

TULLI JA MAAHANTUONNIN ARVONLISÄVERO
– YHDESSÄ VAI ERIKSEEN

Lapin yliopisto
Oikeustieteiden tiedekunta
Pro Gradu -tutkielma
Riikka Venäläinen
Kevät 2020

Lapin yliopisto, oikeustieteiden tiedekunta

Työn nimi: Tulli ja maahantuonnin arvonlisävero – yhdessä vai erikseen

Tekijä: Riikka Venäläinen

Opetuskokonaisuus ja oppiaine: Oikeustiede

Työn laji: Tutkielma __X Lisensiaatintyö__

Sivumäärä: 91 + XI

Vuosi: 2020

Tiivistelmä:

Tutkielmassani selvitän tullien ja maahantuonnin arvonlisäveron yhteyttä Euroopan unionin ja kansallisen lainsäädännön perusteella. Tutkin erityisesti tullit aiheuttavan tapahtuman vaikutusta maahantuonnin arvonlisäveron verotettavan tapahtuman aiheutumiseen. Pyrin myös määrittelemään mitä oikeuskäytännössä (C-571/15) tarkoitetulla taloudelliseen vaihdantaan päätyemisellä tarkoitetaan maahantuonnin arvonlisäverotettavan tapahtuman edellytyksenä sekä miten tullivelkavastuu ja arvonlisäverovelkavastuu kohdistuvat ja eroavatko vastuupiirit toisistaan. Lisäksi selvitän millaisina selvitysvelvollisuus, todistustaakka ja näyttökynnys näyttäytyvät arvioidessa tullit aiheuttavan tapahtuman vaikutusta maahantuonnin arvonlisäverotettavaan tapahtumaan.

Tutkimusmetodini on oikeusdogmaattinen. Tutkimukseni on vero- ja eurooppaoikeudellinen sisältäen myös hallintoprosessioikeudellisia näkökulmia. Olen tarkastellut asioita erityisesti huolinta- ja logistiikka-alan näkökulmasta. Rikosoikeus on rajattu tutkimuksen ulkopuolelle.

Tullit aiheuttavan tapahtuman ja sen perusteella syntyvän tullivelan ja maahantuonnin arvonlisäverotettavan tapahtuman ja arvonlisäverovelan syntymisen välillä vallitsee lainsäädännön ja soveltamiskäytännön perusteella lähtökohtainen yhteys. Yhteys ei kuitenkaan ole automaattinen ainakaan sellaisissa tapauksissa, joissa tullivelka on aiheutunut tullilainsäädännön vastaisen menettelyn seurauksena. Verotettavat tapahtumat ovat yhteydestään huolimatta itsenäisiä, oman lainsäädäntönsä ja sen taustavaikuttumien tuotteita, jotka voivat tapahtua eri aikaan eri paikoissa. EUT ei ole määritellyt taloudelliseen vaihdantaan päätymistä tyhjentävästi maahantuonnin arvonlisäveron verotettavan tapahtuman edellytyksenä. Epäselvää on, riittääkö pelkkä vaara taloudelliseen vaihdantaan päätymisestä verotettavan tapahtuman aiheutumiseen. Verovelkojen vastuupiirit ovat toisiaan läheisesti vastaavat erityisesti tullilainsäädännön vastaisen menettelyn yhteydessä. Tullilainsäädännölle tyypillinen yhteisvastuu-ajattelu on siirtynyt osittain myös maahantuonnin arvonlisäverotukseen.

Viranomaisella tai tämän asemassa toimivalla taholla on selvitysvastuu ja todistustaakka verovaateen perustavasti seikoista ja asianosaisella sen eliminoivista seikoista. Kuitenkin taloudelliseen vaihdantaan päätyminen osalta selvitysvastuu ja todistustaakka näyttävät olevan käänteiset, ts. asianosaisen tulee osoittaa, etteivät tavarat ole voineet päätyä taloudellisen vaihdannan kohteeksi. Näyttökynnyksen korkeutta ei voida materiaalin pohjalta täysin määrittää, mutta sen tulisi asettua lähelle rikosasioissa edellytettävää näyttökynnystä.

Avainsanat: tuonti, arvonlisävero, tullit, tulliliitot

Sisällysluettelo

LÄHTEET	I
1. JOHDANTO	1
1.1. JOHDATUS AIHEALUEESEEN	1
1.2. TUTKIMUSKYSYMYKSET JA AIHEEN RAJAUS	4
1.3. TUTKIMUKSEN RAKENNE, METODI JA LÄHDEAINEISTO	5
2. ARVONLISÄVERO	9
2.1. ARVONLISÄVEROJÄRJESTELMÄ	9
2.2. ARVONLISÄVERON KOHDE JA AINEELLINEN SOVELTAMISALA	12
2.3. ARVONLISÄVEROVELVOLLISUUS	16
2.4. ARVONLISÄVERON VÄHENNYSOIKEUS	19
2.5. MAAHANTUONNIN ARVONLISÄVERO	23
3. TULLI	28
3.1. EUROOPAN UNIONIN TULLILIITTO	28
3.1.1. Tulliliiton tausta ja tarkoitus	28
3.1.2. Tullilainsäädäntö	32
3.2. TULLILIITON TOIMINTA KÄYTÄNNÖSSÄ – KESKEISIMMÄT JÄRJESTELMÄÄ OHJAAVAT SÄÄNNÖKSET	33
3.3. TAVAROIDEN KÄSITTELY TULLIMENETTELYJEN YHTEYDESSÄ	36
3.3.1. Keskeisiä käsitteitä	36
3.3.2. Tullimenettelyt	38
3.4. TULLIVELKA	44
3.4.1. Tullivelan luonne ja syntymisedellytykset säännönmukaisissa tapauksissa	44
3.4.2. Tullivelan syntyminen tullilainsäädännön vastaisten toimien perusteella	45
3.4.3. Vastuu tullivelasta	48
4. TULLIVELAN JA ARVONLISÄVERON YHTEYS MAAHANTUONNIN YHTEYDESSÄ	51
4.1. SYSTEMATISOINTI	51
4.2. VEROVELALLISASETELMA TAVARAN MAAHANTUONNIN YHTEYDESSÄ	55
4.3. OIKEUSKÄYTÄNTÖ JA SEN KAUPPA SYNTYNEET SOVELTAMISOHJEET	57
4.4. TALOUDELLISEEN VAIHDANTAAN PÄÄTYMINEN	62
5. SELVITYSASETELMA JA SEN VAIKUTUS ASIAN RATKAISEMISEEN	65
5.1. LÄHTÖKOHDAT	65
5.2. SELVITYSVELVOLLISUUS	66
5.2.1. Lyhyesti käsitteistä	66
5.2.2. Selvitysvelvollisuudesta ja esitettävästä selvityksestä	67
5.2.3. Osapuolten selvittämismvastuu ja sen jakautuminen osapuolten kesken	69
5.2.4. Todistustaakka	72
5.3. ASIAN RATKAISEMINEN	73
5.3.1. Näyttökynnys	73
5.3.2. Asian ratkaisemisesta	75
5.4. ARVIOINTI OIKEUSKÄYTÄNNÖN VALOSSA	76
6. JOHTOPÄÄTÖKSET	79
6.1. ARVONLISÄVEROTETTAVAN TAPAHTUMAN LIITÄNNÄISYYS TULLIVELAN SYNTYMISEEN	79
6.2. TALOUDELLISEEN VAIHDANTAAN PÄÄTYMISEN SISÄLTÖ	82
6.3. VELALLISASETELMA	83
6.4. SELVITYSVELVOLLISUUDESTA, NÄYTTÖKYNNEKSESTÄ JA TODISTUSTAAKASTA	87
6.5. LOPUKSI	90

LÄHTEET

Kirjallisuus

Aarnio 1989

Aarnio, Aulis: Luentoja lainopillisen tutkimuksen teorioista. Forum Iuris, Helsinki 2011.

Hakapää – Huhtala – Johansson – Lindholm – Paavolainen 2016

Hakapää, Sari – Huhtala, Hanna – Johansson, Andreas – Lindholm, Matti – Paavolainen, Joonas: Kansainvälinen arvonlisäverotus. Helsingin Kamari. Helsinki 2016.

Juanto – Punavaara – Saukko 2018

Juanto, Leila – Punavaara, Anu – Saukko, Petri: Arvonlisäverotus ja muu kulutusvero. 9. uudistettu paino. Alma Talent. Helsinki 2018.

Klami – Rahikainen – Sorvettula 1987

Klami, Hannu Tapani – Rahikainen, Marja – Sorvettula, Johanna: Todistusharkinta ja todistustaakka – Johdatus todistusoikeuden perusteisiin. Lakimiesliiton kustannus. Helsinki 1987.

