä talousrikokselle ei tee hänestä tekijäkumppania. Välillisessä tekemisessä tekijävastuu kohtaa sitä, joka tekee rikoksen toista välilikapaleena käyttäen. Välitön tekijä vapautuu usein vastuusta esimerkiksi tahallisuuden puuttumisen vuoksi tai muusta rikosoikeudellisen vastuun edellytyksiin liittyvästä syystä.¹²

Avunannosta tuomitaan se, joka ennen rikosta tai sen aikana neuvoin, toimin tai muilla tavoin tahallaan auttaa toista tahallisen rikoksen tekemisessä. Avunanto on psyykkistä tai fyysistä myötävaikuttamista tahalliseen tekoon. Rikoskumppanuuden ja avunannon erottelu perustuu siihen, miten olennaista myötävaikuttava toiminta on ollut rikoksen toteuttamiselle. Jos kirjanpitäjän kokonaispanos rikoksen toteuttamisessa on vähäinen, hänet tuomitaan avunantajana. Avunantajan vastuun edellytyksenä on, että hän tietää tekijän, itse teon pääpiirteissään ja oman toimintansa päätekoa edistävästä merkityksestä.¹³ Avunannon ei tarvitse olla seurauksen syntymisen välttämätön edel-

⁷ HE 44/2002 vp s. 147.

⁸ HE 44/2002 vp s. 154–156.

⁹ Nuutila 1997 s. 339.

¹⁰ HE 44/2002 vp s. 152–153.

¹¹ Nuutila 1997 s. 340.

¹² HE 44/2002 vp s. 152–153.

¹³ Aktiivisen tekemisen lisäksi avunantaminen on mahdollista myös laiminlyönnillä silloin, kun laiminlyönti merkitsee täytäntöönpanotoimen edistämistä tavalla, joka voidaan rinnastaa positiivisella toimella

lytys, mutta sen sijaan vaaditaan, että avunantotoimi on lisännyt rikoksen toteutumisen todennäköisyyttä.¹⁴

3. Oikeushenkilön puolesta toimiminen

Useimmissa tapauksissa tekijänä voi tulla kysymykseen kuka tahansa. Poikkeustapauksissa rangaistusuhka on kuitenkin kohdistettu vain tiettyihin tunnusmerkistössä rajattuihin henkilöihin, jolloin puhutaan erikoisrikoksista. Erikoisrikoksia ovat muun muassa velallisen rikokset ja kirjanpitorikokset. Sen sijaan verorikosten osalta on esitetty erilaisia näkemyksiä. Uusin Korkeimman oikeuden ratkaisukäytäntö viittaisi siihen, että verorikoksia ei pidetä enää erikoisrikoksina.¹⁵ Erikoisrikoksissa¹⁶ varsinaisena rikoksen tekijänä voi olla vain sellainen henkilö, jolla on lain edellyttämä asema tai lain edellyttämät ominaisuudet taikka joka täyttää muut tunnusmerkistössä tarkoitettut olosuhteet. Muut henkilöt eivät voi syyllistyä näihin rikoksiin tekijänä, vaikka heidän tosiasiallinen osuutensa rikokseen vastaisi tekijäkumppanuutta. Ulkopuolinen voi tulla tuomituksi vain avunantajana tai yllyttäjänä, mutta vain silloin, kun teolla on sellainen tekijä, jota täyttää erityisehdot. Joskus on kuitenkin vaikeaa löytää edes erityisehdot täyttävää henkilöä oikeushenkilön toiminnasta.¹⁷

Mikäli rikoksen on yhtiön puolesta tehnyt henkilö, jolta puuttuu tunnusmerkistössä mainittu ominaisuus, tarvitaan erityissäätelyä. Mahdolliset aukot rangaistusvastuussa on tähän saakka pyritty hoitamaan laajentamalla tunnusmerkistössä mainittua tekijäpiiriä. Meiltä on puuttunut asiaa koskeva yleissäännös. Vuoden 2004 uudistuksessa tällainen yleissäännös otettiin rikoslakiin.¹⁸ RL 5:8 koskee tilannetta, jossa rikos tehdään

tapautuvaan täytäntöönpanon edistämiseen. Jos avunantajalla on erityinen oikeudellinen velvollisuus estää seuraus, tuon velvollisuuden laiminlyönti synnyttää tekijän vastuun. Jos taas vastuuasemassa oleva toimii yhteisymmärryksessä niiden kanssa, jotka saavat seurauksen aikaan positiivisella toiminnalla, seuraa laiminlyöjälle tekijävastuu rikoskumppanuuden nojalla. Jolleivät osapuolet ole yhteisymmärryksessä, seuraa vastuu satunnaisena myötävaikuttajana. HE 44/2002 vp s. 431

¹⁴ HE 44/2002 vp s. 156–158 Avunantajan oma toiminta voi epäonnistua joko sen vuoksi, ettei avunantajan ole onnistunut lainkaan edistämään rikoksen tekemistä taikka koska päätekijä ei ole miltään osin käyttänyt hyväkseen avunantajan taholta tarjolla ollutta tukea. Avunantaja on näissä tapauksissa vastuusta vapaa.

¹⁵ Ks. HE 44/2002 vp s. 160–161: Perustelujen mukaan vaikka veropetossäännösten tunnusmerkistöt (RL 29:1–3) eivät varsinaisesti rajaa vastuunobjektia, niin käytännössä on katsottu, että tekijänä tulee kysymykseen verovelvollinen ja 1997 tehdyn lainmuutoksen jälkeen myös ennakonpidätyksen laiminlyönyt palkanmaksaja. Ks. myös Lahti 2002 s. 395 ja vrt. Sahavirta s. 173, Frände ym. 2006 s. 525 sekä tapaukset KKO 2001:87 ja 2004:144. Myöskään Nuutila (2002 s. 1016) ei pidä verorikoksia erikoisrikoksina. Toisaalta hän kuitenkin toteaa, että muut kuin verovelvollisen edustajat tuomitaan yleensä vain avunannosta, koska yhtiö- ja verolainsäädännössä erilaiset ilmoitusvelvollisuudet on sidottu henkilö asemaan yhteisössä.

¹⁶ Frände ym. s. 523–524: Yleissäännös vähentää erikoisrikosopin tosiasiallisen merkitystä. Lisäksi sen käyttöalaa on vähentynyt siksi, että Korkein oikeus on katsonut, että myös tosiasiallinen päätöksentekijä voidaan asettaa vastuuseen tekijävastuuseen.

¹⁷ HE 44/2002 vp s. 159–161. Ks. myös Nuutila 1997 s. 361–363.

¹⁸ Ks. RL 9:2.1 ja 3.1: Uuteen säännöksen on otettu mallia oikeushenkilön rangaistusvastuuta koskevasta sääntelystä.

oikeushenkilön toiminnassa ja jossa rikoksen varsinainen tekijä toimii oikeushenkilön puolesta ilman, että hän täyttää rikoksen tunnusmerkistössä tekijälle asetettuja erityisehtoja.¹⁹ Sama sääntely pätee myös, milloin rikos on tehty elinkeinonharjoittajan liikkeeseen kuuluvassa tai muussa oikeushenkilön toimintaan rinnastettavassa toiminnassa. Esitöissä rajataan tarkemmin, ketkä täyttävät oikeushenkilölle asetetut vaatimukset.²⁰ Säännöksessä mainitaan kolme ryhmää, joihin vastuu voidaan laajentaa. Oikeushenkilön toiminnassa tehdystä rikoksesta voidaan tuomita oikeushenkilön lakimääräiseen toimielimeen tai johtoon kuuluvat, oikeushenkilöä tosiasiallisesti johtavat²¹ ja oikeushenkilön puolesta muutoin toimivat. Perusteluissa on täsmennetty, mitä puolesta toimimisella tarkoitetaan.²²

Säännöksen kolmanteen momenttiin otetusta toissijaisuuslausekkeesta johtuu, että pykälää ei sovelleta, jos asiasta muualla laissa säädetään toisin. Esitöissä korostetaan, että säännöksen tarkoituksena ei ole muuttaa niitä tunnusmerkistöjä, joissa tekijäpiiriä on jo laajennettu tai supistettu. Tätä on perusteltu sillä, että lainsäädännössä jo olevat erityissäännökset ovat lainsäätäjän tietoisia kriminaalipoliittisia ratkaisuja, joihin tulee puuttua vain kyseisen alan sääntelyn yhteydessä.²³ Säännös ei vaikuta myöskään suoranaisesti tekijäpiiriltään avointen tunnusmerkistöjen tulkintaan. Lainsäätäjän mukaan säännöstä voitaisiin kuitenkin käyttää niidenkin tulkinnassa tukena.²⁴ Säännös osoittaa sen henkilöpiiriin, jonka toimintaan tulisi esitutkinnassa kiinnittää erityistä huomiota. Lisäksi sillä saattaa olla epäsuoraa vaikutusta myös erityissäännösten tulkinnassa. Tähän tulee kuitenkin nähdäkseni suhtautua pidättyvästi, koska RL 5:8:n sanamuoto ja esityöt mahdollistavat hyvin laajan soveltamisalan. Nimittäin perustelujen nojalla tekijäksi on mahdollista katsoa käytännössä kuka tahansa oikeushenkilön palveluksessa oleva tai toimeksiannon saanut, kunhan johto on tämän teon hyväksynyt. Tämä merkitsee suurta muutosta, koska tähän saakka Korkeimman oikeuden ratkaisukäytännössä tekijäpiiri on ulotettu tosiasiallisiin johtajiin tai niihin verrattaviin.²⁵

¹⁹ Yleisen osan uudistuksen yhteydessä ei päädytty antamaan erityistä säännöstä vastuun kohdentamisesta oikeushenkilön toiminnassa tapahtuneen rikoksen johdosta. Tämä johtui sekä periaatteellisista että teknisistä syistä. Ks. Lahti 1998, Lappi-Seppälä s. 765 ja HE 44/2002 vp s. 40–41.

²⁰ HE 44/2002 vp s. 163.

²¹ Käsiteltäessä tosiasiallisen johtajan vastuuta esitöissä (HE 44/2002 vp s. 164) todetaan, että tähänkin asti velallisen, kirjanpito- ja verorikosta koskevassa oikeuskäytännössä on henkilö voitu näissä tilanteissa tuomita joko välillisenä tekijänä tai avunantajana, koska hän on toiminut yhtiön puolesta. Lappi-Seppälän mukaan (s. 435) tässä kohdin uusi säännös merkitsee muutosta myös nykyiseen soveltamiskäytäntöön, koska se antaa mahdollisuuden tuomita tosiasiallinen johtaja suoraan tekijänä. Kirjanpito- ja verorikosten osalta Lappi-Seppälä tarkoittanee ilmeisesti esitöiden perusteluissa viitattua tulkinta-vaikutusta, koska vain velallisen rikosten osalta sovelletaan suoraan RL 5:8:ä. Toisekseen korkeimman oikeuden viimeisistä tapauksista ei välttämättä voine tehdä sellaista johtopäätöstä, että niissä olisi sovellettu välillisen tekemisen konstruktia, jotta oikeat henkilöt saadaan rikosvastuuseen.

²² HE 44/2002 vp s. 163–164.

²³ HE 44/2002 vp s. 162 ja 165: Säännös ei siis laajenna tai supista tekijän vastuuta rikoksista, joiden teonkuvauksiin tai tekijätunnusmerkkeihin sisältyy erilaisia täsmennyksiä. Lappi-Seppälän (s. 435–436) mukaan lausekkeen tausta kytkeytyy nimenomaan säännöksen ennakoivaan luonteeseen.

²⁴ Esimerkkinä avoimesta tunnusmerkistöstä on mainittu veropetokset. HE 44/2002 vp s. 162.

²⁵ Vastuuta on pyritty välttämään jättäytymällä muodollisen vastuuseen ulkopuolelle.

Yleissäännöksellä pyritään paikkaamaan lainsäädännössä olevia aukkoja ja torjumaan tulevaisuudessa syntyviä aukkoja, joista viimeksi mainittu on itse asiassa säännöksen päätehtävä.²⁶ Säännös sinänsä vastanee laillisuusperiaatteen asettamia vaatimuksia, vaikka viime kädessä sen sisältö tulee täsmentymään oikeuskäytännössä ja -kirjallisuudessa. Tekijäpiirin ulottaminen tosiasialliseen johtajaan ei merkitse olennaista muutosta, koska se vastaa jo oikeuskäytännössä omaksuttu tulkintaa tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän tekijänvastuusta.²⁷ Uudistusvaikutusta heikentää se, että RL 5:8:llä ei ole pääsääntöisesti korvattu nykyisiä erityissäännöksiä.²⁸ Tekijäpiiri määräytyy edelleen eri lailla vero-, kirjanpito- ja velallisen rikoksissa. Tekijäpiirin erilaista määrittelyä on vaikea ymmärtää erityisesti kirjanpito- ja velallisen rikoksissa, kun velallisen rikoksiin ja kirjanpitorikoksiin syyllistyvät usein samat ihmiset samanaikaisesti.²⁹

Sekä velallisen rikoksissa että kirjanpitorikoksissa on ongelmana pidetty sitä, että tosiasialliset päätöksentekijät ovat voineet välttää vastuun sillä, että heillä ei ole ollut muodollista asemaa yhtiössä.³⁰ Kirjanpitorikoksiin on lisätty vuonna 2003 tekijäksi myös tosiasiallista määräysvaltaa käyttävä. Sen sijaan velallisen rikoksia koskeva RL 39:7 kumottiin, minkä seurauksena velallisen tekijätunnusmerkin ulottuvuus ratkeaa uuden säännöksen nojalla. Nyt näyttäisi kuitenkin siltä, että velallisen rikosten osalta vastuu on edellä mainitun ongelman korjauksen varjolla ulotettu vielä laajemmalle ilman, että todellista tarvetta olisi yksityiskohtaisemmin perusteltu. Esitöissä vain todettiin, että RL 5:8 on annettu juuri puheena oleviin tilanteisiin liittyvien ongelmien ratkaisemiseksi.³¹

Lainsoveltajan kannalta tekijäpiirin erilainen määräytyminen tärkeimmissä talousrikoksissa ei ole tyydyttävä ratkaisu. Perusteluissa viitattu tulkintavaikutus tulee aiheuttamaan epäyhtenäisyyttä oikeuskäytännössä. Joka tapauksessa yleissäännös antaa mahdollisuuden tuomita johdon ja tosiasiallisen johtajan lisäksi tekijänä hyvin laajan piirin oikeushenkilön organisaatiossa toimivia henkilöitä.³² Hyvällä syyllä voi kysyä,

²⁶ Nissinen on suhtautunut kriittisesti säännöksen käyttöönottoon ylipäänsä (117–199). Nissinen on pitänyt arveluttavana, että yleissäännöksellä pyritään varautumaan kaiken varalle. Samaan lopputulokseen päästäisiin hänen mukaansa tarvittaessa tunnusmerkistön nimenomaisen rajaamisen kanssa.