Lyons 2018

Lyons, Timothy: EU Customs Law. Oxford University Press. 2018.

Myrsky – Svensk 2016

Myrsky, Matti – Svensk, Niko: Vero-oikeuden oppikirja. Talentum Pro. Helsinki 2016.

Mäenpää 2007

Mäenpää, Olli: Hallintoprosessioikeus. 2. uudistettu painos. WSOYpro. Helsinki 2007.

Mäenpää 2019

Mäenpää, Olli: Hallintoprosessioikeuden perusteet. Alma Talent. Helsinki 2019.

Määttä 2015

Määttä, Kalle: Arvonlisäverolain tulkintaongelmat. Kauppakamari. Helsinki 2015.

Nyrhinen – Hyttinen – Lamppu 2019

Nyrhinen, Ritva – Hyttinen, Pekka – Lamppu, Kaisa: Arvonlisäverotus käytännössä. 12. uudistettu painos. Alma Talent. Helsinki 2019.

Puronen 2010

Puronen, Pertti: Oikeusturva, verotus ja viranomaiskäytänteet. Talentum. Helsinki 2010.

Raitio 2013

Raitio, Juha: Eurooppaoikeus ja sisämarkkinat. Talentum. 3. uudistettu painos. Helsinki 2013.

Rother 2003

Rother, Eila: Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus: Euroopan Yhteisön tuomioistuimen ratkaisujen vaikutuksesta arvonlisäverotukseen. WSOY lakitieto. Helsinki 2003.

Räbinä – Myrsky – Myllymäki 2017

Räbinä, Timo – Myrsky, Matti – Myllymäki, Janne: Verotusmenettelyn perusteet. Alma Talent. Helsinki 2017.

Sainio 2011

Sainio, Nina: Yritysjärjestelyt arvonlisäverotuksessa. Lakimiesliiton kustannus. Helsinki 2011.

Sneck 2002

Sneck, Timo: Tullilainsäädäntö. WSOY lakitieto. Helsinki 2002.

Terra – Wattel 2008

Terra, B.J.M – Wattel, Peter Jacob: European Tax Law. 5th edition. Kluwer Law International. Netherlands 2009.

Viner 1950

Viner, Jacob: The Customs Union Issues. Carnegie Endowment for International Peace. New York 1950.

Wikström 2006

Wikström, Kauko: Yleiset opit verotuksessa ja vero-oikeudessa. 3. täysin uudistettu painos. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja. Turku 2006.

Wikström 2008

Wikström, Kauko: Yleiset opit verotuksessa. 4. uudistettu painos. Turun yliopisto. Turku 2008.

Wikström – Ossa – Urpilainen 2015

Wikström, Kauko – Ossa, Jaakko – Urpilainen, Matti: Vero-oikeuden yleiset opit. Kauppakamari. Helsinki 2015.

Äärilä – Nyrhinen – Hyttinen – Lamppu 2017

Äärilä, Leena – Nyrhinen, Ritva – Hyttinen, Pekka – Lamppu, Kaisa: Arvonlisäverotus käytännössä. Alma. Helsinki 2017.

Virolainen ym. 2000 (päivittyvä julkaisu)

Virolainen, Jyrki – Rautio, Jaakko – Niemi, Johanna – Lindfors, Heidi – Lappalainen, Juha – Koulu, Risto – Helenius, Dan – Havansi, Erkki – Frände, Dan: Prosessioikeus. Sanoma Pro 2000 – Talentum Alma Talent. Päivittyvä julkaisu Fokus-palvelussa.

Artikkelit

Hirvonen 2011

Hirvonen, Ari: Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan. Yleisen oikeustieteen julkaisuja 17. Helsinki 2011. Saatavissa: https://www.helsinki.fi/sites/default/files/atoms/files/hirvonen_mitka_metodit.pdf

Laakso – Kurkioja 2017

Laakso, Paula - Kurkioja, Kari: Tulliverotuksen peruselementit uuden tullilainsäädännön valossa. Verotus 4/2017, s. 445-453.

Nieminen 2015

Nieminen, Kimmo: Suora ja välitön yhteys vähennysoikeuden edellytyksenä. Verotus 2/2015, s. 208-219.

Pitkäranta 2004

Pitkäranta, Ann-Mari: Näytöstä ja sen arvioinnista tuloveroprosessissa. Lisensiaatintutkimus. 2004. Edilex.

Ryynänen 2001

Ryynänen, Olli: Selvittämisvelvollisuus ja todistustaakka verotuksessa. Defonsor Legis 2/2001 s. 262-285.

Saukko 2013

Saukko, Petri: Eräitä veroasioiden prosessuaalisia haasteita hallintotuomioistuimen näkökulmasta. Versio 1.0. 2013. Edilex.

Sainio – Kuusala 2015

Sainio, Nina – Kuusala, Juha: Arvonlisäveropetoksista ja niihin liittyvistä EUT:n tuomioista, osa 1. Verotus 5/2015 s. 496-506.

Talus – Penttinen 2016

Talus, Kim – Penttinen, Sirpa-Leena: Eurooppaoikeudelliset oikeuslähteet ja niiden tulkinta oikeustieteellistä opinnäytettä kirjoittaessa. s. 223-245 teoksessa Oikeustieteellinen opinnäyte – Artikkeleita oikeustieteellisten opinnäytteiden vaatimuksista, metodista ja arvostelusta. Edita Publishingin, 2016.

Tarkka 2015

Tarkka, Anna-Stiina: Selvitysvelvollisuus ja todistustaakka – vertailevia näkökohtia hallinto- ja siiviliiprosesseista. Lakimies 3-4/2015, s. 508-532.

Tarkka 2018

Tarkka, Anna-Stiina: Näyttökynnys hallintoprosessissa. Lakimies 5/2018 s. 516-540.

Tertsonen 2016

Tertsonen, Katja: Todistustaakka veroprosessissa, erityisesti hallinto-oikeuden arvonlisäveropäätöksissä. Verotus 3/2016, s. 277-289.

Verkossa saatavilla olevat lähteet

EUR-Lex. Sisämarkkinat. https://eur-lex.europa.eu/summary/chapter/internal_market.html?locale=fi&root_default=SUM_1_CODED%3D24, luettu 8.11.2019.

EU:n virallinen verkkosivusto. Tulli. https://europa.eu/european-union/topics/customs_fi, luettu 25.3.2020.

GOV.UK Guidance: Customs debt liability. <https://www.gov.uk/guidance/customs-debt-liability>, luettu 2.4.2020

Harmaa talous ja talousrikollisuus. Estä ALV-petokset liiketoiminnassasi. <https://www.vero.fi/harmaa-talous-rikollisuus/toimi-oikein/esta-alv-petokset/>, luettu 28.3.2020.

Lainlaatijan EU-opas. EU:n tuomioistuimen oikeuskäytäntö. <http://eu-opas.finlex.fi/1-eu-oikeus-osana-suomen-oikeusjarjestysta/1-6/>, luettu 20.4.2020.

Tilastokeskus. Verot ja veronluonteiset maksut [verkkajulkaisu]. <http://www.stat.fi/til/vermak/index.html>, luettu 24.3.2020.

Tulli. Mihän tarvitaan tullaamattoman tavaran varastoa. <https://tulli.fi/yritysasiakkaat/kuljetus-ja-varastointi/perustietoa-varastoinnista>, luettu 20.3.2020.

Tulli. Mikä on tullinimike. <https://tulli.fi/yritysassiakkaat/tullinimikkeet/mika-on-tullinimike>, luettu 16.3.2020.

Tulli. Miten yksinkertaistan passitusta. <https://tulli.fi/yritysassiakkaat/kuljetus-ja-varastointi/miten-yksinkertaistan-passitusta->, luettu 21.3.2020.

Tulli. Mitä on passitus. <https://tulli.fi/yritysassiakkaat/kuljetus-ja-varastointi/passitus>, luettu 21.3.2020.

Tulli. Mitä ovat tullimaksut? <https://tulli.fi/henkiloasiakkaat/netista-tilaajalle/mita-ovat-tullimaksut>, luettu 18.4.2020.

Tulli. Mitä varastoluvan saaminen edellyttää. <https://tulli.fi/yritysassiakkaat/kuljetus-ja-varastointi/mita-varastoluvan-saaminen-edellyttaa>, luettu 21.3.2020.

Tulli. Sitova tariffitieto. <https://tulli.fi/yritysassiakkaat/tullinimikkeet/sitova-tariffitieto>, luettu 16.3.2020.

Tulli. Tullausarvo. <https://tulli.fi/yritysassiakkaat/tuonti/tullausarvo>, luettu 18.4.2020.

Tulli. Passituksen päättäminen. <https://tulli.fi/yritysassiakkaat/kuljetus-ja-varastointi/passituksen-paattaminen>, luettu 24.3.2020.