²⁷ Tosin voidaan myös ajatella, niin että oikeuskäytännössä oli ennakoitu lainsäätäjän näkemystä tekijäpiirin laajentamisesta.

²⁸ Ks. Lahti s. 2002 s. 395.

²⁹ Näin myös Lahti 2002 s. 395.

³⁰ Tapani 2000 s. 1011. Ks. myös Mäkelä s. 206 ja vrt. HE 44/2002 vp s. 164, jossa todetaan, että kumotussa RL 39:7:ssä vastuu velallisen rikoksista olisi ulotettu varsinaiseen velallisen johtoon kuuluvien henkilöiden ohella myös niihin, jotka toimivat velallisen puolesta velallisen johdon jättäytyessä rikollisen toiminnan ulkopuolelle.

³¹ OJL s. 229 ja HE 44/2002 vp s. 162: Siihen, miksi lainsäätävä katsoi voivansa korvata velallisen rikoksia koskevan erityissäännöksen yleissäännöksellä, mutta ei kirjanpitorikosten osalta, ei annettu vastausta hallituksen esityksessä. Sen sijaan rikoslakiprojektin ehdotuksessa kysymystä käsiteltiin lyhyesti. Perustelujen mukaan kirjanpitorikosten tekijäpiirin laajennusta ei voitaisi ratkaista rikoslain yleisiä oppeja uudistettaessa. Siihen, miten tilanne eroaa velallisen rikoksista, ei annettu suoraa vastausta, ellei perusteluna ollut sitten se, että RL 5:8:ssä on yritetty ottaa huomioon velalliseen rikoksiin liittyneet ongelmat.

³² Organisaatioissa on merkittävydeltään ja laajuudeltaan hyvin erilaista päätösvaltaa käyttäviä henkilöitä. Myös edustamiseen liittyvä toimivalta vaihtelee.

mikä merkitys erikoisrikosopille enää jää. Tältä osin olisikin odottanut laajempaa keskustelua ja perusteluita esitöissä. Kun säännös suuntautuu tulevaisuuteen, ei voi välttyä ajatukselta, että lainsäätävä on varmuuden vuoksi halunnut hyvin laajan tekijäpiirin ja jättänyt oikeuskäytännön ja -tieteen varaan sen, miten yleissäännöstä kunkin tunnusmerkistön yhteydessä lopulta tulkitaan ja sovelletaan käytännössä. Lisäksi on huomattava, ettei RL 5:8 ratkaise ongelmia, jotka liittyvät rangaistusvastuun kohdentamiseen organisaation sisällä. Säännös jättää täysin avoimeksi, miten vastuu kohdennetaan siinä lueteltujen toimijoiden kesken. Ottamalla lakiin yleinen vastuuun kohdentamissäännös olisi saatu harkintaan jonkinasteista tarkennusta tai täydennystä.³³

Velallisen rikokset

Velallisen rikokset ovat niin kutsuttuja erikoisrikoksia. Tunnusmerkistöt on kirjoitettu siten, että vain velallinen voi syyllistyä tekijänä rikokseen. Jos velallinen on luonnollinen henkilö, hän itse on rikosentekijä. Varsin tavallista kuitenkin on, että velallinen itse ei voi syyllistyä velallisen rikokseen. Oikeushenkilön ollessa velallisena tarvitaan erityissäätely, jotta vastuu voidaan kohdentaa luonnolliseen henkilöön. Rikoslain yleisen osan uudistuksen yhteydessä kumottiin RL 39:7 ja rikoslakiin lisättiin toisen puolesta toimimisesta koskeva yleissäännös RL 5:8. RL 39:7:n nojalla vastuu oli ulotettu velallisen lisäksi velallisen puolesta toimineeseen henkilöön.³⁴ Nykyisin oikeushenkilön toiminnassa tehdyn velallisen rikoksen tekijäpiiri määräytyy RL 5:8:n nojalla. Säännöksellä on lainsäätäjän mukaan yritetty ottaa huomioon nimenomaan velallisen rikoksen tekijävastuuseen liittyneet ongelmat.³⁵ RL 5:8 merkitsee velallisen rikoksissa sekä vastuun täsmentymistä että laajentamista.³⁶

RL 5:8:n nojalla oikeushenkilössä tosiasiallista päätösvaltaa käyttävää tai sen puolesta muutoin toimivaa henkilöä voidaan rangaista oikeushenkilön toiminnassa tehdystä rikoksesta, vaikka tekijä ei henkilökohtaisesti täytä tekijätunnusmerkkiä. Säännöksessä ja sen esitöissä täsmennetään, ketkä velallisen puolesta toimivat voivat joutua vastuuseen velallisen rikoksesta. Lain sanamuodon mukaan vastuu voidaan velallisen lisäksi ulottaa oikeushenkilön lakimääräiseen toimielimeen tai johtoon kuuluvaan, tosiasiallista valtaa käyttävään tai henkilöön, joka muutoin toimii oikeushenkilön puolesta, jos toiminta tapahtuu työ- tai virkasuhteessa tai toimeksiannon perusteella. Lakimääräisellä toimielimellä tarkoitetaan avoimen yhtiön osakkaita, kommandiitti-yhtiön vastuunalaisia yhtiömiehiä, osakeyhtiön hallitusta, toimitusjohtajaa, yhtiökokouksen osanottajia ja tilintarkastajia sekä muita vastaavia toimielimiä, jotka on mai-

³³ Ks. Frände s. 301, Lahti 1998 s. 1279, KM 1976:72 s. 139 ja HE 95/1993 vp s. 5.

³⁴ HE 66/1988 vp s. 173. Lain esityöt jättivät avoimeksi sen, kuka velallisen puolesta toimiva henkilö joutui vastuuseen velallisen rikoksesta. Asia jätettiin ratkaistavaksi yleisen rikosoikeudellisen vastuun kohdentamista koskevien periaatteiden perusteella.

³⁵ HE 44/2002 vp s. 162.

³⁶ Mäkelä s. 209: Vaikka kumottu RL 39:7 vastasi sisällöltään paljolti nykyistä säännöstä, niin soveltamisala jäi käytännössä kuitenkin suppeaksi.

nittu erilaisia oikeushenkilöitä koskevissa säädöksissä. Yleensä oikeushenkilön johtoon kuuluu muitakin päätöksentekijöitä, joiden toimivalta on määrätty oikeushenkilön sisäisin päätöksin. Tällaisilla henkilöillä täytyy olla kuitenkin paljon itsenäistä päätösvaltaa, jotta heitä voitaisiin pitää lainkohdassa tarkoitettulla tavalla muuhun johtoon kuuluvina. Velallisen käsite on laajennettu myös koskemaan henkilöä, joka tosiasiallisesti johtaa oikeushenkilöä.³⁷ Muutos vastaa jo osassa oikeuskirjallisuudessa ja -käytännössä omaksuttua tulkintaa, jonka mukaan velallisen rikoksen tekijä ei määräydy pelkästään muodollisen vastuuaseman perusteella, vaan ratkaiseva arviointiperuste on tosiasiallisen päätösvalan käyttö.³⁸

Johdon ja tosiasiallisten johtajien lisäksi rangaistusvastuu on katsottu tarpeelliseksi ulottaa yleisimminkin oikeushenkilön puolesta toimiviin. Oikeushenkilön puolesta voi toimia se, joka on oikeutettu edustamaan oikeushenkilöä tai käyttämään jossain asiassa oikeushenkilön päätäntävaltaa.³⁹ Esitöiden mukaan puolesta voi lisäksi toimia sellainen henkilö, jolle on annettu tehtäväksi jokin rikollinen teko taikka jonka on annettu ainakin ymmärtää, että teko hyväksytään. Sen sijaan oikeushenkilön hyväksi toimiminen ilman muodollista toimivaltaa tai oikeushenkilön puolesta annettua hyväksyntää ei täytä säännöksen edellytyksiä. Vaatimus rikoksen tekemisestä oikeushenkilön puo-

³⁷ HE 44/2002 vp s. 163–164.

³⁸ Tämä kanta sai tukea muun muassa Korkeimman oikeuden ratkaisuista KKO 1998:95 (konkurssirikos), KKO 2001:74 (velallisen epärehellisyys) ja KKO 2001:86 (kirjanpitorikos), joissa muodollista asemaa vailla ollut tosiasiallinen johtaja tuomittiin tekijänä. Korkeimman oikeuden ratkaisuissa on ollut kysymys lähinnä selvistä bulvaanitalanteista. Sen sijaan ratkaisussa KKO 1999:79 (velallisen epärehellisyys) päätösvaltaa käyttänyt henkilö tuomittiin vain avunannosta puolisonsa velallisen epärehellisyteen, vaikka hänen tosiasiallinen osuutensa kommandiittiyhtiön toiminnassa vastasi tekijäkumppanuutta. Ks. kohdentamisesta oikeuskirjallisuudessa esitetyistä kommentteista ja painotuksista Nuutila 1997 s. 135–136, Nuutila 2002 s. 1255–1257, Mäkelä s. 205–209, Salminen s. 83, 307–318, Lahti 1998 s. 1280–1284 ja Lahti 2002 s. 395–396. Esimerkiksi Mäkelä on painottanut, että rikosvastuun kohdentumisen ensisijainen peruste pitäisi olla muodollinen vastuuasema. Tällä turvattaisiin yhtiöstä ulospäin saatavan kuvan totuudenmukaisuutta. Sen sijaan Nuutila on katsonut, ettei muodollisella asemalla ole ratkaisevaa merkitystä, vaan rikosvastuu kohdennetaan todellisten valta- ja vastuusuhteiden mukaisesti. Lahti on puolestaan korostanut, että ulkomailla on omaksuttu malleja, joiden mukaan juridisella muodollis-juridisessa asemassa olevat henkilöt ovat ensisijaisessa tekijävastuussa organisaatiorikoksissa. Lahden lähtökohtana on tekijävastuun kohdentaminen sellaisen toimielimen jäseneen, jolle tehtävä kuuluu. Tällöinkin on kiinnitettävä huomiota normaaleihin tekijä- ja osallisuusvastuuta koskeviin rajanvetokriteereihin eikä sellaisessa harkinnassa ole tosiasiallisen johtajan vastuu poissuljettu. Itse pitäisin tärkeänä, että bulvaanit ja muodolliset vastuuhenkilöt eivät voisi välttää rikosoikeudellista vastuuta. Tahallisuuden asettama tietoisuus vaatimus rajaa kuitenkin rangaistavuutta.