Tulli. Varastoinnin ilmoitukset ja kirjanpito. <https://tulli.fi/yritysassiakkaat/kuljetus-ja-varastointi/varastoinnin-ilmoitukset-ja-kirjanpito>, luettu 21.3.2020.

Tulli. Välillinen edustaja. <https://tulli.fi/yritysassiakkaat/vakuudet/valillinen-edustaja>, luettu 22.3.2020.

ULJAS – Tulli. Tullissa kannetut valtion tulot. <https://uljas.tulli.fi/uljas/>, luettu 24.3.2020.

Ulkoministeriö, eurooppatiedotus.fi. EU:n tulliliitto täytti 40 vuotta. <https://eurooppatiedotus.fi/2008/07/31/eun-tulliliitto-taytti-40-vuotta/>, luettu 8.11.2019.

Suomen Huolinta- ja Logistiikkaliitto ry. Mitä huolinta on. <https://www.huolintaliitto.fi/tietoa-alasta/mita-huolinta-on.html>, luettu 24.3.2020.

Suomen Huolinta- ja Logistiikkaliitto ry. Tietoa alasta. <https://www.huolintaliitto.fi/tietoa-alasta/faktat-ja-tilastot.html>, luettu 24.3.2020.

Valtiovaranministeriö. Arvonlisäverotus. <https://vm.fi/verotus/arvonlisaverotus>, luettu 25.3.2020.

Suomalainen virallisaineisto

Lainsäädäntö

Arvonlisäverolaki 1501/1993

Hallintolaki 434/2003

Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä 768/2016

Laki verotusmenettelystä 1558/1995

Laki Verohallinnosta 503/2010

Oikeudenkäynnistä hallintoasioissa annettu laki 808/2019

Perustuslaki 731/1999

Tullilaki 304/2016

Hallituksen esitykset

HE 88/1993 vp

HE 88/1993 vp Hallituksen esitys Eduskunnalle arvonlisäverolaiksi

HE 283/1994 vp

HE 283/1994 vp Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta

HE 184/1996 vp

HE 184/1996 vp Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön sekä siihen liittyviksi laeiksi.

HE 153/2015

Hallituksen esitys eduskunnalle tullilaiksi ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi

HE 45/2017 vp

HE 45/2017 vp Hallituksen esitys eduskunnalle tavaroiden maahantuonnin arvonlisäverotuksen siirtämisestä Verohallinnolle koskevaksi lainsäädännöksi

HE 29/2018 vp

HE 29/2018 vp Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi oikeudenkäynnistä hallintoasioissa ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi

Verohallinnon ohjeet

Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa

Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa. 18.12.2019. VH/2863/00.01.00/2019

Arvonlisäveron ja muiden oma-aloitteisten verojen ilmoittaminen – yksityiskohtaiset ohjeet

Arvonlisäveron ja muiden oma-aloitteisten verojen ilmoittaminen – yksityiskohtaiset ohjeet. Saatavilla: <https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/yhteystiedot-ja-asiointi/lomakkeet/tayttoohjeet/arvonlisäveron-ja-muiden-oma-aloitteisten-verojen-ilmoittaminen--yksityiskohtaiset-ohjeet/>, luettu 25.4.2020.

Maahantuonnin arvonlisäverotusmenettelystä 1.1.2018 alkaen

Maahantuonnin arvonlisäverotusmenettelystä 1.1.2018 alkaen. 28.11.2017. A190/200/2017

Seuraamusmaksut oma-aloitteisessa verotuksessa

Seuraamusmaksut oma-aloitteisessa verotuksessa. 7.12.2018. VH/2784/00.01.00/2018

Euroopan unionin virallisaineisto

Lainsäädäntö

Arvonlisäverodirektiivi

Neuvoston direktiivi 2006/112/EY, annettu 28 päivänä marraskuuta 2006, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä

Komission delegoitu asetus

Komission delegoitu asetus (EU) 2015/2446, annettu 28 päivänä heinäkuuta 2015, Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 952/2013 täydentämisestä tietyjä unionin tullikoodeksin säännöksiä koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen osalta.

Komission täytäntöönpanoasetus

Komission täytäntöönpanoasetus (EU) 2015/2447, annettu 24 päivänä marraskuuta 2015, unionin tullikoodeksista annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 952/2013 tiettyjen säännösten täytäntöönpanoa koskevista yksityiskohtaisista säännöistä.

Komission täytäntöönpanoasetus tariffeista

Komission täytäntöönpanoasetus (EU) 2019/1776, annettu 9 päivänä lokakuuta 2019, tariffi- ja tilastonimikkeistä ja yhteisestä tullitariffista annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2658/87 liitteen I muuttamisesta

Komission soveltamisasetus (ei voimassa)

Komission asetus (ETY) N:o 2454/93, annettu 2 päivänä heinäkuuta 1993, tietyistä yhteisön tullikoodeksista annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 soveltamista koskevista säännöksistä.

Asetus tulli- ja tilastonimikkeistä ja yhteisestä tullitariffista

Neuvoston asetus (ETY) N:o 2658/87 annettu 23 päivänä heinäkuuta 1987 tariffi- ja tilastonimikkeistä ja yhteisestä tullitariffista

SEU

Euroopan unionista tehdyn sopimuksen konsolidoitu toisinto

SEUT

Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen konsolidoitu toisinto

Neuvoston asetus tariffeista

Neuvoston asetus (ETY) N:o 2658/87 tariffi- ja tilastonimikkeistä ja yhteisestä tullitariffista

Tullikoodeksi

Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) N:o 952/2013, annettu 9 päivänä lokakuuta 2013, unionin tullikoodeksista (uudelleenlaadittu)

Vanha tullikoodeksi

Neuvoston asetus (ETY) N:o 2913/92, annettu 12 päivänä lokakuuta 1992, yhteisön tullikoodeksista.

Muut virallislähteet

Euroopan komissio 2016

Euroopan komissio, Brussels, 7.5.2016, COM(2016) 148 final, Communication from the commission to the European parliament, the council and the european economic and social committee on action plan on VAT towards a single EU VAT area – Time to decide (Saatavilla: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_148_en.pdf)

Euroopan komissio 2016 – Transit Manual

Euroopan komissio, Brussels, 27.4.2016, TAXUD/A”/TRA/003/2016-EN, Working document, TRANSIT MANUAL (Saatavilla: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/transit_manual_en.pdf)

Valokeilassa Euroopan unionin politiikka / Tulli

Euroopan komissio. Valokeilassa Euroopan unionin politiikka / Tulli. Luxemburg: Euroopan unionin julkaisutoimisto, 2014.

Oikeuskäytäntö

Euroopan unionin tuomioistuim

Tuomio 1.4.1982, *Hong Kong Trade*, C-89/81, EU:C:1982:121

Tuomio 16.3.1983, *SIOT*, C-266/81, EU:C:1983:77

Tuomio 28.2.1984, *Einberger*, 294/82, EU:C:1984:81

Tuomio 8.3.1988, *Apple and Pear*, C-102/86, EU:C:1988:120

Tuomio 8.2.1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, EU:C:1990:61

Tuomio 25.10.1990, *Max Witzemann*, C-343/89, EU:C:1990:367

Tuomio 3.3.1994, *Tolsma*, C-16/93, EU:C:1994:80

Tuomio 6.4.1995, *BLP*, C-4/94, EU:C:1995:107

Tuomio 27.4.1999, *Kuwait Petroleum*, C-48/97, EU:C:1999:203

Tuomio 8.6.2000, *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300

Julkiasiamiehen ratkaisuehdotus Antonio Saggio 30.9.1999, *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:1999:467

Tuomio 29.6.2000, *Salumets ym.*, C-455/98, EU:C:2000:352

Tuomio 23.9.2004, *Spedition Ulustrans*, C-414/02, EU:C:2004:551

Tuomio 14.7.2005, *British American Tobacco*, C-435/03, EU:C:2005:464

Tuomio 6.7.2006, *Kittel ja Recolta Recycling*, Yhdistetyt asiat C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446

Tuomio 21.2.2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, EU:C:2008:105

Tuomio 29.4.2010, *Dansk Transport og Logistik*, C-230/08, EU:C:2010:231

Tuomio 6.9.2012, *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549

Tuomio 6.12.2012, *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774

Tuomio 15.5.2014, *X BV*, C-480/12, EU:C:2014:329

Tuomio 11.12.2014, *Idexx Laboratories Italia Srl*, C-590/13, EU:C:2014:2429

Tuomio 25.6.2015, *DSV Road*, C-187/14, EU:C:2015:421.