³⁹ Esimerkiksi osakeyhtiön edustajia ovat toimitusjohtaja, hallitus, hallituksen jäsenet erikseen sekä muut henkilöt, jotka voivat toimia osakeyhtiön puolesta sen nimissä sitä sitovalla tavalla. Henkilön kelpoisuus edustaa osakeyhtiötä voi perustua välittömästi lain säännökseen, yhtiöjärjestyksen määräykseen, yhtiön elimen päätökseen tai alemmankin tasoiseen päätökseen. Edustusvalta voi johtua muodollisesta asemasta, erityisesti annetusta toiminimen kirjoittamisoikeudesta, prokurasta ja yleensä valtuutuksesta tai muista kuin yhtiöoikeudellisista perusteista. Edustusvallasta, kelpoisuudesta on erotettava toimivalta eli oikeus yhtiön sisäisesti päättää edustamisen kohteena olevista oikeustoimista. Edustusvalta ei sinänsä anna mitään toimivaltaa, vaan edustajan toimivalta perustuu erikseen lain säännöksiin, yhtiöjärjestyksen määräyksiin, yhtiön elinten päätöksiin ja ohjeisiin, asianomaisen yhtiön edustajan asemaan yhtiön organisaatiossa taikka esimiehen asemassa olevan henkilön päätökseen, määräykseen tai ohjeisiin jne. Kyläkallio s. 655–659.

lesta rajaa pois myös tapaukset, joissa rikos kohdistuu oikeushenkilöön itseensä.⁴⁰ Rikoksenteelijän tulee kuulua oikeushenkilön johtoon taikka olla oikeushenkilön palveluksessa virka- tai työsuhteessa. Rikoksenteelijän toiminta voi myös perustua hänen saamaansa toimeksiantoon. Henkilöä, joka ei täytä velallisen puolesta toimimisen kriteeriä edellä selostetulla tavalla, ei voida tuomita tekijänä. Oikeushenkilön puolesta toiminut ulkopuolinen tuomitaan avunantajana tai yllyttäjänä.⁴¹

Miten toisen puolesta toimimista on käytännössä tulkittava velallisen rikoksissa? Lain esitöiden mukaan oikeushenkilön puolesta toimimisella tarkoitetaan samaa kuin oikeushenkilön rangaistusvastuuta koskevassa RL 9:3,1:ssä.⁴² Mainitun säännöksen esitöistä ei asiaan ole kuitenkaan juurikaan saatavissa lisäselvitystä.⁴³ Jaatinen on oikeushenkilön rangaistusvastuuta koskevassa kommentaarissa katsonut, että oikeushenkilön puolesta toimimista olisi tulkittava suppeasti.⁴⁴ Lähinnä rikoksenteelijänä voitaisiin hänen mukaansa tuomita sellainen oikeushenkilön puolesta toimiva henkilö, jolla on oikeus kirjoittaa oikeushenkilön toiminimi ja tehdä itsenäisesti oikeushenkilöä suoraan velvoittavia oikeustoimia.⁴⁵ Uusi RL 5:8 on sanamuotonsa perusteella hyvin avoin, minkä vuoksi sen tarkemman sisällön määrittämiseksi tarvitaan tutkimusta.⁴⁶ Esitöissä ei ole tuotu mitään konkreettisia perusteita poiketa siitä lähtökohdasta, että yhtiön puolesta toimivalla tulisi olla tosiasiallista päätösvaltaa. Säännöstä on mahdollista ja järkevää tulkita niin, ettei tekijänä rangaista, ketä tahansa yhtiön puolesta toimivaa, siihen työsuhteessa olevaa henkilöä, vaan tämän päätöksenteolta on edellytettävä jonkinlaista itsenäisyyttä.⁴⁷ Esimerkiksi toimeksiantosopimuksessa on keskeistä se, että toimeksisaaja saa toimia itsenäisesti ja että hänellä on valinnanvaraa eri keinojen välillä tehtävänsä täyttämiseksi.⁴⁸ Jos kyse on pelkästä tehtävän teknisestä suorittamisesta ohjeiden mukaisesti, ei tämä mielestäni riitä tekijänvastuuseen, vaikka esitöissä on todettu, että puolesta toimivan henkilön muodollisen aseman ei tarvitse olla korkea. Rikoksenteelijää tulisi ensisijaisesti hakea muodollisessa vastuuasemassa olevien henkilöiden ja tosiasiallisten johtajien taholta, joiden hallinnassa lainvastaisuuksiin johta-

⁴⁰ HE 44/2002 vp s. 164–165.

⁴¹ Esimerkiksi yrityksen osakkeenomistaja ei voi edelleenkaan syyllistyä tekijänä velallisen rikokseen pelkästään osakkeiden omistuksen perusteella. Myöskään yrityksen velkojaa ei voida tuomita tekijänä. He voivat syyllistyä velallisen rikokseen vain avunantajana tai yllyttäjänä.

⁴² HE 44/2002 vp s. 164.

⁴³ HE 95/1993 vp s. 35–36.

⁴⁴ Näin myös Jaatinen s. 86 Tulkinnassa on kuitenkin otettava huomioon, että vastuun kohdentamisessa pyritään siihen, ettei vastuuta voi kiertää keinotekoisilla tai muodollisilla järjestelyillä. Tausta-ajatus on saattaa oikeat henkilöt rikosvastuuseen.

⁴⁵ Jaatinen on katsonut, että puolesta toimiminen edellyttäisi myös nimen oikeutta kirjoittaa oikeushenkilön toiminimi kirjoittamisoikeutta.

⁴⁶ Tapani 2004 s. 75: Objektiivisen teleologian ideana on selvittää, mikä olisi tulkitsijan mielestä lain järkevä tarkoitus konkreettisessa soveltamistilanteessa. Tällöin voidaan pyrkiä siihen, että lain tarkoitus selvitetään kokonaisarvostelussa, jossa otetaan huomioon järkevät yhteiskuntapoliittiset arvot ja tavoitteet sekä yleisemminkin sosiaaliset normit. Teleologisen tulkinnan rajana on säännöksen sanamuodon uloin raja.

⁴⁷ Ks. kirjanpitäjäesimerkki Lahti 1998 s. 1282.

⁴⁸ Jaatinen s. 82.

neet tapahtumainkulut tai niiden estämiset ovat yhtiössä ja jotka ovat niistä lähinnä vastuussa. Tämä ei tietenkään merkitse sitä, etteikö kaikkien toimijoiden todellinen toiminta ja toimintamahdollisuudet olisi selvitettävä konkreettisesti tapauksessa. Arvioinnissa on kiinnitettävä huomiota siihen, kuka teki relevantin seurauksen tai laiminlyönnin, kenellä on ollut tosiasiallinen määräävyysasema, miten organisaatiossa suhtauduttiin rikokseen tekemiseen, tekeekö henkilö tekonsa oikeushenkilön valtuutamina vai ei ja miten itsenäisesti henkilö toimii.⁴⁹

Tekijänä tuomitsemisen edellytyksenä on, että tehdessään rikosta oikeushenkilön puolesta rikoksentekijä toimii säännöksessä mainitussa eikä jossain muussa ominaisuudessa. Siksi on selvitettävä, missä asemassa ja ominaisuudessa rikoksentekijä on kulloinkin yhtiön organisaatiossa toiminut. Vaatimus karsii rangaistavuuden ulkopuolelle ensinnäkin sellaiset rikokset, joiden tekijä on toiminut täysin itsenäisesti ja oikeushenkilöstä riippumatta, vaikka hän olisi lain tarkoittamassa asemassa oikeushenkilön organisaatiossa. Silloin kun on kyse velallisen rikoksista, lienee kuitenkin poikkeuksellista, että toimivaltansa ylittävä henkilö olisi toiminut ilman johdon myötävaikutusta ja hyväksyntää. Säännöksen soveltamisen kannalta voi olla ongelmallista, että aina on mahdollista väittää, että henkilölle oli annettu tehtäväksi jokin rikollinen teko tai että tämän oli vähintään annettu ymmärtää, että teko hyväksytään johdon puolesta.⁵⁰ Jos puolesta toimimisen tavoille ei aseteta mitään reunaehtoja, tekijänä on mahdollista tuomita hyvin suuri joukko.

Mitä edellä selostettu merkitsee tilintarkastajan ja kirjanpitäjän vastuun kannalta käytännössä? Perinteisten oppien mukaan tilintarkastajaa tai kirjanpitäjää ei aikaisemmin tuomittu tekijänä, vaikka hänen tosiasiallinen osuutensa rikokseen olisi vastannut tekijänkumppanuutta.⁵¹ Nyt yhtiön puolesta toimiva tilintarkastaja tai kirjanpitäjä on mahdollista tuomita tekijänä velallisen rikoksesta. Tämä merkitsee vastuun laajentumista ja soveltamiskäytännön muutosta. Tilintarkastaja voi joutua tekijänvastuuseen oikeushenkilön lakimääräiseen toimitukseen kuuluvana. Huomattavaa on, että yhtiössä saattaa olla myös sisäisiä tarkastajia, jotka ovat yhtiön omia toimihenkilöitä.⁵² Viimeksi mainituilla ei ole lakimääräiseen toimitukseen verrattavaa asemaa. Tilintarkastajalla tarkoitetaan lakisääteistä tilintarkastusta suorittavaa henkilöä. Esimerkiksi lakiin perustuvien tehtävien lisäksi tilintarkastajia käytetään myös yleisesti apuna taloushallinnon suunnittelussa, kuten verotukseen tai yritysjärjestelyihin liittyen. Jos tilintarkastaja toimii muussa kuin yhtiön tilintarkastajan tehtävään kuuluvassa roolissa, voitaneen ajatella, että hänen tuomitsemisensa tekijänä ei tule kysymykseen. Tällöin on

⁴⁹ Ks. kootusti Tapani 2001 s. 173 ja 159: Oikeuskirjallisuudessa on esitetty erilaisia kannanottoja siitä, tulisiko vastuun kohdentamisessa painottaa todellisia valta- ja vastuusuhteita vai muodollista vastuuasemaa siihen liittyvine toimintavelvollisuuksineen. Mielestäni rikoksentekijää tulisi lähtökohtaisesti hakea muodollisessa vastuuasemassa olevien henkilöiden taholta. Tämän lisäksi olisi selvitettävä myös edustajien todellinen toiminta ja toimintamahdollisuudet, jotta myös tosiasiallista päätösvaltaa käyttävät toimijat saadaan vastuuseen.

⁵⁰ Ks. sallimiseen liittyvästä problematiikasta Jaatinen alk. s. 93.

⁵¹ Nuutila s. 1256.

⁵² Kyläkallio s. 782.

kuitenkin tarkasteltava onko tilitarkastaja toiminut yhtiössä sitten muussa asemassa tai suhteessa, joka toteuttaa lain perusteluissa mainitut puolesta toimimisen kriteerit.

Kirjanpitäjän vastuu voi taas perustua siihen, että hän on velallisen palveluksessa tai toimii toimeksiannon perusteella. Jos suhde oikeushenkilöön perustuu toimeksiantoon, kirjanpitäjä pysyy muodollisesti itsenäisenä eikä kuulu oikeushenkilön organisaatioon. Toimeksiannon saaneessa kirjanpito- ja tilitoimistossa rikoksentekijöinä tulevat kysymykseen yhteisön toiminnasta vastaavat henkilöt.⁵³ Toimeksiannon saajan palveluksessa oleva epäitsenäisessä asemassa oleva kirjanpitäjä ei voi siten syyllistyä velallisen rikokseen tekijänä. Velallisen palveluksessa olevan kirjanpitäjän asemasta ja tehtävistä riippuu, voidaanko hänet tuomita tekijänä. Käytännössä asema lienee useimmiten kuitenkin avunantajaan verrattava. Kirjanpitäjän osalta on tapauskohtaisesti arvioitava, sisältyykö tehtävien hoitamiseen itsenäistä päätösvaltaa tai oikeus edustaa oikeushenkilöä. Silloin, kun kirjanpito ja tilinpäätöksen laatiminen on annettu ulkopuolisen tehtäväksi, arvioinnin lähtökohtana on luonnollisesti toimeksiantosopimus, joka osoittaa toimeksiannon saajan tehtävät ja toimivaltuudet.⁵⁴ Toimeksiantona on pidettävä myös sopimusta kertaluonteisena toimenpiteenä rikollisen teon tekemisen. Esimerkiksi toimitusjohtaja saattaa antaa kirjanpitäjän tehtäväksi väärentää asiakirjoja, joita käytetään velallisen epärehellisyuden tekemiseen. Jos kirjanpitäjä ei ole ollut suunnittelemassa tekoa, kirjanpitäjän rooli jää varmasti avustavaksi.⁵⁵ Riippuen siitä saako yllytys aikaan tekopäätöksen vai vahvistaako yllytys vain jo aiemmin tehtyä rikospäätöstä, kirjanpitäjä tuomitaan yllytyksestä tai avunannosta velallisen rikokseen.⁵⁶ Toimitusjohtaja voi syyllistyä välillisenä tekijänä velallisen rikokseen.⁵⁷ Jos toimitusjohtaja erehdyttää yhtiön kirjanpitäjän tekemään virheellisiä merkintöjä kirjanpitoon, kirjanpitäjää ei tuomita tahallisuuden puuttumisen vuoksi velallisen rikoksesta tai kirjanpitorikoksesta. Toimitusjohtaja on velallisen rikoksen tekijä ja kirjanpitäjä voi syyllistyä ainoastaan tuottamukselliseen kirjanpitorikokseen tai rikkomukseen, jos hänen syykseen jää törkeä huolimattomuus.⁵⁸ Pelkkä suoritusportaan henkilö ei voi yleensä joutua edes avunantajavastuuseen oikeushenkilön puolesta tehdystä rikoksesta, jos hän on toiminut saamiensa ohjeidensa ja määräysten mukaisesti, kuten esimerkiksi yhtiön tilitapahtumia mekaanisesti kirjaava toimistos sihteeri.⁵⁹

⁵³ Lehtonen s. 125 Vastaavalla tavalla kuin kirjanpitorikoksessa voidaan lähteä siitä, että tekijän asema toimeksiannon saaneessa kirjanpitotoimistossa edellyttää selvää itsenäistä asemaa toimia velallisen puolesta tätä koskevien vaikutuksien.

⁵⁴ Toimeksiantojen laajuus vaihtelee. Kirjanpidon tai tilinpäätöksen laatimisen lisäksi toimeksianto saattaa sisältää esimerkiksi yhtiön taloushallinnon ja verovelvollisuuksien hoitamista tai asiakirjojen laatimista.

⁵⁵ HE 44/2002 vp s. 152–153, 157.

⁵⁶ HE 44/2002 vp s. 154–156.

⁵⁷ HE 44/2002 vp s. 153–154: Välillisessä tekemisessä tekijä vastuu kohtaa sitä, joka tekee rikoksen toista välikappaleena käyttäen. Välitön tekijä vapautuu usein vastuusta esimerkiksi tahallisuuden puuttumisen vuoksi tai muusta rikosoikeudellisen vastuun edellytyksiin liittyvästä syystä.

⁵⁸ Nuutila s. 1257.

⁵⁹ Nuutila s. 1257. Vrt. Lehtonen s. 124.

Siinä tapauksessa, että kirjanpitäjällä ei ole ollut toimivaltaa tekoonsa, tekijävastuu edellyttää, että oikeushenkilön johto on omalla menettelyllään antanut kirjanpitäjän ymmärtää, että tämän teko tullaan hyväksymään. Viime kädessä kysymys on tietysti näytöstä. Puolesta toimimista koskeva edellytys sulkee pois ne tapaukset, joissa oma työntekijä tai toimeksiantosopimuksen perusteella työtään tekevä ulkopuolinen toimii oma-aloitteisesti ja ilman hyväksyntää oikeushenkilön hyväksi esimerkiksi väärentämällä kirjanpitoa. Kirjanpitäjä ja tilintarkastaja voivat myös syyllistyä aivan normaalisti oikeushenkilöön itseensä kohdistuneeseen varkausrikokseen.

Tilintarkastajan päätehtävänä yhtiössä on arvioida tilinpäätöksen lainmukaisuutta tilintarkastuskertomuksessa.⁶⁰ Tämän lisäksi hänelle kuuluu tiettyjä tehtäviä osakeyhtiölain ja muiden säännösten perusteella.⁶¹ Tilintarkastajan lakiin perustuvaa tehtävää voitaneen luonnehtia valvovaksi. Tilintarkastaja ei siis varsinaisesti käytä päätösvaltaa yhtiössä. Kirjanpitäjä päättää varsin usein itsenäisesti kirjanpitoon ja tilinpäätökseen liittyvistä asioista tai sallii tietyn tyyppisiä kirjauksia. Kirjanpitäjät myös neuvovat usein. Jos tilintarkastaja havaitsee, että johtoon kuuluva henkilö on syyllistynyt tekkoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus, taikka muuhun yhteisöä koskevien säännösten vastaiseen toimintaan, tilintarkastajan on muistutettava siitä tilintarkastuskertomuksessa. Jos rikos ei ole täyttynyt, tilintarkastaja saattaa laiminlyömillään edistää velallisen rikoksen onnistumista. Jos tilintarkastaja on tämän lisäksi esimerkiksi osallistunut velallisen rikoksen suunnitteluun, neuvonut tilikauden aikana tai tilinpäätöstä laadittaessa kirjanpidon ja tilinpäätöksen laatimiseen liittyvistä kysymyksistä, sopinut tilintarkastuskertomuksen sisällöstä johdon kanssa tai laiminlyönyt tehdä sen kunnolla, tilintarkastaja voi syyllistyä tekijänäkin velallisen rikokseen.

RL 5:8 osoittaa vain sen, ketkä voivat tulla tekijöinä kysymykseen velallisen rikoksissa. Sen sijaan säännös jättää avoimeksi, miten vastuu kohdennetaan siinä lueteltujen toimijoiden kesken. Esitöiden mukaan vastuun kohdentaminen organisaation sisällä ratkaistaan yleisten periaatteiden mukaan tapauksen olosuhteet huomioon ottaen.⁶² Arvioinnissa on otettava huomioon asianomaista oikeushenkilön toimintaa, velvollisuuksia ja tehtävänjakoa sääntelevät lain säännökset ja yhteisön sisällä annetut päätökset, määräykset ja ohjeet.⁶³ Sen lisäksi voidaan antaa merkitystä liikealalla vallitseville tapanormeille. Organisaation sisäisellä tehtävien jaolla on merkitystä edusta-

⁶⁰ Tilintarkastuslain 9 §:n nojalla tilintarkastajan lakiin perustuvana tehtävänä on toimittaa tilintarkastus, joka sisältää tilikauden kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon tarkastuksen.

⁶¹ Kyläkallio s. 810–814. Yhtiökokous voi myös antamalla ohjeita laajentaa tilintarkastajan tehtävän käsittämään sellaistaakin, mikä normaalisti ei kuulu siihen, kuitenkin edellyttäen, ettei tällöin mennä tilintarkastuksen rajojen ulkopuolelle

⁶² HE 44/2002 vp s. 164.

⁶³ HE 95/1993 vp s. 9. Vastuun jakautumiseen vaikuttavat merkittäväällä tavalla yhteisön sisällä annetut erilaiset ohjeet, määräykset, työ- tai vastaaviin sopimuksiin liittyvät tehtävämääritykset, toimenkuvat ja muut vastaavat seikat. Tärkeää on myös se, millaiset tosiasialliset mahdollisuudet kullakin yhteisön puolesta toimivalla henkilöllä on ollut vaikuttaa rikoksen estämiseen. Valvonnan laatu ja laajuus voi vaihdella eri tilanteissa ja huomioon on otettava myös yhtiön koko toiminta ja laajuus.

jien rikosoikeudelliseen vastuuseen.⁶⁴ Vastuuta kohdennettaessa on kiinnitettävä huomiota asianomaisen yksilön asema, hänen tehtäviensä ja toimivaltuuksien laatu ja laajuus sekä muutenkin hänen osuutensa lainvastaisen tilan synty ja jatkumiseen.⁶⁵ Vastuu voi sulkeutua pois tahallisuuden puuttumisen vuoksi.⁶⁶ Jos henkilö ei ole tiennyt rikoksesta tai ei ole ollut päättämässä siitä, hän ei yleensä joudu vastuuseen. Vastuuseen ei myöskään aseteta henkilöä, joka aktiivisesti pyrkii korjaamaan yrityksen toiminnassa havaitseman virheen.⁶⁷ Vastuuta velallisen rikoksesta ei myöskään ole, jollei henkilöllä ole ollut edes mahdollisuutta osallistua yhtiön päätöksentekoon.⁶⁸

Verorikokset

Verorikoksissa tekijäpiiriä ei ole rajattu. Tekijä voi periaatteessa olla kuka tahansa. RL 5:8 ei vaikuta suoranaisesti verorikosten tulkintaan.⁶⁹ Veropetosrikosten on aikaisemmin tulkittu olevan erikoisrikoksia.⁷⁰ Nykyisin vakiintuneena kantana voidaan pitää sitä, että verorikokset eivät ole erikoisrikoksia.⁷¹ Korkeimman oikeuden ratkaisussa KKO 2005:144 on nimenomaisesti todettu, että veropetoksen tekijän asemaa ei ole rajoitettu tietyssä muodollisessa asemassa olevaan henkilöön, vaan tekijän asemaa arvioidaan henkilön tosiasiallisen toiminnan perusteella.⁷² Ratkaisussa KKO 2001:87 katsottiin verorikkomuksen osalta vastaavasti, ettei se ole erikoisrikos. Tekijänä voi-

⁶⁴ Nuutila s. 1256: Jos toimitusjohtaja on huolellisesti valittu, hänellä on riittävä koulutus ja kokemus ja jos hallitus on valvonut riittävästi, voidaan vastuun delegointia pitää myös rikosoikeudellisesti pätevänä. Jos hallitus ei ole tietoinen toimitusjohtajan teoista, toimitusjohtaja vastaa yksin teoistaan.

⁶⁵ Vastaavasti RL 47:7 ja 48:7.

⁶⁶ HE 44/2002 vp s. 69: Rangaistusvastuun edellytyksenä on, että teko on tahallinen. Tahallisuuden asettama tietoisuus vaatimus ja syyllisyysperiaatteen edellyttämä mahdollisuus toimia toisin rajaavat rangaistavuutta.

⁶⁷ Nuutila s. 1255 ja Mäkelä s. 209: Esimerkiksi toimintaan osallistumattomilta nimellisiltä johtajilta ja hallituksen varajäseniltä saattaa puuttua tahallisuuden asettama tietoisuusvaatimus. Koponen s. 268–281: Koponen on katsonut, että pesäluettelon ja kaupparekisteriin annettavan vakuutuksen kaltaisen yksilöidyn tiedon osalta voidaan noudattaa tiukempaa selontotovelvollisuutta esimerkiksi silloin, kun yhtiöiden muodollisina edustajina käytetään henkilöitä, joilla tosiasiallisesti ei juuri lainkaan ole tietoa yhtiön asioista. Jos tällainen bulvaani ei pyri lainkaan tarkistamaan tietojen oikeellisuutta, hänen voidaan katsoa hyväksyvästi ainakin välinpitämättömästi mahdollisuuteen, että tiedot ovat vääriä. Tämän lisäksi Koposen mielestä tulisi totaalisen passiivisuuden ja välinpitämättömyyden johtaa myös rangaistusvastuuseen. Muutoin erilaiset bulvaanit ja muodolliset vastuuhenkilöt voivat välttää vastuun pysyttelemällä tarkoituksellisesti tietämättöminä.

⁶⁸ HE 95/1993 vp s. 5 ja 8–9 on käsitelty jonkin verran myös yksilövastuun periaatteita ja korostetaan mm., että vastuun tulisi määräytyä yksilön tosiasiallisten vaikutusmahdollisuuksien mukaan.

⁶⁹ HE 44/2002 vp s. 162 RL 5:8:ä voidaan kyllä käyttää avointen tunnusmerkistöjen tulkinnassa tukena.

⁷⁰ HE 44/2002 vp s. 160–161. Perusteluissa on todettu, että tunnusmerkit eivät varsinaisesti rajaa vastuusubjekteja, mutta käytännössä tekijänä tulee kysymykseen verovelvollinen ja ennakonpidätyksen laiminlyönyt palkanmaksaja. Oikeuskäytännössä veropetossäännöstä on tulkittu niin, että yhtiötä tosiasiallisesti johtava ulkopuolinen voi olla vain joko avunantaja- tai yllyttävävastuussa, vaikka veroilmoituksen allekirjoittanut olisi ollut yhtiön asioihin perehtymätön. Selvissä bulvaanitapauksissa on kuitenkin yhtiötä tosiasiallisesti johtaneen katsottu toimivan välillisenä tekijänä.

⁷¹ Oikeuskirjallisuudesta Sahavirta s. 173, Nuutila 2002 s. 1016, Frände ym. s. 525 ja oikeuskäytäntöä KKO 1990:133, KKO 2001:87 ja KKO 2005:144. Vrt. KKO 1988:93 ja KKO 1990:32.

⁷² Tapauksessa uskottu mies tuomittiin tekijänä. Vrt. KKO 1990:32 ja 1988:93.

tiin tuomita muodollista asemaa vailla ollut henkilö, kun hänellä oli tosiasiallisesti ollut yhtiössä sellainen asema ja päätösvalta, että hän oli vastuussa oma-aloitteisesti tilitettävien verojen ja maksujen suorittamisesta. Korkein katsoi, että osakeyhtiölain säännösten lisäksi tekijä voi määräytyä yhtiön sisäisen organisaation tai tosiasiallisten olosuhteiden perusteella. Rikosvastuun kohdentaminen verorikkomuksessa edellyttää tällöin kuitenkin sitä, että tekijällä on ollut itsenäinen taloudellinen päätösvalta yhtiössä ja mahdollisuus määrätä yhtiön varojen käytöstä tähän tarkoitukseen. Perusteluissa on tuotu esiin se seikka, että myös organisaatiossa ylemmällä tasolla oleva saattaa olla vastuussa verojen ja maksujen maksamatta jättämisestä, jos se ei ole valvonut, että maksusuorituksista alemmalla tasolla huolehditaan.

Tekijä voi olla verovelvollinen tai verovelvollisen puolesta tosiasiallisesti toiminut. Tekijänvastuu edellyttää mahdollisuutta vaikuttaa veroviranomaiselle annettaviin tietoihin sekä tosiasiallista vaikuttamista niihin. Muiden tekoon osallisten toiminta arvioidaan yleisten osallisuusoppien mukaan.⁷³ Väärän tiedon antamisesta ovat tekijänvastuussa ne oikeushenkilön puolesta toimineet henkilöt, jotka ovat päättäneet tehtäviensä ja toimivaltansa puitteissa väärän tiedon antamisesta. Ensisijaisesti kyseeseen tulevat toimitusjohtaja ja hallituksen jäsenet. Veropetokseen syyllistyminen ei edellytä veroilmoituksen allekirjoittamista.⁷⁴ Jos väärään kirjanpitoon perustuvan veroilmoituksen antaja ei tiedä virheellisyyksistä eikä hän ole laiminlyönyt selonottovelvollisuuttaan, vastuussa ovat ne, jotka ovat päättäneet viedä kirjanpitoon vääriä tietoja. Se, että kirjanpidon virheellisyyksistä vastannut henkilö on eronnut toimitusjohtajan toimesta ja hallituksen jäsenyydestä veroilmoituksen antamisen ajaksi, ei estä hänen tuomitsemistaan tekijänä (KKO 1990:133).⁷⁵

Vaikka Nuutila korostaa sitä, että verorikokset eivät ole erikoisrikoksia, hänen mukaansa kuitenkin käytännössä muut kuin verovelvollisen edustajat tuomitaan yleensä vain avunannosta, koska yhtiö- ja verolainsäädännössä erilaiset ilmoitusvelvollisuudet on sidottu henkilön asemaan yhteisössä.⁷⁶ Verovelvollinen käyttää verosuunnittelussa apuna usein kirjanpito- ja tilitoimistoja, verokonsultteja ja tilintarkastajia. Tilintarkastajan ja kirjanpitäjän rooli on verorikoksissa useimmiten avustava tai yllytykseen verrattava.⁷⁷ Jos kirjanpitäjä tahallaan avustaa verovelvollista, hänet tuomitaan avun-

⁷³ Sahavirta s. 173. Tällainen vaikuttaminen voi ilmetä veroilmoituksen allekirjoittamisena, vääränsisältöisten tositteiden toimittamisena kirjanpitoon, puutteellisen kirjanpitoaineiston toimittamisena verotarkastajalle tai osallistumisena toisen suunnitelmaan ja toteuttamaan verollisen liiketoimintaan tietoisena siitä, että toiminta perustuu veronvälttämiseen ilmoitusvelvollisuus laiminlyömyllä.

⁷⁴ Nuutila 2002.