Tuomio 2.6.2016, *Eurogate Distribution ja DHL Hub Leipzig GmbH*, Yhdistetyt asiat C-226/14 ja C-228/14, EU:C:2016:405

Tuomio 18.5.2017, *Latvijas*, C-154/16, EU:C:2017:392

Tuomio 1.6.2017, *Wallenborn*, C-571/15, EU:C:2017:417

Tuomio 19.10.2017, *Istanbul Lojistik*, C-65/16, EU:C:2017:770

Tuomio 10.7.2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579

Kotimainen oikeuskäytäntö

KHO:2009:74

KHO:2009:83

KHO:2013:47

KHO 1.6.2017/2580

KHO:2017:86

KHO 18.12.2017/6582(saataavilla Edilexissä hakusanalla “KHO:n äänestyspäätös suorittimien maahantuontiveroja koskevassa asiassa”)

KHO 11.1.2018/101 (saataavilla Edilexissä hakusanalla “KHO: yhtiöllä ei ollut oikeutta vähentää tullivarastosta sääntöjen vastaisesti poistuneista muistitikuista kannettua maahantuonnin arvonlisäveroa”)

KHO:2019:34

KHO:2019:92

KHO 2019:95

Helsingin HAO 8.5.2015 15/0575/1

LYHENTEET

AVL	Arvonlisäverolaki 1501/1993
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
Esim.	Esimerkiksi
HaO	Hallinto-oikeus
HE	Hallituksen esitys
HL	Hallintolaki 434/2003
KHO	Korkein hallinto-oikeus
Ks.	Katso
mm.	muun muassa
OAV	Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä 768/2016
OHL	Oikeudenkäynnistä hallintoasioissa annettu laki 808/2019
PL	Perustuslaki 731/1999
SEU	Euroopan unionista tehdyn sopimuksen konsolidoitu toisinto
SEUT	Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen konsolidoitu toisinto
TK	Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) N:o 952/2013, annettu 9 päivänä lokakuuta 2013, unionin tullikoodeksista (uudelleenlaadittu)
VOVA	Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö
VML	Laki verotusmenettelystä 1558/1995

1. JOHDANTO

1.1. Johdatus aihealueeseen

Ennen Euroopan yhdentymistä tullit muodostivat myös tämän maanosan sisällä tavan suojella kunkin valtion teollisuutta. Niiden kautta kotimaisen tuotannon hinta pystyttiin pitämään matalalla verrattuna ulkomaalaisiin tuotteisiin. Mikäli näitä tuotteita kuitenkin maahantuotiin alueelle, valtio keräsi niistä korvauksen itselleen tullien muodossa. Euroopan unionin ja erityisesti vuonna 1966 perustetun tullionin myötä tullit ovat kuitenkin käytännöllisesti katsoen menettäneet merkityksensä unionin jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.¹ Vaikka tullimaksujen merkitys on pienentynyt, tullionilla on kuitenkin edelleen hyvin keskeinen merkitys koko unionin toiminnan kannalta. Ilman sitä unionin sisämarkkinoiden ja perusvapauksien toteuttaminen ei olisi mahdollista.

Tullimaksujen merkityksen alentuessa arvonlisäveron fiskaalinen merkitys on sitä vastoin noussut. Suomessa arvonlisäverokertymä oli vuonna 2019 noin 21,9 miljardia euroa², kun samana vuonna Suomen kantamien, ja EU:lle tilittämien tullien määrä oli vain noin 185 miljoonaa euroa.³ Arvonlisäveronkin osalta oikeustieteellinen tutkimus on kohdistunut kuitenkin enemmän sen luonteeseen yleisenä kulutusverona ja siihen liittyvään problematiikkaan esimerkiksi vähennyksien osalta. Maahantuonnin arvonlisävero on jäänyt usein sivumaininnan rooliin, vaikka se osaltaan konkretisoi arvonlisäveron syvintä olemusta määrittämällä maahantuonnin unionin alueelle verotettavaksi tapahtumaksi.

Tutkielmani keskiössä vaikuttaa siis kaksi Euroopan unionin luomaa järjestelmää: Euroopan unionin tulliliitto ja Euroopan unionin osittain harmonisoima arvonlisäverojärjestelmä⁴. *Tulliliitto* on unionin syvimmän mahdollisen yhteistyön aluetta. Kunkin jäsenvaltion viranomaiset toimivat ainakin

¹ Tullien merkitys on laskenut myös maailmanlaajuisesti maailmankaupan vapauduttua toisesta maailmansodasta eteenpäin, ks. esim. Wikström – Ossa – Urpilainen 2015, s. 362.

² Tilastokeskus. Verot ja veronluonteiset maksut [verkkojulkaisu]. <http://www.stat.fi/til/vermak/index.html>, luettu 24.3.2020.

³ ULJAS – Tulli. Tullissa kannetut valtion tulot. <https://uljas.tulli.fi/uljas/>, luettu 24.3.2020.

⁴ EU:n arvonlisäverojärjestelmästä käytetään myös nimitystä yhteinen arvonlisäverojärjestelmä. Käytän tässä tutkielmassa kuitenkin nimitystä unionin arvonlisäverojärjestelmä. Käytän tutkielmassani termiä ”unioni” viitatessani arvonlisäverodirektiivin luomaan arvonlisäverojärjestelmää. Arvonlisäveroa koskevassa lainsäädännössä puhutaan edelleen Yhteisöstä Euroopan unioniin viitatessa. Olen kuitenkin päätenyt selkeyden takia käyttämään termiä unioni myös arvonlisäveroa koskevan esityksen osalta.

ideaalitasolla täysin yhdenmukaisesti, eli soveltavat samoja tulleja unionin ulkopuolisista maista tuotuihin tavarihin eivätkä kanna tulleja unionin jäsenvaltioiden välisessä kaupassa. Tämän lisäksi kaikki tulleina kussakin jäsenvaltiossa kannetut maksut tilitetään EU:lle, ja ne ovat näin ollen osa EU:n määrärahoja eli EU:n omia varoja.⁵ Tulliliitto mahdollistaa unionin sisämarkkinoiden ja perusvapauksien toteutumisen luomalla tullirajan unionin ja siihen nähden kolmansien maiden välille. Tullien kantamisen kautta varmistetaan myös se, että ettei ulkomailta tuleva tuotanto voi kilpailla epäreilusti sisämarkkinoilla tuotettujen tuotteiden kanssa, ja että myös ulkomainen tuotanto täyttyy unionin laatustandardit. Perussopimuksessa julkilausuttuja tavoitteita unionin tulliliitolle ovat EU-jäsenvaltioissa sijaitsevien yritysten kaupankäyntiä helpottaminen, EU:n ulkopuolelta maahantuotavista tavaroista kannettavia tullien yhdenmukaistaminen sekä ihmisten, eläimien ja ympäristön suojeleminen.⁶

Unionin arvonlisäjärjestelmässä ei puolestaan ole kysymys yhtä syvän tason yhteistyöstä kuin tulliliitossa. Harmonisointi on toteutettu direktiivin tasolla, jolloin jäsenvaltiot ovat voineet implementoida sen haluamallaan tavalla eikä sääntely ole täysin yhdenmukaista lukuun ottamatta direktiivissä asetettuja reunaehtoja. Arvonlisäverojärjestelmän tavoitteena on verottaa tavaroiden ja palveluiden kulutusta. Harmonisoimalla järjestelmää saadaan aikaan kilpailun tasapuolisuus, kun kunkin jäsenvaltion alueella samanlaisiin tavarihin ja palveluihin kohdistuu saman suuruinen vero tuotanto- ja jakeluketjun pituudesta riippumatta.⁷ Arvonlisäverokertymä muodostaa merkittävän osan valtionrahoituksesta, mutta jäsenvaltioilla on myös velvollisuus tilittää arvonlisäveropohjaan perustava maksumuus EU:lle.⁸

Tulleihin ja maahantuonnin arvonlisäveroon liittyvä lainsäädäntö vaikuttaa olennaisesti kansainväliseen kauppaan ja sen toimijoihin. Mikäli kolmannesta maasta eli Euroopan unionin ulkopuolisesta maasta peräisin olevia tavaroita halutaan saattaa taloudellisen vaihdannan ja kulutuksen kohteeksi Euroopan unionin alueella, tulee niistä lähtökohteisesti suorittaa sekä tullit että arvonlisävero. Tuojan muodolla ei ole merkitystä, toisin sanoen velvoitteet koskevat sekä yrityksiä että yksityishenkilöitä unionin alueelle tuotavien tavaroiden arvon ollessa vähäistä suurempi.

⁵ Ks. lisätietoja aiheesta esim. EU:n virallinen verkkosivusto. Tulli. https://europa.eu/european-union/topics/customs_fi, luettu 25.3.2020. Lainsäädäntöpohjaan palataan myöhemmissä luvuissa.

⁶ Tavoitteet ilmenevät Sopimuksesta Euroopan unionin toiminnasta (SEUT) artikloista 3.1(e), 207.1 ja 206 sekä tullikoodeksista. Tulliliiton tavoitteisiin palataan tarkemmin alaluvussa 3.1.1.

⁷ Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osa kohta 7. Aiheeseen palataan tarkemmin alaluvussa 2.1.

⁸ Valtiovaranministeriö. Arvonlisäverotus. <https://vm.fi/verotus/arvonlisaverotus>, luettu 25.3.2020.

Tulleja ja maahantuonnin arvonlisäveroa koskeva sääntely vaikuttaa kuitenkin erityisen keskeisesti huolinta- ja logistiikka-alan toimijoihin. Koko toimiala perustuu tavaroiden liikuttamiseen kansainvälisen kaupan välttämättömänä osana.⁹ Huolinta- ja logistiikka-alalla liiketoiminta muodostuu kansainväliseen kauppaan liittyvien velvoitteiden ja toimien hoitamisesta päämiehen puolesta. Sen keskeisenä osana ovat tiedon välitykseen, juridiikkaan ja sääntelyyn sekä logistiikkaan liittyvät palvelut.¹⁰ Harjoittamiensa toimintojen kautta alan yrityksiin kohdistuu useita vastuita ja velvollisuuksia muun muassa tulli- ja arvonlisäverolainsäädännön osalta.¹¹ Sijaintimme unionin tullialueen ulkorajalla tarkoittaa myös sitä, että tullimenettelyjä aloitetaan ja päätetään runsaasti Suomen tullitoimipai-koissa, joka tarjoaa liiketoiminnalle hyvät maantieteelliset edellytykset.¹² Huolinta- ja logistiikka-ala työllistää merkittävän määrän ihmisiä, ja sillä on erittäin keskeinen rooli osana Suomen vienti- ja tuontikaupan toteutusta, mutta myös verotulojen tuojana valtiolle.¹³

Erityisesti Euroopan unionin tuomioistuimien, mutta myös Suomen korkein hallinto-oikeus ovat antaneet viimeisen vuosikymmenen aikana useita ratkaisuja liittyen siihen, kuinka tullilainsäädäntö ja tullit aiheuttava tapahtuma vaikuttaa maahantuonnin arvonlisäverotukseen ja maahantuonnin arvonlisäverotettavan tapahtuman ilmenemiseen. Oikeustila on kehittyen tullin ja maahantuonnin arvonlisäverotettavan tapahtuman syntymisen hyvin tiivistä liitännäisyydestä siihen, että tiettyjen edellytysten täytyessä tullivelan aiheuttava tapahtuma ei automaattisesti synnytä myös maahantuonnin arvonlisäverotettavaa tapahtumaa ja arvonlisäverovelkaa.¹⁴ Oikeustilan kehittymisen aikana merkittävästi maahantuonnin kanssa tekemisessä olevien välillisten tahojen, kuten huolinta-alan yritysten, asema muodostui heille asetettavien vastuiden osalta lähes kestävämmäksi.¹⁵ Oikeustilanteen voidaan

⁹ Olen lisäksi saanut apurahan Suomen Huolinta- ja Logistiikkaliitto Ry:ltä tämän tutkimuksen toteuttamiseen.

¹⁰ Suomen Huolinta- ja Logistiikkaliitto ry. Mitä huolinta on. <https://www.huolintaliitto.fi/tietoa-alasta/mita-huolinta-on.html>, luettu 24.3.2020.

¹¹ Keskeistä on kuitenkin se, että huolinta- ja logistiikka-alan yritys välillisesti hoitaa ja välittää tavaroihin liittyviä palveluita, mutta ei koskaan omista kuljettamiaan tavaroita vastuiden eriyttämisen takia. Yrityksellä on siis tavaroiden hallinta, mutta ei niiden omistajuutta.

¹² Suomi sijaitsee maantieteellisesti erittäin optimaalisessa paikassa kansainvälisen kaupan, ja sitä keskeisesti edesauttavan huolinta- ja logistiikka-alan osalta: valtiomme muodostaa risteyskohdan idän ja lännen välissä, ja sen kautta kulkee huomattava määrä tavaraliikennettä erityisesti Venäjälle.

¹³ Koko huolinta-alan liikevaihto oli vuonna 2018 n. 2,1 miljardia euroa ja nimenomaan huolinta työllisti n. 4200 työntekijää. Koko logistiikka- ja liikennesektori työllisti n. 120 000 työntekijää. Kts. Huolintaliitto. Tietoa alasta. <https://www.huolintaliitto.fi/tietoa-alasta/faktat-ja-tilastot.html>, luettu 24.3.2020.

¹⁴ Ks. aiemmasta oikeuskäytännöstä esim. 294/82, *Einberger* ja osittain C-480/12, *X BV*. Uudemmassa oikeuskäytännöstä erityisesti C-571/15, *Wallenborn*.

¹⁵ Tuomioistuimet tulkitsivat tulli- ja arvonlisäverovelan liitännäisyyden erittäin vahvaksi eväten samalla kuitenkin kyseisiltä yrityksiltä oikeuden arvonlisäveron vähennysoikeuteen edustajan statuksen perusteella. Ks. KHO 1.6.2017 t. 2580. Huomionarvoista on, että tulkinta arvonlisäveron vähennyskelvottomuudesta oli myös asteittainen muutos aiempaan oikeustilaan. Aiemmin arvonlisävero oli maahantuonnin yhteydessä jäänyt helposti huolinta- ja logistiikka-alan yrityksen maksettavaksi, mutta tällä oli ollut tavaroiden hallinnan kautta myös veron vähennysoikeus. Ks. esim. asia C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* kohta 9 ja asia C-435/03, *British American Tobacco* kohta 35, jotka

kuitenkin katsoa kääntyneen viimeistään asian C-571/15, *Wallenborn*¹⁶ myötä selkeämpään suuntaan, kun yhdeksi keskeiseksi tekijäksi maahantuonnin arvonlisäverotettavan tapahtuman ilmenemisen ja verovelan syntyamisen osalta on noussut *taloudellisen vaihdantaan päätyminen*- käsite. Kehityskulku huomioiden nyt on oivallinen hetki tutkia tullin ja maahantuonnin arvonlisäverotettavan tapahtuman yhteyttä.

1.2. Tutkimuskysymykset ja aiheen raja

Tutkimuskysymykset. Tutkimuksessani pyrin selvittämään, millainen yhteys vallitsee tullin ja maahantuonnin arvonlisäveron välillä Euroopan unionin ja kansallisen lainsäädännön perusteella. Tarkoitukseni on lainsäädäntöön ja oikeuskäytäntöön nojautuen pyrkiä luomaan johdonmukainen esitys siitä, kuinka vahvasta liitännäisyydestä on kysymys ja onko joitain tilanteita, joissa liitännäisyyttä ei ilmene. Siten keskeisin tutkimuskysymykseni on, että

- toteutuuko arvonlisäverodirektiivin¹⁷ tarkoittama maahantuonnin verotettava tapahtuma ja syntykö arvonlisäverosaatava samaan aikaan, kun tullikoodeksin¹⁸ mukainen tullit aiheuttava tapahtuma toteutuu ja tullivelka syntyy.¹⁹

Koska tullin ja arvonlisäveron yhteys ei ole aivan suoraviivainen, on tarpeen syventää käsittelyä sivututkimuskysymyksillä. Niiden taustalla ovat oikeuskäytännöstä esiin nousseet kysymykset, ja niiden kautta on mahdollista hahmottaa tulli- ja arvonlisäverojärjestelmän rajapintoja päätutkimuskysymyksen käsittelyä tukevalla tavalla. Sivututkimuskysymyksiäni ovat:

- mitä taloudelliseen vaihdantaan päätymisellä tarkoitetaan maahantuonnin arvonlisäveron verotettavan tapahtuman edellytyksenä,
- miten tullivelkavastuu ja arvonlisäverovastuu kohdistuvat ja eroavatko nämä vastuupiirit toisistaan; ja

eivät suoraan liity huolinta-alan yritysisiin, mutta joissa todetaan pelkän tavaroiden hallintaoikeuden ja sen kautta syntyvän tosiasiallisen määräämisvallan niihin riittävän arvonlisäveronvähennysoikeuteen.

¹⁶ C-571/15, *Wallenborn*.

¹⁷ Neuvoston direktiivi 2006/112/EY, annettu 28 päivänä marraskuuta 2006, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä.

¹⁸ Euroopan Parlamentin ja neuvoston asetusta (EU) N:o 952/2013, annettu 9 päivänä lokakuuta 2013, unionin tullikoodeksista (uudelleenlaadittu).

¹⁹ Kysymystä pohditaan myös suhteessa arvonlisäverolakiin (AVL, 1501/1993), jolla on kansallisesti implementoitu arvonlisäverodirektiivin säännökset.