⁷⁵ Vrt. KKO 1989:9: Tapauksessa yhtiö oli antanut väärään kirjanpitoon perustuvan veroilmoituksen. A oli yhtiön hallituksen jäsenenä määräävästi vaikuttanut yhtiön asioiden hoitamiseen ja myös ollut tietoinen siitä, että kirjanpitoon tehtiin vääriä merkintöjä. Kun A oli eronnut hallituksesta ennen kuin veroilmoitus oli annettu, hän ei ollut syyllistynyt veropetokseen tekijänä, vaan hänet tuomittiin avunannosta veropetokseen.

⁷⁶ Nuutila 2002.

⁷⁷ Helsingin hovioikeus 30.11.2005 nro 3915: Eräissä yhtiöissä kirjanpitäjänäkin toiminut A tuomittiin useista avunannoista törkeisiin petoksiin, rekisterimerkintärikoksista, avunannosta kirjanpitorikokseen, avunannoista törkeisiin veropetoksiin ja kirjanpitorikoksiin. Kirjanpitäjä oli ollut varsinkin aktiivisesti mukana eräänlaisessa kuittikaupassa ja osakkeiden kauppahintojen keinotekoisesta nostamisesta.

annosta veropetokseen. Kirjanpitäjä voi edistää verovelvollisen veropetosta esimerkiksi jättämällä lähettämättä veroviranomaiselle tiettyjä tarkistetietoja.⁷⁸ Kirjanpitäjä syyllistyy laiminlyönnillään avunantoon veropetokseen. Silloin, kun teko suunnitellaan yhdessä, kirjanpitäjä laatii tilinpäätösmateriaalin ja verovelvollinen allekirjoittaa asiakirjat, kyse voi olla tekijänkumppanuudesta. Jos verovelvollinen on tarkoituksellisesti antanut virheellistä tositemateriaalia kirjanpitäjän tietämättä tai muuten erehdyttänyt kirjanpitäjää, kirjanpitäjää ei tahallisuuden puuttumisen vuoksi tuomita veropetoksesta. Mikäli kirjanpitäjä syyllistyy päämiehensä puolesta oma-aloitteisesti veropetokseen, verovelvolliselta saattaa puuttua tahallisuus ja verovelvollinen on vastuusta vapaa. Lähtökohta kuitenkin on, että verovelvollinen vastaa avustajansa tekemistä virheistä. Verovelvollisen on yleensä tarkistettava kirjanpitäjän työn oikeellisuus ennen veroilmoituksen allekirjoittamista. Joissakin tapauksissa verovelvollisella saattaa olla perusteltu aihe luottaa kirjanpitäjän työn oikeellisuuteen. Tämä edellyttää kuitenkin, että kirjanpitäjä on ammatillisesti pätevä, hänet on valittu huolellisesti ja häntä on ohjattu ja valvottu riittävästi.⁷⁹

Koponen on korostanut sitä, että kirjanpidon tiedoista johdetun veroilmoituksen antajalla on velvollisuus varmistua antamistaan tiedoista, mutta yksittäisen virheen osalta tekijällä tulee olla yksilöity syy epäillä tietojen oikeellisuutta, jotta tahallisuus voisi perustua selonottovelvollisuuteen. Selonottovelvollisuuden laajuus riippuu kuitenkin tapauskohtaisista olosuhteista.⁸⁰

Rovaniemen hovioikeuden ratkaisussa 31.5.2001 nro 314 kysymys oli ensinnäkin ammatinharjoittaja A:n vastuusta hänen puolisonsa B:n laadittua hyvin itsenäisesti A:n kirjanpidon ja veroilmoitukset. Perustelujen mukaan A:n uskottua kirjanpitotehtävien hoitamisen B:lle A:lla oli ollut velvollisuus valvoa kirjanpidon asianmukaisuutta. A:n rikosoikeudellinen vastuu siitä, että kirjanpito ja tilinpäätökset ovat kokonaan jääneet laatimatta ko. vuosilta ja että kirjanpitoaineisto on hävinnyt, perustui siihen, ettei A ollut lainkaan valvontavelvollisuuttaan täyttänyt. A:n oli täytynyt ymmärtää ja ottaa lukuun se mahdollisuus, että hänen ammatinharjoittamiseensa liittyvä kirjanpito on hoidettu kirjanpitolain säännösten vastaisesti tai jätetty täysin hoitamatta. A:n on katsottava suhtautuneen tähän mahdollisuuteen täysin välinpitämättömästi. A:n menettelyä on pidettävä tahallisenä. Törkeän veropetoksen osalta katsottiin, että veropetos-rikoksen tunnusmerkistön mukaan väärän tiedon antamisesta on tekijä-vastuussa se, jonka tehtävänä on päättää tiedon antamisesta. Tässä tapauksessa se oli liikkeenharjoittaja itse. Ilmoittamatta jätettyjen tulojen ja aiheettomasti vähennettyjen kulujen huomattavan suuri määrä huomioon ottaen A:n on täytynyt olla tietoinen verottajalle annettavien tietojen virheellisyydestä tai ainakin hänen on katsottava suhtautuneen väärin tietojen antamiseen hyväksyvästi tai välinpitämättömästi. Kysymys oli myös puoliso B:n vastuusta. B:n katsottiin toimeksiantoon rinnastettavalla

⁷⁸ Frände s. 289–290.

⁷⁹ Nuutila 2002.

⁸⁰ Koponen 2002 s. 277.

sopimuksella sitoutuneen huolehtimaan kirjanpidosta ja tilinpäätösten laatimisesta, mitkä tehtävät hän oli kokonaan laiminlyönyt vuosina 1996–1998. Lisäksi B oli laiminlyönyt huolehtia kirjanpitoaineiston asianmukaisesta säilyttämisestä, vaikka myös tämä oli kuulunut hänen tehtäviinsä. Törkeän veropetoksen osalta todettiin, että A oli sallinut B:n huolehtia veroilmoitusten laatimisesta varsin itsenäisesti. B oli pääsääntöisesti keksinyt ilmoitusten sisällön. B oli huolehtinut A:n kirjanpidosta varsin pitkän ajan. B ei ollut esittänyt väitettä, että kirjanpitositeaineisto ei olisi ollut hänen käytettävissään ilmoitusten laatimisen yhteydessä. Mainitut seikat huomioiden B:n katsottiin itse suunnitelleen ja laatineen A:n puolesta vääräksi tietämänsä veroilmoitukset ja kuu-kausi-ilmoitukset. B oli menettelyllään syyllistynyt veropetosrikokseen tekijänkumppanina.

Helsingin hovioikeuden 10.4.2003 antamassa tuomiossa nro 1069 oli kysymys jäljempänä selostettavan kirjanpitorikoksen lisäksi myös avunannosta verorikkomukseen.⁸¹ Tapauksessa kirjanpitäjän toimeksianto oli ollut normaalia laajempi. Syyte avunannosta veropetokseen arvonlisäverojen ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnin perusteella hylättiin, koska rangaistavaa päätekoa ei ollut. Koska kirjanpitäjä ei ollut tosiasiallinen johtaja, myös syyte verorikkomuksesta tekijänkumppanina hylättiin. Käräjäoikeus katsoi selvitetyn, että kirjanpitäjä oli ollut toimeksiantonsa perusteella velvollinen huolehtimaan syytteessä mainittujen verojen maksamisesta tililtä. Kirjanpitäjä ei ollut voinut maksaa maksuja, koska yhtiön edustaja ei ollut osoittanut varoja maksuun. Kun kirjanpitäjä oli kuitenkin tietoisena maksujen laiminlyönnestä laskuttanut ja nostanut toimenpidepalkkioina 119.000 markkaa itselleen, käräjäoikeus katsoi kirjanpitäjän menettelyllään edistäneen A:n ja B:n verorikkomusta. Enemmistö hyväksyi käräjäoikeuden perustelut. Kun palkkio ei ollut näytetty olevan kohtuuttoman suuri toimeksiantoon nähden, katsoisin samoin kuin vähemmistöön jäänyt jäsen, ettei kirjanpitäjä ollut tällä menettelyllään edistänyt verorikkomusta. Kirjanpitäjä on perustellusti voinut lähteä siitä, että palkkion suorittaminen on ehto toimeksiannon jatkumiselle ja sen liittyvien velvollisuuksien suorittamiselle. Vähemmistöön jäänyt jäsen korosti myös sitä, että pelkkä tietoisuus siitä, että A ja B todennäköisesti syyllistyisivät verorikkomukseen, ei tuota kirjanpitäjälle osallisuusvastuuta, koska hänellä ei asemassaan ole ollut velvollisuutta eikä edes mahdollisuutta estää A:n ja B:n verorikkomusta. Enemmistö katsoi kirjanpitäjän edistäneen tekoa myös siten, että kirjanpitäjä oli pitäytymällä omaksumassaan kirjauskäytännössä mahdollistanut A:n ja B:n jatkuvan varojen laitoman rahojen nostamisen. A:n ja B:n yksittäiset rahanostot oli kirjattu yhtiön saatavaksi osakkailta. Nostojen jatkuessa yhtiön kirjanpitäjän olisi toimeksiantonsa laajuuden ja yhtiön taloudellisen tilanteen tietäen pitänyt selvittää nostojen luonne ja takaisin-

⁸¹ Ilmeisesti syytteen tulkinnanvaraisuus on johtanut siihen, että käräjäoikeus ja hovioikeus eivät ole lausuneet kaikista niistä seikoista, joiden syyttäjä on esittänyt sisältyneen teonkuvaukseen. Kummasakaan oikeusasteessa ei otettu kantaa siihen, oliko kirjanpitäjä laiminlyömällä antaa arvonlisäverojen valvontailmoitukset edistänyt A:n ja B:n tilitysvetollisuuden laiminlyöntiä. Huomattavaa on, että ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönti tulee arvioitavaksi passiivisena veropetoksena ja maksuvelvollisuuden laiminlyönti verorikkomuksena.

maksutarkoitus ja oikaista kirjanpito vastaamaan nostojen todellista luonnetta. Avunantoa voi olla sinänsä kaikkalainen myötävaikuttaminen, mutta edellytyksenä on, että avunanto on todella edistänyt verorikkomusta. Onko näin ollut tässä tapauksessa, jää epäselväksi perustelujen valossa. Nimittäin vähemmistöön jääneen jäsenen perusteluista ilmenee, ettei kirjanpitäjä ollut voinut vaikuttaa siihen, että A ja B olivat suorittaneet maksut itselleen, ja että kirjanpitäjä oli saanut suorittaa tileiltä vain sellaiset maksut, joihin hän oli saanut luvan tai määräyksen. Yleisesti todettakoon, että syyttäjä vetosi vasta hovioikeudessa syytteensä tueksi siihen, että kirjanpitäjä oli tietoisena A:n ja B:n kohtuuttomista ja laittomista rahanostoista salannut ne kirjanpitäjänä ja siten toiminnallaan rohkaissut ja edistänyt A:n ja B:n tekoa. Syytteen teonkuvaukseen käräjäoikeudessa ei edes laajentavalla tulkinnalla pysty sisällyttämään edellä kuvattua menettelyä.

Kirjanpitäjän vastuun rajanvedon kannalta on mielenkiintoinen Helsingin hovioikeuden tuomio 30.3.2001 nro 818. Käräjäoikeus ja hovioikeus hylkäsivät kirjanpitäjään kohdistuneet syytteet avunannoista kirjanpitorikoksiin ja veropetoksiin. Kirjanpito oli uskottu ulkopuolisen kirjanpitäjän tehtäväksi, joka oli myös laatinut veroilmoitukset. Veropetokset ja kirjanpitorikokset olivat liittyneet pankkitytäryhtiöiden tulojen verottamiseen sen jälkeen, kun yhtiöiden varat oli siirretty ulkomaille tosiasiallista määräysvaltaa käyttäneiden hyväksi. Kirjanpitoon tehdyt väärät ja harhaanjohtavat merkinnät olivat perustuneet todellisten omistajien luottomiehen välityksellä antamiin ohjeisiin ja määräyksiin. Kirjanpitäjä oli laatinut yhtiöiden veroilmoitukset tilinpäätöksestä ilmenevin väärin tiedoin. Hovioikeuden perustelujen nojalla olisi voinut perustellusti päätyä toisenlaiseenkin ratkaisuun kirjanpitäjän tahallisuuden osalta, koska hän ei ole voinut olla havaitsematta, että yhtiöissä tehdyt omistus- ja hallintojärjestelyt eivät olleet todellisia ja että ohjeet olivat tosiasiasa peräisin todellista määräysvaltaa käyttäviltä henkilöiltä.⁸² Kirjanpitäjän on alan ammattilaisena ja pankkitytäryhtiöt entuudestaan tunteneena täytynyt edellä kerrotuissa olosuhteissa pitää varsin todennäköisenä, että kirjanpitoon tehdyt puutteellisten tietojen perusteella tehdyt kirjaukset ovat olleet tosiasioita vastaamattomia ja että ne liittyvät lainvastaiseen menettelyyn. Lisäksi hänen on täytynyt käsittää, mikä niiden merkitys verotuksen kannalta on ollut.