- millaisina selvitysvelvollisuus, todistustaakka ja näyttökynnys näyttäytyvät arvioi-
dessa tullit aiheuttavan tapahtuman vaikutusta maahantuonnin arvonlisäverotettavaan
tapahtumaan.²⁰

Aiheen rajaus. Tullivelan ja arvonlisäverovelan välinen yhteys vaikuttaa oikeuskäytännön perusteella asettuvan kyseenalaisiksi tilanteissa, joissa tullilainsäädäntöä ei ole täysin noudatettu. Tästä syystä tulen keskittymään tutkielmassani erityisesti tullilainsäädännön vastaisiin tilanteisiin tähän luoden kuitenkin systematiikan kannalta tarpeellisen viitekehyksen ensin säännönmukaisen tilanteen kautta.

Tulen käsittelemään tutkielmassani tutkimuskysymyksiäni erityisesti huolinta- ja logistiikka-alan yrityksiin liittyvien esimerkkien kautta. Keskeiset oikeustapaukset liittyvät kyseiseen toimialaan, ja alan yritykset toimivat usein edustuksen kautta, jolloin esimerkiksi vastuusuhteiden analysointiin on hyvät edellytykset.

Arvonlisäverovelan ja tullivelan yhteyteen liittyvät kysymykset ovat mielekkäitä vain kolmansista maista yhteisöön tapahtuvien maahantuontien yhteydessä, joten en ota tutkielmassani kantaa yhteisöuhankintoihin muutamia sivuhuomautuksia lukuun ottamatta.²¹ Selvitysohjelmaa analysoidessani tarkoitukseni ei ole alkaa käsitellä hallintoprosessia syvällisesti sen menettelysääntöihin paneutuen, vaan otan kantaa ainoastaan osapuolten asemaan näyttöä toimitettaessa sekä arvioin, minkä tasoista ja millaista näyttöä tämänkaltaisissa tilanteissa voidaan edellyttää. Arvonlisä- ja tullilainsäädännön laajuudesta johtuen niitä ei pystytä käsittelemään tutkielmassa missään muotoa täysin tyhjentävästi. Rikosoikeudellinen käsittely on myös rajattu tutkielman ulkopuolelle.

1.3. Tutkimuksen rakenne, metodi ja lähdeaineisto

Rakenne. Tutkielmani koostuu kuudesta pääluvusta. Johdannossa kerron ensin tutkielmani lähtökohdat. Kahdessa seuraavassa luvussa esitän tulli- ja arvonlisäverojärjestelmät itsenäisinä kokonaisuuksina. Tarkoitukseni muodostaa lukijalle yleiskuva sekä arvonlisävero- että tullijärjestelmästä ja niiden perusteella syntyvistä verovelosta sekä niiden vastuupiireistä. Neljännessä luvussa vedän yhteen ja

²⁰ Vaikka tutkimuskysymykset ovat sinänsä itsenäisiä, ne ovat läpi tutkielman vuorovaikutteisessa suhteessa toisiinsa.

²¹ Tullikoodin arvonlisäverodirektiivin 20 artiklan mukaan yhteisöuhankinnalla tarkoitetaan Euroopan unionin jäsenvaltioiden välistä vientiä, johon sovelletaan omia säännöksiä arvonlisäveron määräytymisen osalta eikä kysymys ole maahantuonnista, koska kauppa tapahtuu yhteisön talousalueen sisällä.

vertaan kahdessa edellisessä luvussa käsiteltyjä asioita systematisoimalla maahantuonnin arvonliikkeen ja tullin suhdetta toisiinsa. Tässä yhteydessä käsittelen myös taloudelliseen vaihdantaan päättämisen käsitettä. Viidennessä luvussa käsittelen lyhyesti hallintoprosessuaaliseen asiaan selvittämiseen sekä näyttökynnykseen sekä todistustaakkaan liittyviä kysymyksiä sekä analysoin niitä tutkimuksen kannalta oikeuskäytännön valossa. Kuudennessa ja viimeisessä luvussa esitän johtopäätökseni tutkimuskysymyksiini sekä arvioni nykytilasta ja sen kehityskulusta.

Metodi. Tutkielmani on ytimeltään vero- ja eurooppaoikeudellinen, mutta siinä on mukana myös hallintoprosessioikeudellisia teemoja. Tutkielmani tutkimusmetodi on lainopillinen, eli oikeusdogmatiikan metodin mukaisesti tutkin voimassa olevaa oikeutta, joka on pätevää ja velvoittavaa.²² Pyrin siis esittämään, mitä on pidettävä totena voimassa olevan oikeuden perusteella.

Olen tutkielmassani käyttänyt oikeuslähdeoppia lainopillisessa tutkimuksessa vaadittavan tavoin. Mahdollisimman tarkan sisällön saavuttamiseksi olen soveltanut sekä vahvasti velvoittavia, heikosti velvoittavia että sallittuja oikeuslähteitä antaen niistä kullekin asiaankuuluvan painoarvon.²³ Osana näiden oikeuslähteiden systematisointia ja tulkintaa olen luonnollisesti soveltanut niihin sanamuodon mukaista tulkintaa, mutta myös erityisesti systemaattista, historiallista, teleologista eli tarkoituspäopillistä tulkintaa ja objektiivista tulkintaa. Tutkielmani aihealueen ja oikeuslähteet huomioiden erityisesti teleologinen tulkinta korostui, koska sitä on korostettu EU-oikeudessa.²⁴

Lähdeaineisto. Tutkielmani lähdeaineisto koostuu oikeustieteelliselle tutkimukselle tyypilliseen tapaan vahvasti virallisaineistoista. Siihen kuuluu sekä eurooppaoikeudellisia että kotimaista virallisaineistoa. Eurooppaoikeudellinen virastoaineisto muodostuu sekä primaari- että sekundäärinormistosta. Tämän lisäksi olen hyödyntänyt merkittävässä määrin Euroopan unionin tuomioistuimen antamia ratkaisuja. Näiden lisäksi olen hyödyntänyt myös komission antamia lausuntoja, joilla ei ole kuitenkaan suoraa oikeudellista sitovuutta.

Hyödyntämäni kotimainen virallisaineisto koostuu lainsäädännöstä ja lainsäädännön esitöistä, jotka selventävät annettujen säädösten taustaa ja tarkoitusta. Myös kotimainen oikeuskäytäntö korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisujen muodossa on keskeinen lähdeaineistoni. Olen myös hyödyntänyt yksittäisiä hallinto-oikeuden ratkaisuja demonstroidakseni ratkaisujen kehittymistä eri oikeusasteissa.

²² Hirvonen 2011, s. 22.

²³ Oikeuslähteiden jaottelusta Aarnio 1989, s. 220-221.

²⁴ Hirvonen 2011, s. 40. Hirvonen myös yleisemmin mainituista tulkintametoodeista.

Tämän lisäksi olen hyödyntänyt myös Verohallinnon ohjeita sekä Tullin internetsivuilla olevaa materiaalia.

Olen tutkielmassani hyödyntänyt runsaasti myös oikeuskirjallisuutta. Arvonlisäverotuksen sekä hallintoprosessuaalisen kirjallisuuden osalta lähteet painottuvat kotimaiseen tuotantoon. Arvonlisäverotuksen peruslähteenä olen hyödyntänyt *Ritva Nyrhisen, Pekka Hynnisen ja Kaisa Lampun* kirjaa *Arvonlisäverotus käytännössä*. Hallintoprosessioikeuden peruslähteen muodostaa puolestaan *Olli Mäenpään* tuore teos *Hallintoprosessioikeuden perusteet*. Hallintoprosessin ja vero-oikeuden rajapintoja tarkastellessani olen tukeutunut erityisesti *Olli Ryynäsen* tuotantoon. Tullioikeuden saralta kotimainen kirjallisuutta oli huomattavasti rajallisemmin saatavilla ja käytännössä se rajoittui *Timo Sneekin* kirjaan *Tullilainsäädäntö*. Tästä syystä hyödynsin myös englanninkielistä kirjallisuutta, erityisesti *Timothy Lyonsin* tuoretta ja ajantasaista tullilainsäädäntöä käsittelevää kirjaa *EU Customs Union*.