⁸² D oli toiminut toimeksiantoon perustuen ulkopuolisena kirjanpitäjänä A:n ja B:n yhtiöissä vuodesta 1991 lukien D oli tehnyt pankkitytäryhtiöiden kirjanpidot ja tilinpäätökset ja laatinut veroilmoitukset. Kesällä 1993 väitetyksi tehdyistä osakekaupoista huolimatta yhtiöiden omistus ei ollut siirtynyt ulkopuoliselle taholle, vaan ne olivat jääneet A:n ja B:n tosiasialliseen määräysvaltaan ja A ja B olivat tosiasiallisia omistajia. Järjestelyn taustalla oli ollut pankkityttärien varojen siirto A:n ja B:n hyväksi ulkomaille. Yhtiöihin asetetulla toimitusjohtajalla tai hallituksella ei ollut tosiasiallista määräysvaltaa ja heidät oli asetettu A:n ja B:n toiminnan salaamiseksi. Toimitusjohtaja oli toiminut A:n ja B:n välikätenä ja C:n välittämien ohjeiden mukaisesti. Myös D:n kirjanpitoon tekemät väärät ja harhaanjohtavat merkinnät olivat perustuneet C:n D:lle antamiin määräyksiin ja ohjeisiin. C oli ollut puolestaan A:n ja B:n luottohenkilö ja yhteistyökumppani. Yhtiön tilintarkastaja oli eronnut tehtävästään marraskuussa 1993 epäselvyyksien vuoksi. C oli keväällä 2004 antanut ohjeita pankkityttärien tilinpäätösten laatimiseen ja pyytänyt selvityksiä. C oli antanut ohjeen myös pankkityttärien omistamiksi väitettyjen Sunstonen osakkeita koskevan arvonalennuksen tekemisestä pankkityttärien kirjanpidossa. Selvittämättömillä arvonalennusvähenneillä oli huomattavasti pienennetty yhtiöiden tulosta.

Kirjanpitorikosten tekijät

Kirjanpitorikokset ovat niin kutsuttuja erikoisrikoksia. Kirjanpitorikokseen voi tekijänä syyllistyä vain kirjanpitovelvollinen, tämän edustaja, kirjanpitovelvollisessa oikeushenkilössä tosiasiallista määräysvaltaa käyttävä tai se, jonka tehtäväksi kirjanpito on toimeksiannolla uskottu. Vuoden 2003 uudistuksessa kirjanpitorikoksen (RL 31:9 ja 10) tunnusmerkistöä täsmennettiin lisäämällä tekijäpiiriin oikeuskäytäntöä vastaavasti oikeushenkilössä tosiasiallisesti määräysvaltaa käyttävä.⁸³ Lisäyksestä huolimatta kirjanpitorikokselle jää rajatumpi tekijäpiiri kuin velallisen rikoksissa on.⁸⁴

Kirjanpitorikoksen tekijä on lähtökohtaisesti sidottu kirjanpitolain mukaiseen kirjanpitovelvollisuuteen. Kirjanpitovelvollisuus on jokaisella liike- ja ammatinharjoittajalla. Kun liike- tai ammattitoimintaa harjoittava kirjanpitovelvollinen on luonnollinen henkilö, lähtökohta on, että rikosoikeudellinen vastuu kohdistuu häneen.⁸⁵ Silloin, kun kirjanpitovelvollisena on oikeushenkilö, vastuu kohdistuu niihin kirjanpitovelvollisen edustajana toimiviin henkilöihin, joiden velvollisuutena on organisaation sisällä huolehtia kirjanpidosta tai sen valvonnasta.⁸⁶ Kirjanpidosta vastaavat osakeyhtiössä ensisijaisesti toimitusjohtaja ja hallitus. Hallituksella on yleinen valvontavastuu ja toimitusjohtajan on puolestaan huolehdittava kirjanpidon yksityiskohtaisesta järjestämisestä ja valvonnasta.⁸⁷ Korkeimman oikeuden ratkaisu KKO 2001:85 osoittaa, että toimitusjohtaja ja hallituksen jäsenet eivät voivat keskinäisin sopimuksin siirtää valvontavastuutaan kokonaan pois. Tehtävien jakamisella ja delegoinnilla voi tietyn edellytyksin olla merkitystä vastuuta arvioitaessa, mutta nämä eivät pääsääntöisesti vapauta kokonaan valvontavastuusta.⁸⁸

⁸³ HE 53/2002 vp s. 26 ja 32: Muutoksen johtaneissa esitöissä on todettu, kirjanpitorikoksen sanamuoto ei nykyisellään sisällytä oikeushenkilössä tosiasiallista päätösvaltaa käyttäviä tahoja tekijäpiiriin kuuluviksi, vaikka nämä käytännössä on rinnastettu kirjanpitovelvollisen edustajiin. Mahdollisten kirjanpitorikokseen syyllistyneiden tekijöiden luetteloon lisättäisiin oikeushenkilössä tosiasiallista päätösvaltaa käyttävät henkilöt. Tällaiset tahot on myös esimerkiksi oikeushenkilön rangaistusvastuuta koskevassa säännöksessä rinnastettu oikeushenkilössä muodollisessa asemassa toimivaan henkilöön. Tosiasiallista päätösvaltaa käyttävät henkilöt oli jo oikeuskäytännössä rinnastettu muodollisen päätösvalan haltijoihin, kuten Korkeimman oikeuden tapauksista KKO 2001:86 ja KKO 2001:87 ilmenee. Vallitsevan oikeustilan kirjaaminen lakiin olisi selvytyden vuoksi tarpeen.

⁸⁴ OJLJ 5/2000 s. 229. Vrt. Frände s. 301, jonka mukaan kirjanpitorikoksen uusi kirjoitustapa näyttäisi suurin piirtein vastaavan RL 5:8:n sanamuotoa.

⁸⁵ HE 66/1988 vp s. 96.

⁸⁶ KKO 2001:86 Kirjanpitolain (904/1985) 38 §:n 2 momentin esitöistä ilmenee, että kirjanpitovelvollisen edustajana on pidettävä sitä, joka vastaa kirjanpidon oikeellisuudesta kirjanpitovelvollisena olevan yhteisön sisällä. Kysymys siitä, kuka vastaa kirjanpidon oikeellisuudesta kirjanpitovelvollisena olevan yhteisön sisällä, tulisi korkeimman oikeuden mukaan puolestaan ratkaista esimerkiksi asianomaisen lainsäädännön tai kyseistä yhtiötä koskevien määräysten, kuten yhtiöjärjestyksen perusteella. Mainittua kirjanpitolain 38 §:n säännöstä koskevan eduskunnan lakivaliokunnan mietinnön (7/1985 vp.) mukaan se, kuka tai ketkä ovat kirjanpitovelvollisen edustajia, ratkaistaan viime kädessä rikosoikeuden yleisten periaatteiden nojalla.

⁸⁷ Osakeyhtiölain 8:6,2:n mukaan osakeyhtiön hallituksen on huolehdittava siitä, että kirjanpidon ja varainhoidon valvonta on asianmukaisesti järjestetty. Saman säännöksen mukaan toimitusjohtajan on huolehdittava siitä, että yhtiön kirjanpito on lain mukainen ja varainhoito luotettavalla tavalla järjestetty.

⁸⁸ Koponen ja Sahavirta s. 58 ja KKO 2001:85. Ks. myös Tapanin ja Vuorenpään oikeustapauskommentti, jossa on havainnollisesti käsitelty aihetta. Jutussa Helsingin hovioikeus 21.10.2005 nro 3406 tuomittiin

Korkeimman oikeuden ratkaisusta KKO 2001:86 ilmenee, että yhtiön sisäisestä organisoinnista ja tosiasiallisista olosuhteista voi seurata, että myös joku muu henkilö kuin esimerkiksi toimitusjohtaja on velvollinen huolehtimaan kirjanpitoon kuuluvista tehtävistä.⁸⁹ Kirjanpitovelvollisen edustaja voi siis määräytyä tosiasiallisen organisaation ja toiminnan perusteella. Tällöin kuitenkin edellytetään, että henkilöllä on ollut sellainen itsenäinen päätäntävalta yhtiössä, että hänellä on ollut mahdollisuus hoitaa kirjanpitoon liittyvät tehtävät. Mainitussa tapauksessa henkilöllä oli yhtiön tosiasiallista johtajaa vastaava asema. A oli käyttänyt osakeyhtiössä tosiasiallista määräysvaltaa ja hoitanut yhtiön koko liiketoimintaa, vaikka hän ei ollut omistanut yhtiön osakkeita ja vaikka hänellä ei ollut muodollista asemaa yhtiön hallinnossa. A:ta pidettiin RL 30:9:ssä tarkoitettuna kirjanpitovelvollisen edustajana ja hänet voitiin siten tuomita tekijänä rangaistukseen kirjanpitorikoksesta.⁹⁰

Mahdollisten kirjanpitorikokseen syyllistyneiden tekijöiden luetteloon on nyt lisätty oikeushenkilössä tosiasiallista päätösvaltaa käyttävät henkilöt.⁹¹ Lisäystä on oikeuskäytännön lisäksi perusteltu sillä, että tällaiset tahot on esimerkiksi oikeushenkilön rangaistusvastuuta koskevassa säännöksessä rinnastettu oikeushenkilössä muodollisessa asemassa toimivaan henkilöön. Viimeksi mainitun lain esitöiden perustelujen mukaan tosiasiallista päätösvaltaa käyttävällä henkilöllä tarkoitetaan sellaista henkilöä, joka johtaa oikeushenkilön toimintaa ilman muodollista asemaa yhtiön hallinnossa. Tapauksittain on harkittava, onko asianomaisella ollut tosiasiallinen päätösvalta.⁹² Tämä ilmenee muun muassa siitä, että henkilö on itse hoitanut yhtiön hallintoa tai muuten määrännyt yhtiön toiminnasta.⁹³

yhdessä toimineet veljekset A ja B useista eri yhtiöissä tehdyistä kirjanpitorikoksista muodollisen aseman tai tosiasiallisen määräysvallan perusteella. A oli kaikissa yhtiöissä kirjanpitäjänä. A:lla oli ollut koulutuksensa ja aikaisempien työtehtäviensä puolesta valmiudet laatia kirjanpito. C:n muodollisesta vastuuasemasta huolimatta yksi syyte kirjanpitorikoksesta hylättiin osittain sillä perusteella, että C oli voinut perustellusti luottaa siihen, että X-yhtiön kirjanpito tulee asianmukaisesti hoidetuksi A:n toimesta siltä ajalta, jona kirjanpito oli ollut työnjaon mukaisesti A:n hoidettavana. C:llä ei ollut edes tosiasiallista mahdollisuutta vaikuttaa X-yhtiön kirjanpidon pitämiseen tänä aikana. A ja B olivat vastanneet toiminnan hoitamisesta eikä C ollut saanut pyytämäänsä papereita tai vastauksia. Yksi syyte kirjanpitorikoksesta hylättiin kokonaan C:n muodollisesta asemasta Y-yhtiössä huolimatta. Kirjanpidosta huolehtiminen oli kuulunut A:lle, jolla oli ollut kaikki valta Y-yhtiössä ennen kuin valta oli saatu siirtymään pienosakkaille. Kirjanpitoaineiston luovuttamista oli jouduttu vaatimaan kanteella. C oli toiminut lähinnä isännöitsijänä. Muodollisessa vastuuasemassa Y-yhtiössä olleen D:n osalta syyte kirjanpitorikoksesta hylättiin sillä perusteella, että hän ei ollut tiennyt ko. osakemerkinnästä tehdyt kirjaukset eivät olleet vastanneet todellisia liiketapahtumia.

⁸⁹ Helsingin hovioikeuden tuomiossa 30.3.2001 nro 818 osakeyhtiön tosiasiallisen määräysvallan ja hallintovallan käyttäjiä ei rinnastettu RL 30:9:ssä tarkoitettuun kirjanpitovelvolliseen edustajaan, vaan vastaajat tuomittiin vain avunannosta kirjanpitorikoksiin. Vaikka ratkaisu on annettu ennen KKO 2001:86, niin toisenlainenkin ratkaisu olisi perustellusti ollut mahdollinen.

⁹⁰ Frände ym. s. 550 ja Mäkelä s. 136.

⁹¹ Ks. myös niin sanotusta saattohoitotilanteista HE 53/2002 vp s. 17–18 ja Koponen ja Sahavirta s. 60–61.

⁹² Esimerkiksi yrityksen omistaja voi käyttää tosiasiallista päätösvaltaa käyttämällä välikätenä yhtiön johdossa muuta henkilöä jopa niin, että tämä ei lainkaan osallistu yhtiön toimintaan, mutta on merkitty kaupparekisteriin sen toimitusjohtajaksi.

⁹³ HE 22/2001 vp. Tosiasiallinen päätösvalta voi omistuksen lisäksi perustua muun muassa yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai niihin verrattaviin sääntöihin taikka muuhun sopimukseen.

Kirjanpitorikoksen tekijänä voi olla myös se, jonka tehtäväksi kirjanpito on toimeksiannolla uskottu eli yleensä kirjanpito- tai tilitoimiston edustaja.⁹⁴ Kirjanpito- ja tilitoimiston puolesta kirjanpidon oikeellisuudesta vastaa henkilö, joka on vastuussa toimeksiannon asianmukaisesta toteuttamisesta.⁹⁵ Tilitoimistossa työskentelevä epäitsenäinen kirjanpitäjä, joka tekee vain edellytetyt kirjaukset, voi olla vain avunantaja kirjanpitorikokseen. Itsenäinen kirjanpitäjä vastaa sen sijaan itse omasta toiminnastaan ja voi olla tekijänvastuussa.⁹⁶ Ulkopuolisen toimeksiannon saajan laatiessa kirjanpidon ja tilinpäätöksen rikosoikeudellinen vastuu kirjanpitovelvollisen ja toimeksiannon saajan välillä jakautuu sen mukaan, mikä osuus toimeksiannon saajalla on käytännössä ollut.⁹⁷ Tämä määräytyy ensisijaisesti kirjanpidon laatimisesta tehdyn toimeksiantosopimuksen perusteella.⁹⁸ Jos kirjanpitovelvollinen on ainoastaan toimittanut kirjanpitoaineiston kirjanpito- tai tilitoimistolle antamalla ohjeita työn suorittamisesta, kirjanpitovelvollinen saattaa jäädä vastuun ulkopuolelle. Jos taas ulkopuolinen toimeksiannon saaja tekee vain mekaanisen työn kirjanpitovelvollisen antamien täsmällisten ohjeiden mukaan, rikosoikeudellisen vastuun kirjanpitorikoksesta kantaa kirjanpitovelvollinen yksin. Kirjanpitovelvollisen ja ulkopuolisen toimeksiannonsaajan laatiessa kirjanpidon tai tilinpäätöksen yhteistoimin vastaavat he yleensä molemmat kirjanpidon virheellisyyksistä.⁹⁹ Se, kuinka pitkälle yrityksen pitää valvoa toimeksiannon saaneen kirjanpito-yhtiön edustajien ja palkollisten toimintaa, on ratkaistava tapauskohtaisesti.

⁹⁴ HE 66/1988 vp s. 96.

⁹⁵ Jutussa Helsingin hovioikeus 30.11.2005 nro 3915 kirjanpitäjä tuomittiin useista avunannoista törkeisiin petoksiin, rekisterimerkintärikoksista, avunannosta kirjanpitorikokseen, avunannoista törkeisiin veropetoksiin ja kirjanpitorikoksiin. Kirjanpitäjä oli ollut varsin aktiivisesti mukana eräänlaisessa kuittikaupassa ja osakkeiden kauppahintojen keinotekoisesta nostamisesta. Kirjanpitäjän syyllisyys oli ilmeinen myös Helsingin hovioikeuden tuomiossa 13.1.2005 nro 108. Kirjanpitoon oli tehty vääriä kirjauksia eikä kaikkia kirjauksia ollut voitu todentaa puuttuvien tositteiden vuoksi. Esimerkiksi kahteen kertaan kirjatut alkoholiostojen määrä oli ollut niin huomattava, ettei voitu pitää uskottavana kirjausten tapahtuneen erehdyksessä. Kassatilin creditsaldoisuus oli korjattu yhtiön osakkaan antamalla lainalla yhtiölle, vaikka todellisuudessa niin ei ollut tapahtunut. Se, että kirjanpidosta oli vastannut itsenäisesti kirjanpidon ammattilainen, ei poistanut puolestaan hallituksen varsinaisen jäsenen vastuuta kirjanpidon pitämisestä ja sen luotettavuudesta. Kirjanpidossa oli ollut niin suuria puutteita, ettei niitä olisi voinut olla havaitsematta. Lisäksi käräjäoikeuden tuomiossa selostetun näytön perusteella osa puutteista ja virheistä on ollut sellaisia, että ne on varmasti tehty edustajan tietien kirjanpitoon.

⁹⁶ Koponen ja Sahavirta s. 58.

⁹⁷ Tapauksessa Itä-Suomen hovioikeus 22.2.2000 nro 191 tuomitsi kirjanpitäjän kirjanpitorikoksesta ja velallisen mm. tuottamuksellisesta kirjanpitorikoksesta. Yhtiössä oli pullea kassa ja tilinpäätökset laatimatta. Kirjanpitäjän vetoaminen yleiseen käytäntöön pienehköissä yrityksissä ei ollut relevantti. Velallinen yritti tuloksetta vierittää syyt kirjanpitäjälle. Kirjanpitäjän oman kirjanpidon laiminlyönnistä oli kyse jutussa Joensuun käräjäoikeus 25.10.2004 antamassa ratkaisussa R 04/1402. Tapauksessa Itä-Suomen hovioikeus 29.12.1998 nro 1524 tilitoimiston edustaja tuomittiin kirjanpitorikoksesta ja viidestä väärennyksestä sillä perusteella, että hän oli ensin kirjanpitovelvollisen kanssa valmistanut väävät asiakirjat, jotka oli sitten liitetty kirjanpitoon. Syytteet hylättiin 6 väärennyksen osalta ja vastaavilta osin myös kirjanpitorikos. KO katsoi, että kirjanpitäjä oli muiden syytteessä mainittujen tositteiden laatimisessa toiminut kirjanpitovelvolliselta saamiensa ohjeiden mukaisesti ja että niiden laatimisessa oli ollut kirjanpidollinen peruste.

⁹⁸ Mäkelä s. 136.

⁹⁹ HE 66/1988 s. 96.

Siinä tapauksessa, että kirjanpitovelvollinen ei toimita kirjanpidon laatimisen edellyttämää aineistoa tai kirjanpito on kokonaan laiminlyöty, ei kirjanpitovelvollinen voi vedota menestyksellisesti siihen, että hän oli luullut tilitoimiston tekevän kirjanpidon.¹⁰⁰ Toimeksiantajan velvollisuuksiin kuuluu myös maksaa sovittu palkkio. Koponen ja Sahavirta ovat katsoneet, että kirjanpitäjän tulee laiminlyönnin jatkuessa lopettaa toimeksianto vastuusta vapautuakseen. Hallituksen esityksessä on esitetty tuottamuksellisen kirjanpitorikoksen osalta, että kirjanpitovelvollinen voisi tulla tekijänä rangaistavaksi tuottamuksellisesta kirjanpitorikoksesta, jos kirjanpidosta vastaamaan on valittu henkilö, jolla ei ole tehtävään mitään edellytyksiä. Mikäli kirjanpitovelvollinen on tarkoituksellisesti pyrkinyt vapautumaan vastuustaan antamalla kirjanpidon toiselle tehtäväksi tarkoituksin, että se kuitenkin jää hoitamatta, en näe mitään estettä tuomita kirjanpitovelvollista valvontavastuun laiminlyönnin perusteella kirjanpitorikoksesta.¹⁰¹ Kirjanpitovelvollista ei voi vapauttaa vastuusta se, että kirjanpito uskotaan henkilölle, jolla ei ole tosiasiaa kykyä laatia kirjanpitoa.¹⁰²

Helsingin hovioikeuden ratkaisussa 10.4.2003 nro 1069 oli kysymys laajan toimeksiannon saaneen tilitoimiston edustajan vastuusta. Kirjanpitorikoksen osalta hovioikeus katsoi yksimielisesti, ettei kirjanpitovelvollisen yhtiön edustajien tekemien huomattavien nostojen kirjaaminen osakaslainoiksi ollut kirjaamishetkellä väärä kirjaus. Tilitoimiston edustajalle syntyi kuitenkin nostojen jatkuessa erityinen syy epäillä nostojen takaisinmaksutarkoitusta. Yhtiö laiminlöi julkisoikeudellisia maksuja eikä sillä ollut todellista osingonjakokykyä osakaslainojen takaisinmaksuun. Tilitoimiston edustajan olisi tullut selvittää rahanostojen todellinen luonne ja oikaista nostoista tekemänsä kirjausmerkinnät vastaamaan yhtiön edustajien tarkoitusta pitää varat itsellään. Tilitoimiston edustajan katsottiin syyllistyneen kirjanpitorikokseen tällä perusteella.

Tuottamuksellisen kirjanpitorikoksen (RL 30:10) edellytyksiä on arvioitu tapauksessa Helsingin hovioikeus 10.2.2006 nro 371. Syytteet hylättiin hovioikeudessa. Suullisten toimeksiantojen perusteella kolme eri yhtiötä oli antanut A:n tehtäväksi kirjanpidon ja tilinpäätöksen ja veroilmoitusten laatimisen. Toisin kuin käräjäoikeus hovioikeus katsoi, että kirjanpitoaineiston palauttamatta jättäminen myöhässä ei sellaisenaan toteuta tunnusmerkistön vaatimusta kirjanpitoaineiston hukkaamisesta. Näytöksi aineiston hukkaamisesta ei riittänyt yhtiön edustajan ilmoitus aineiston katoamisesta tai

¹⁰⁰ Helsingin käräjäoikeuden 14.6.2006 antamassa tuomiossa kirjanpitovelvollisen edustaja A tuomittiin kirjanpitorikoksesta sillä perusteella, että se oli laiminlyöty kokonaan 1.1.2001 jälkeen. Todistajana olleen kirjanpitäjän mukaan hän ei ollut voinut tehdä juoksevaa kirjanpitoa 1.1.2001 alkaneelta tilikaudelta toimitettujen tositteiden puutteellisuuden ja vähäisyyden vuoksi sekä osittain myös maksamattomien laskujen vuoksi. Yhteistoiminta oli lakannut kesällä 2001. Kirjanpitoaineiston puutteellisuudesta oli huomautettu toistuvasti. A vetosi siihen, että hän oli kuvitellut, että tilitoimisto tekee kirjanpidon ja luottanut ammatti-ihmisiin. KO katsoi, että A oli yhtiön ainoana hallituksen jäsenenä ja toimitusjohtajana ollut velvollinen huolehtimaan siitä, että yhtiön kirjanpito tehdään asianmukaisesti. A ei voi vapautua vastuustaan sillä perusteella, että hän on uskonut tilitoimiston tekevän kirjanpidon, vaan hänellä oli ollut yhtiön johdolle kuuluva valvonta- ja selonottovelvollisuus.

¹⁰¹ Ks. Nuotio s. 977.

¹⁰² Mäkelä s. 135.

puuttumisesta. Ratkaisussa korostettiin, että toimeksiantajien on toimitettava kirjanpitäjälle sellainen kirjanpitoaineisto, jonka perusteella toimeksianto on mahdollista asianmukaisesti täyttää. Jos tällaista aineistoa ei toimiteta huomautuksista huolimatta, kirjanpitäjällä on perusteltu syy jättää kirjaukset tekemättä ja tilinpäätös laatimatta. Tällä perusteella hylättiin syyte ensimmäisen yhtiön osalta. Myös toisen yhtiön osalta tosiateaineiston puutteellisuus ja lisäselvityksen toimittamatta jättäminen tekivät mahdolliseksi tilinpäätöksen laatimisen 31.3.1999 ja 31.3.2000 päätyneiltä tilikausilta. Sen sijaan A:n viaksi jäi liiketapahtumien kirjaamatta jättäminen 1.4.1999–31.3.2000 niin, että kirjanpito olisi ollut yhtiön käytettävissä. A:n kykyä ymmärtää laiminlyönnin merkitystä ja seurauksia yhtiön kannalta oli kuitenkin ollut omiaan heikentämään hänen senhetkinen sairautensa. Huolimattomuutta ei kaikki ilmitulleet seikat huomioon ottaen pidetty kokonaisuutena arvioiden törkeänä, minkä vuoksi A ei ollut syyllistynyt rikokseen. Siihen nähden, että A on ollut tilitoimistopalvelujen ammattimainen tarjoaja ja että kyse ei ole lyhyestä ajanjaksosta, lopputulos on arvostelulle altis. Kolmannen yhtiön osalta syyte hylättiin ensinnäkin sillä perusteella, että tuottamuksellisen kirjanpitorikoksen tunnusmerkistöön ei kuulu laiminlyönti laatia veroilmoitus määräajassa. Näyttämättä jäi, että A olisi laiminlyönyt laatia tilinpäätöksen määräajassa 31.3.1999 päätyneeltä tilikaudelta. Sen sijaan A laiminlöi toimittaa tilinpäätöksen määräajassa 31.3.2000 päätyneeltä tilikaudelta. Koska A oli sairastunut jälleen kesällä 2000, hovioikeus katsoi, että huolimattomuutta ei ole pidettävä kokonaisuutena arvioiden törkeänä, minkä vuoksi A ei ollut syyllistynyt rikokseen.

Muut kuin tunnusmerkistössä mainitut tahot eivät voi joutua tekijävastuuseen, vaan tällaiset ulkopuoliset tuomitaan avunantajina tai yllyttäjinä. Esimerkiksi kirjanpidon toisen puolesta hävittänyt henkilö ei voi syyllistyä kirjanpitorikokseen, ellei hävittäjä kuulu säännöksessä mainittuun tekijäpiiriin, ainoa vaihtoehto on katsoa yrityksen edustaja esimerkiksi toimitusjohtaja tekijäksi, jolloin ulkopuolinen täytäntöönpanotoimen suorittaja voidaan tuomita avunantajana.¹⁰³ Yrityksen hallintoon osallistumatonta osakeenomistajaa ei voida tuomita tekijänä, vaikka hän olisi yhdessä yhtiön kirjanpitäjän kanssa päättänyt hävittää tilikirjat ennen konkurssia.¹⁰⁴ Niin sanotuissa yhden yhtiöissä päätös- ja määräysvalta yhtyy useimmiten omistuksen kanssa. Mikäli aikaisempi kaupparekisteriin kirjattu hallitus on eronnut eikä uusia hallituksen jäseniä ole valittu, joudutaan turvautumaan tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän selvittämiseen.

Kirjanpitorikoksen tekemiseen yllyttäneiden tai siinä avustaneiden menettely arvioidaan yleisten osallisuusoppien mukaisesti.¹⁰⁵ Esimerkiksi tilintarkastaja, joka tili-

¹⁰³ HE 44/2002 vp s. 161.

¹⁰⁴ Nuutila 1997 s. 362.