Eurooppaoikeuden säädöspohjan rakenne. Tutkielmani painottuessa eurooppaoikeudellisiin lähteisiin on tarpeellista avata sen säädöspohjaa lyhyesti. *Perussopimukset* eli primaarioikeus ilmentävät EU:n tavoitteita, joita unioni pyrkii toteuttamaan yhdessä jäsenvaltioiden kanssa. EU:n sekundäärinormisto eli johdettu oikeus konkretisoi primäärioikeutta. Sopimuksen Euroopan unionin toiminnasta (SEUT)²⁵ 288 artiklan mukaisesti sitovia sekundäärinormeja ovat asetukset, direktiivit ja päätökset. *Asetukset* sitovat jäsenvaltioita sellaisenaan ja ovat siten jäsenvaltioissa suoraan velvoittavaa ja sovellettavaa oikeutta. *Direktiivit* ovat puolestaan keinoja toteuttaa lainsäädäntöyhteistyötä jäsenvaltioiden välillä: ne eivät ole suoraan sovellettavaa lainsäädäntöä ja sitovat jäsenvaltioita vain niihin sisältyvän lainsäädäntötavoitteen osalta. Jäsenvaltioiden on implementoitava direktiivit luomalla niitä toteuttavaa kansallista lainsäädäntöä. *Päätökset* puolestaan sitovat niiden kohdetta, joka voi olla jäsenvaltio(t) tai yksityiset luonnolliset henkilöt. Niillä voidaan ryhtyä toimiin esimerkiksi polkumyynnin estämiseksi.²⁶

Edellä mainittujen lainsäädäntötyyppien lisäksi komissiolle on annettu valta antaa tietyn tyyppisiä säännöksiä. SEUT 290 artiklassa säädetään lainsäädäntövallan siirtämisestä (ns. delegoidut säädökset) ja SEUT 291 artikla mahdollistaa täytäntöönpanovallan siirtämisen (ns, komitologiamenettely). Annettaessa komissiolle valtuutus SEUT 290 artiklan nojalla Euroopan parlamentin ja Neuvoston antamassa perussäädöksessä, komissio voi antaa normeja alkuperäisen säännöksen muuttamiseksi tai täydentämiseksi, ei kuitenkaan siten, että se menisi muuttamaan alkuperäisin säädöksen

²⁵ Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen konsolidoitu toisinto.

²⁶ Aiheesta esim. Raitio 2013, s. 228-233.

perustavanlaatuisimpia normeja. Näitä säädöksiä kutsutaan delegoiduiksi säännöksiksi ja ne ovat yleisesti sovellettavia. SEUT 291 artiklan komitologimenettely tarkoittaa puolestaan täytäntöönpanomenettelyä, jonka komissio toteuttaa yhdessä jäsenvaltion edustajien muodostaman komitean avustama jonkin EU-säädöksen vaatimien täytäntöönpanotoimien takia. Täytäntöönpanotoimi voi koskea delegoidusta säädöksestä poiketen yksityistä tahoa, tai olla sen kaltaisesti yleinen.²⁷

Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisut ovat merkittävä EU-oikeudellinen lähde. Ne valottavat osaltaan lainsäädännön oikeaa soveltamista sekä selventävät esimerkiksi eri säännösten suhdetta toisiinsa. Tarkalleen ottaen unionin tuomioistuimen ennakkoratkaisu sitoo vain sitä pyytäneitä kansallista tuomioistuinta, mutta Raition mukaan ennakkoratkaisun sisältämän eurooppaoikeuden tulkinnanoton, *ratio decidendi*, voidaan katsoa sitovaksi oikeusohjeeksi kaikkien tuomioistuinten ja muiden EU-lainsäädäntöä soveltavien viranomaisten toiminnassa.²⁸ Keskeistä on myös se, että ainoastaan unionin tuomioistuin voi muuttaa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä omaksuttua kantaa, ja kansalliset tuomioistuimet ovat velvollisia seuraamaan unionin tuomioistuimen tulkintaa ja saattamaan normiristiriitatilanteessa kansallisen lainsäädäntönsä vastaamaan eurooppaoikeuden kantaa. Kansallisen tuomioistuimen ollessa epävarma jonkin eurooppaoikeuden normin soveltamisesta sen täytyy pyytää unionin tuomioistuimelta ratkaisua asiasta. Tämä on perusteltua, koska unionin tuomioistuimen ennakkoratkaisumenettelyn kautta voidaan varmistaa, että EU-oikeutta sovelletaan samalla tavoin koko unionissa.²⁹

²⁷ Talus – Penttinen 2015, s. 7-8.

²⁸ Raitio 2013, s. 234.

²⁹ Talus – Penttinen 2016, s. 231-232.

2. ARVONLISÄVERO

2.1. Arvonlisäverojärjestelmä

Lainsäädäntö. Verotus on ollut perinteisesti yksi niistä osa-alueista, joiden osalta EU:n jäsenvaltiot ovat halunneet säilyttää päätösvalan lähtökohtaisesti kansallisella tasolla. Primaarinormistoon sisältyy kuitenkin myös kulutusverotusta koskevaa normistoa. Verotusta koskevat perustamissopimuksen määräykset löytyvät SEUT 110-113 artikloista. Niistä artiklat 110-112 koskevat verotuksen syrjintäkieltoa ja artikla 113 verotuksen yhdenmukaistamista. Verotuksen syrjintäkiellon määräykset kohdistuvat jäsenvaltioihin rajoittaen niiden mahdollisuutta verotukselliseen autonomiaa. Yhdenmukaistamista koskevan artiklan kautta EU:n toimielimet voivat antaa määräyksiä jäsenvaltioiden kansallisen verolainsäädännön harmonisoimiseksi.³⁰

Kulutusverotusta koskevan lainsäädännön harmonisointi on ollut välttämätöntä unionin päämäärien toteuttamiseksi. Yksi keskeisimmistä tavoitteista on ollut yhteisten sisämarkkinoiden luominen, jonka alueella tavaroiden, henkilöiden, palvelujen ja pääomien on mahdollista liikkua vapaasti.³¹ Sisämarkkinoiden toteuttamisen osana arvonlisäveron harmonisointi unionin tasolla ollut välttämätöntä, koska muuten huomattavan erilaiset kulutusverojärjestelmät jäsenvaltioiden välillä voisivat estää sisämarkkinoiden asianmukaisen toiminnan ja synnyttää esimerkiksi ei-toivottua kilpailuvääristymiä.³²

Arvonlisäverotuksessa unionitason perussäädös on arvonlisäverodirektiivi. Se antaa raamit kansallisille säädöksille, mutta jättää jäsenvaltioille kuitenkin liikkumavaraa lakitekniesten toteutusten suhteen.³³ Suomessa arvonlisäverodirektiivin implementointi on toteutettu arvonlisäverolailla, jota on aina tarpeen mukaan uudistettu direktiivin mukaiseksi. Arvonlisäverolain valmistelutyössä huomioitiin unionin oikeuden vaikutus, vaikka se otettiin käyttöön jo ennen kuin Suomi liittyi Euroopan

³⁰ Juanto – Punavaara – Saukko 2018, s. 9-10.

³¹ SEUT 26 artikla.

³² HE 283/1994 vp s. 4.

³³ Direktiiviä on jouduttu uusimaan kuitenkin useaan otteeseen. Tällä hetkellä käynnissä on myös suuri reformi, jolla pyritään muuttamaan arvonlisäverojärjestelmää siten, että se olisi sopivampi 2000-luvun haasteisiin. Tarkoituksena on mm. toteuttaa arvonlisäverotus myyntimaan sijasta kohdemaassa sekä muuttaa järjestelmää siten, että ostajan vähennys-oikeuden sijasta arvonlisävero suspendisoitaisiin koko ketjun ajan siten, että vero kannettaisiin ainoastaan kuluttajalta. Ks. Euroopan komissio 2016.

unioniin vuonna 1995. Tämä on ymmärrettävää, koska arvonlisäveroon perustuva kulutusverojärjestelmä oli ja on edelleen Euroopan unionin jäsenyyden edellytys.³⁴

Liikevaihtoverosta kulutusveroon. Arvonlisäverolain myötä Suomessa siirryttiin kapeapohjaisesta liikevaihtoverotuksesta laajapohjaiseen arvonlisäverotukseen. Tällä muutoksella haluttiin poistaa hyödykkeiden tuotantoon ja kulutukseen kohdistuvat vääristymät. Samalla haluttiin saattaa palvelut ja tavarat tasavertaiseen asemaan verotuksen näkökulmasta kulutusrakenteen muututtua. Muutos oli tarpeellinen myös Suomen kansainvälisen kilpailukyvyyn parantamisen takia, koska laajapohjaista arvonlisäverojärjestelmää sovellettiin tällöin jo lähes kaikissa OECD-maissa. Veron kertaantuvuutta aiheuttavista yleisistä kulutusverojärjestelmistä oli luovuttu, koska ne vääristivät kilpailuasetelmia ja heikensivät kotimaisen tuotannon kilpailuedellytyksiä.³⁵

Arvonlisäverojärjestelmän tavoitteet. Kaikenlaisen kulutuksen verottaminen on unionin arvonlisäverojärjestelmän keskeinen päämäärä. Arvonlisäverodirektiivin ensimmäisen artiklan mukaan veroa on suoritettava jokaisesta liiketoimesta, eikä liiketoimea edeltävien liiketoimien määrällä ole vaikutusta suoritettavan veron määrään. Tämän takia Suomen arvonlisälaissa onkin omaksuttu ratkaisu, jonka mukaan kaikki liiketoiminnan muodossa tapahtuva tavaroiden ja palveluiden myynti on verollisia, ellei laissa tai muissa säännöksissä ole toisin todettu.³⁶ Arvonlisäverottomuus on siten poikkeus pääsäännöstä.