¹⁰⁵ Koskinen (s. 307–308) on katsonut, että tilintarkastajan mahdollinen vastuu osakeyhtiön virheellisen tilinpäätöksen johdosta perustuu lähinnä tilintarkastuslakiin. Rikoslain ja kirjanpitolain kirjanpitorikosta ja kirjanpitorikkomusta koskevat säännökset eivät yleensä ole sovellettavissa tilintarkastajaa, koska tilinpäätöksen laadinta ei ole tilintarkastajan vastuulla. Sen sijaan tilintarkastaja voi joutua vastuuseen tilintarkastuksen virheistä ja sen olennaisista laiminlyönneistä. Tilintarkastaja on toiminut rangaistavalla tavalla silloin, kun hän on laatinut kertomuksen totuudenvastaisesti, puutteellisin tiedoin tai jättänyt lausumatta kertomuksessaan jostain olennaisesta. Tilintarkastusrikoksesta on säädetty TTL:n 43 §:ssä.

kauden aikana tai tilinpäätöstä laadittaessa konsultoi kirjanpitovelvollista kirjausmenettelystä, saattaa joutua vastuuseen lainvastaisista neuvoistaan yllyttäjänä tai avunantajana.¹⁰⁶ Mahdollista myös on, että tilintarkastaja tilintarkastuksen yhteydessä neuvottelee velallisen edustajien kanssa, mitä tilintarkastuskertomukseen merkitään. Tilintarkastaja ja johto voivat myös sopia, että tilintarkastaja ei tarkasta kunnolla tilinpäätöstä tai ei suorita tarkastusta ollenkaan. Mikäli tilintarkastaja on puutteellisella tai virheellisellä tilintarkastuskertomuksella tai laiminlyömällä antaa sen kokonaan edistänyt kirjanpitorikoksen toteutumista ja hän on toiminut yhtiön toimivan johdon kanssa yhdessä, tilintarkastaja on periaatteessa mahdollista tuomita osallisena. Tilintarkastajan on vaikea vedota siihen, ettei hän ole havainnut jotain asiaa, koska se on hänen velvollisuutensa. Konkreettista sopimista voi olla vaikeaa sinänsä osoittaa. Tällöin voi kuitenkin olosuhteiden perusteella olla epäuskottavaa, että tilintarkastaja ei olisi toiminut yhdessä toimivan johdon kanssa yhdessä. Se, mitä tilintarkastajan pitää päätellä menettelystään seuraavan ja onko hän mieltänyt varsin todennäköiseksi, että yhtiö ajautuu konkurssiin, on arvioitava tapauskohtaisesti velallisen rikoksissa. Tilintarkastajan vastuuta avunantajana rajoittaa se, että menettelyn tulee tapahtua ennen rikoksen täytäntöönpanotointoa tai viimeistään sen aikana.¹⁰⁷

Kirjanpitovelvollisen palveluksessa oleva kirjanpitäjä voi syyllistyä kirjanpitorikokseen yleensä vain avunantajana tai yllyttäjänä.¹⁰⁸ Koska kirjanpitorikkomuksen tekijätunnusmerkki on avoin, kuka tahansa voi tekijänä syyllistyä tähän, kuten esimerkiksi tilintarkastaja tai epäitsenäinen kirjanpitäjä.

¹⁰⁶ Koponen ja Sahavirta s. 59.

¹⁰⁷ Jutussa Helsingin kärjäoikeus 12.4.2006 nro 06/3668 syyte kirjanpitorikoksesta hylättiin tilitoimiston edustajan osalta, koska toimeksianto oli puuttunut. X-yhtiön kirjanpito oli hoidettu tilitoimistossa sen työntekijän toimesta 31.3.1998 saakka. Sen jälkeiseltä ajalta yhtiöiden välillä ei ollut enää kirjanpidon hoitamista koskevaa toimeksiantoa, vaan tilitoimisto oli jatkanut huolehtimalla vain palkanlaskennasta ja palkkakirjanpidosta. Syytetty, joka ei ollut aikaisemminkaan pitänyt yhtiön kirjanpitoa, ei ollut velvollinen huolehtimaan kirjanpidosta pelkästään sen perusteella, että hän oli maksanut X-yhtiön laskuja ja palkkoja. Kärjäoikeuden ratkaisu jäi lainvoimaiseksi ja oli oikeaan osunut esitetyn näytön valossa. Kirjanpitoa koskevan toimeksiannon päättymisen taustalla oli ollut 20.2.1998 tehty X-yhtiön osakkeiden kauppa, jonka vuoksi X-yhtiöstä oli oletettu kehittyvän ongelma-asiakas. Syytetty oli eronnut myös X-yhtiön tilintarkastajan tehtävästä, mutta tehtävän lakkaaminen oli rekisteröity vasta 12.1.1999 X-yhtiön laiminlyötyä eroilmoituksen jättämisen.

X-yhtiön hallituksen varsinainen jäsen ja toimitusjohtaja C, joka oli myös ostanut X-yhtiön koko osakekannan 20.2.1998, sekä tosiasiallista määräysvaltaa käyttäneet A ja B tuomittiin törkeästä veropetoksesta, kirjanpitorikoksesta ja törkeästä velallisen epärehellisydestä. C:n väite, että hän olisi ollut muodollisesta asemastaan huolimatta pelkästään bulvaani, ei ollut uskottava ottaen huomioon yhtiön pankkitilin avaaminen ja sen käyttö sekä yhteydenpito A:han, joka esitetyn näytön perusteella oli ollut X-yhtiön liiketoiminnasta tosiasiaa ja käytännössä vastannut johtaja ja taloudellista päätösvaltaa käyttänyt henkilö. Yhtiön toiminta ei olisi ollut mahdollista ilman A:ta. A:n asema ei ollut muuttunut, kun C ja B olivat tulleet yhtiöön. A:lle oli siirtynyt huomattavia yhtiön varoja. Ulkopuolisiin nähden A oli ollut ainut johtotason henkilö. Myös B:n väite pelkkänä konsulttina toimimisesta X-yhtiön kaupassa ja sen jälkeisissä tapahtumissa oli epäuskottava, koska hänellä oli ollut tilien käyttöoikeus, hän oli tehnyt useita suuria nostoja ja ollut yhteydessä melko paljon A:n kanssa. Myös B:n katsottiin olleen liiketoiminnasta tosiasiaa vastannut johtaja. C:n osalta ratkaisu jäi lainvoimaiseksi. A ja B ovat valittaneet ratkaisusta.

¹⁰⁸ Lehtonen s. 124.

Lähteet

- Frände, Dan – Matikkala, Jussi – Tapani, Jussi – Tolvanen, Matti – Viljanen, Pekka – Wahlberg, Markus*: Keskeiset rikokset. Helsinki 2006.
- Frände, Dan*: Yleinen rikosoikeus. Helsinki 2005.
- Hallituksen esitys Eduskunnalle rikoslainsäädännön kokonaisuudistuksen ensimmäisen vaiheen käsittäväksi rikoslain ja eräiden muiden lakien muutoksiksi (*HE 66/1988 vp*).
- Hallituksen esitys Eduskunnalle oikeushenkilön rangaistusvastuuta koskevaksi lainsäädännöksi (*HE 95/1993 vp*).
- Hallituksen esitys Eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi (*HE 295/1993 vp*).
- Hallituksen esitys Eduskunnalle kirjanpitolainiksi (*HE 173/1997 vp*).
- Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi rikoslain 9 ja 37 luvun muuttamisesta (*HE 22/2001 vp*).
- Hallituksen esitys Eduskunnalle rikosoikeuden yleisiä oppeja koskevan lainsäädännön uudistamiseksi (*HE 44/2002 vp*).
- Hallituksen esitys Eduskunnalle rikoslain talousrikossäännösten ja eräiden muiden niihin liittyvien lakien muuttamiseksi (*HE 53/2002 vp*).
- Jaatinen, Heikki*: Oikeushenkilön rangaistusvastuu. Helsinki 2000.
- Koponen, Pekka*: Oikeustapauskommentti (KKO 2001:86). Teoksessa Timonen, Pekka (toim.): KKO:n ratkaisut kommentein II/2001. Jyväskylä 2002, s. 166–169.
- Koponen, Pekka*: Tahallisuudesta talousrikoksissa, Oikeustiede – Jurisprudentia XXXV:2002, 237–342.
- Koponen, Pekka*: Talousrikokset rikos- ja prosessioikeuden yhtymäkohdassa. Helsinki 2004.
- Koponen, Pekka*: Velallisen rikokset. Teoksessa: Uudistuva talousrikosoikeus (toim. Raimo Lahti ja Pekka Koponen). Helsinki 2004, s. 81–111.
- Koponen, Pekka ja Sahavirta, Ritva*: Kirjanpitorikokset. Teoksessa: Uudistuva talousrikosoikeus (toim. Raimo Lahti ja Pekka Koponen). Helsinki 2004, s. 51–80.
- Koskinen, Hannu E.*: Tilinpäätöksen lainmukaisuus ja tilintarkastuskertomus. Tampere 1999.
- Kyläkallio, Juhani – Irola, Olli – Kyläkallio, Kalle*: Osakeyhtiö. Helsinki 2002.
- Lahti, Raimo*: Talousrikosoikeuden yleisistä opeista. Teoksessa: Uudistuva talousrikosoikeus (toim. Raimo Lahti ja Pekka Koponen). Helsinki 2004, s. 3–16.
- Lahti, Raimo*: Om fördelning av straffansvar i samfund och reglering av den. Teoksessa: Flores juris et legume festkrift till Nils Jareborg. Iustus Förlag. Uppsala 2002, s. 385–399.
- Lahti, Raimo*: Rikosoikeuden yleisten oppien uudistamisesityksen arviointia. Teoksessa: Rikosoikeudellisia kirjoituksia VII Pekka Koskiselle 1.1.2003 omistettu. Helsinki 2003, s. 137–153.
- Lahti, Raimo*: Rikosvastuun kohdentamisesta yhteisössä ja sen sääntelystä. LM 1998, s. 1271–1284.
- Lappi-Seppälä, Tapio*: Rikosoikeuden yleisiä oppeja koskeva uudistus I. LM 2004, s. 751–788.
- Lappi-Seppälä, Tapio*: Rikosoikeuden yleisiä oppeja koskeva uudistus III. LM 2004, s. 422–450.
- Lehtonen, Asko*: Kirjanpitorikoksista. Juhlajulkaisussa Juhani Kyläkallio 1930 – 14/3 – 1990. Turku 1990, s. 113–127.
- Matikkala, Jussi*: Tahallisuudesta rikosoikeudessa. Vammala 2005.
- Mäkelä, Kaisa*: Talouselämän rikokset, rikosoikeus ja kriminaalipolitiikka. Helsinki 2001.
- Nissinen, Matti*: Rikosvastuun kohdentaminen yhteisössä. Helsinki 1997.
- Nuutila, Ari-Matti*: Rikokset julkista taloutta vastaan. Teoksessa: Heinonen ym.: Rikosoikeus. Juva 2002, s. 991–1024.
- Nuutila, Ari-Matti*: Rikoslain yleinen osa. Helsinki 1997.
- Nuutila, Ari-Matti*: Velallisen rikokset. Teoksessa: Heinonen ym.: Rikosoikeus. Juva 2002, s. 1229–1261.
- Nuotio, Kimmo*: Taloudellisen rikollisuuden arviointi rikosoikeuden yleisten oppien kannalta. LM 1995, s. 950–985.

Rautio, Ilkka: Kirjanpitorikokset. Teoksessa: Heinonen ym.: Rikosoikeus. Juva 2002, s. 1053–1058.

Rikosoikeuden yleisiä oppeja koskevat säännökset. Rikoslakiprojektin ehdotus. Oikeusministeriön lainvalmisteluosaston julkaisu. (OLJ 5/2000).

Rikoskomitean mietintö KM 1976:72.

Sahavirta, Ritva: Verorikokset. Teoksessa: Uudistuva talousrikosoikeus (toim. Raimo Lahti ja Pekka Koponen). Helsinki 2004, s. 141–206.

Salminen, Markku: Velallisen rikos. Porvoo 1998.

Tapani, Jussi: Petos liikesuhteessa. Talousrikosoikeudellinen tutkimus. Jyväskylä 2004.

Tapani, Jussi: Oikeustapauskommentti (KKO 2000:74). LM 2000, s. 997–1012.

Tapani, Jussi: Oikeustapauskommentti (KKO 2001:87). Teoksessa Timonen, Pekka (toim.): KKO:n ratkaisut kommentein II/2001. Jyväskylä 2002, s. 172–176.

Tapani, Jussi: Oikeustapauskommentti (KKO 2005:144). Teoksessa Timonen, Pekka (toim.): KKO:n ratkaisut kommentein II/2005. Jyväskylä 2006, s. 524–527.

Tapani, Jussi – Vuorenpää, Mikko: Oikeustapauskommentti (KKO 2001:85). Teoksessa Timonen, Pekka (toim.): KKO:n ratkaisut kommentein II/2001. Jyväskylä 2002, s. 157–161.

Oikeustapaukset

Korkein oikeus
KKO 1988:93
KKO 1988:95
KKO 1989:9
KKO 1990:32
KKO 1990:133
KKO 1993:93
KKO 1998:39
KKO 1999:79
KKO 2000:74
KKO 2002:85
KKO 2001:86
KKO 2001:87
KKO 2004:144

Hovioikeudet

Helsingin hovioikeus 30.3.2001 nro 818
Helsingin hovioikeus 10.4.2003 nro 1069
Helsingin hovioikeus 13.1.2005 nro 108
Helsingin hovioikeus 21.10.2005 nro 3406
Helsingin hovioikeus 30.11.2005 nro 3915
Helsingin hovioikeus 10.2.2006 nro 371
Itä-Suomen hovioikeus 29.12.1998 nro 1524
Itä-Suomen hovioikeus 22.2.2000 nro 191
Rovaniemen hovioikeus 31.5.2001 nro 314

Käräjäoikeudet

Helsingin käräjäoikeus 12.4.2006 nro 06/3668 R 04/11385
Helsingin käräjäoikeus 14.6.2006 nro 06/5890 R 05/3184
Joensuun käräjäoikeus 25.10.2004 nro 04/1829 R 04/1402