Suoritettavasta verosta saa kuitenkin vähentää hinnan muodostavia eri kustannuksia välittömästi raskittavan arvonlisäveron määrän.³⁷ Yhteistä arvonlisäverojärjestelmää sovelletaan vähittäiskauppavaiheen päättymiseen saakka.³⁸ Arvonlisävero siis vyörytetään tuotteiden ja palveluiden hintoihin, ja se jää lopulta hyödykkeitä ostavien kuluttajien vastattavaksi. Arvonlisäveron lopullisena tarkoituksena ja siten vero-objektina on yksityishenkilöiden kulutuksen verottaminen.

Edellä kuvatun perusteella unionin arvonlisäverojärjestelmän kantaviksi periaatteiksi voidaan todeta *Sainion* tavoin

- a) kulutusveron luonne,
- b) neutraalisuus, ja

³⁴ HE 88/1993 vp s. 2.

³⁵ HE 88/1993 vp, s. 6 ja 9.

³⁶ AVL 1 §. Erikseen arvonlisäverosta vapautettuja ovat esimerkiksi terveyden- ja sairaanhoito (AVL 34§) ja sosiaalihuolto (37§). Tavarain ja palvelun käsitteeseen palataan tarkemmin seuraavassa luvussa.

³⁷ Arvonlisäverodirektiivi 168 ja 169 artiklat sekä AVL 102 §-102c §.

³⁸ Arvonlisäverodirektiivi artikla 1.2(3).

c) veron vyörytettävyyden, joka toteutetaan arvonlisäveron vähennysjärjestelmän avulla.³⁹

Nämä tavoitteet tulisi huomioida aina tehtäessä arvonlisäveroon liittyviä ratkaisuja. Unionin tuomioistuin onkin antanut niille huomattavaa arvoa omassa oikeuskäytännössään ja kehittänyt niitä edelleen, joka on luonnollisesti heijastunut myös jäsenvaltioiden soveltamiskäytäntöön.⁴⁰ Kulutusveron luonteeseen palataan seuraavassa alaluvussa, jossa avataan tarkemmin sekä arvonlisäveron kohdetta (objektia) että arvonlisäveroverovelvollista (arvonlisäveron subjekti) ja tämän asemaa. Myös vähennysoikeuteen ja sen edellytyksiin pureudutaan tarkemmin omassa alaluvussa. Näin ollen tässä vaiheessa on tarpeellista syventyä tarkemmin vain neutraliteettiperiaatteeseen, joka on hyvin keskeinen tekijä arvioidessa koko arvonlisäverojärjestelmän toimivuutta ja tarkoituksenmukaisuutta.

Neutraliteettiperiaate. Kuten arvonlisäverolakia koskevassa hallituksen esityksessä 88/1993 vp todetaan, verojärjestelmä ei saisi vääristää taloudellista päätöksentekoa tavalla, joka johtaa kansantalouden resurssien epätarkoituksenmukaiseen kohdentumiseen ja tehokkuustappioihin. Tavoitteena on tämän takia neutraali verojärjestelmä, joka ei vaikuta kuluttajien valintoihin eikä yritysten tuotantomenetelmiä tai jakeluteitä koskeviin päätöksiin.⁴¹

Neutraliteettiperiaatteen absoluuttinen toteutuminen edellyttäisi, että arvonlisäveroa sovellettaisiin poikkeuksetta kaikkien tavaroiden ja palveluiden kuluttamiseen, ja että sovellettava verokanta olisi aina saman suuruinen. Tiettyjen käytännön ja arvopohjaisten syiden takia tästä on kuitenkin haluttu poiketa. Arvonlisäveron kohdistuessa neutraliteettiperiaatteen ansiosta pääsääntöisesti kaikkeen kulutukseen voidaan kuitenkin katsoa, että se ei vaikuta tavaroiden ja palveluiden suhteellisiin hintoihin verrattuna tilanteeseen, jossa verotusta ei lainkaan olisi.⁴²

Neutraliteettiperiaatteella on monia ilmenemismuotoja. Ensinnäkin se näkyy siinä, että vaihdannan vaiheiden määrä ei vaikuta kuluttajan vähittäiskaupassa maksamaan hintaan tuotteesta, ja keskenään kilpailevien tuotteiden hintaan sisältyy saman verran veroa.⁴³ Neutraliteettiperiaatteella on merkitystä

³⁹ Sainio 2011, s. 62. Ks. myös Rother, 2003, s. 157-159. Rotherin mukaan arvonlisäverojärjestelmän periaatteita ovat tavaroiden ja palveluiden verotus, veron kantaminen jokaisesta tuotantoon tai jakeluun liittyvästä liiketoimesta, veron vähennysoikeus sekä neutraalisuus.

⁴⁰ Neutraalisuudesta ja vähennysjärjestelmä esim. asia C-324/11, *Toth* erityisesti kohdat 24 ja 25, sekä asia C-590/13, *Idexx Laboratories Italia Srl* erityisesti kohdat 30-32. KHO ei ole ainakaan ratkaisuselosteiden perusteella perustanut ratkaisujaan yhtä vahvasti näille periaatteille.

⁴¹ HE 88/1993 vp, s. 14-15.

⁴² HE 88/1993 vp, s. 14-15.

⁴³ Vaihdannan vaiheiden määrä ei vaikuta tuotteen hintaan, koska myyjä saa vähentää lähtökohtaisesti aina ostoonsa sisältyneen arvonlisäveron. Keskenään kilpaileviin tuotteisiin sovelletaan aina samaa arvonlisäverokantaa, jolloin arvonlisävero ei muodosta hintaeroa näiden tuotteiden välille.

myös arvonlisäveroa koskevien säännösten tulkintaperiaatteena. Esimerkiksi *liiketoiminnan* käsite on hyvin keskeinen arvioidessa koko arvonlisäverojärjestelmän soveltuvuutta tiettyyn tilanteeseen. Neutraliteettiperiaatteen mukaisesti käsitettä tulee pyrkiä tulkitsemaan ennemmin laajentavasti kuin supistavasti, jotta yritystoiminnan harjoittajia ei asetettaisi keskenään epätasa-arvoiseen asemaan.⁴⁴ Euroopan unionin tuomioistuin on lisäksi useissa ratkaisuisa vahvistanut kannanoton siitä, että neutraliteettiperiaate estää pääsääntöisesti tekemästä eroa laillisen ja laittoman liiketoiminnan välille.⁴⁵

Selkeys ja hallittavuus. *Määttä* on tuonut esiin arvonlisäverojärjestelmän selkeyden ja hallittavuuden vaatimuksen. Osapuolten selkeästi tiedettävä verovelvollisuusasemansa ja siihen liittyvät velvollisuutensa vaihdannan jokaisessa vaiheessa, koska arvonlisäverotus on luonteeltaan transaktiokohdista.⁴⁶ Tämän lisäksi arvonlisävero on oma-aloitteinen vero, joka sekin korostaa verovelvollisen omaa vastuuta. Verovelvollinen voi kuitenkin ymmärtää oman vastuunsa ja toimia sen mukaisesti ainoastaan ymmärtäessään itseensä kohdistuvat odotukset. Järjestelmän selkeydessä ja hallittavuudessa on siten lopulta kysymys verovelvollisen oikeusturvasta, johon liittyy myös ennakoitavuuden vaatimus. Ennakoitavuudella on merkitystä myös kuluttajien kannalta, koska arvonlisävero välillisenä verona vyörytetään lopulta heidän ostamiensa tuotteiden hintoihin.⁴⁷

2.2. Arvonlisäveron kohde ja aineellinen soveltamisala

Kohde. Kuten *Wikström* on hyvin kuvaillut, arvonlisäveron kohteena verovelvollisen tosiasiallinen kulutus, johon ei sisälly, mitä on säästetty, mutta joka voi olla tuloa suurempikin, jos kulutus on rahoitettu säästöillä, lainanotolla tai verovapailla tuloilla.⁴⁸ AVL 1 §:n mukaisesti veroa sisältyy pääsääntöisesti kaikkien liiketoiminnan muodossa luovutettujen tuotteiden ja palveluiden hintoihin, ellei toisin ole säädetty. Arvonlisäveroa maksetaan jokaisesta liiketoiminnan muodossa tapahtuneesta luovutuksesta vaihdannan jokaisessa vaiheessa. Veron kohteena on kuitenkin jokaisessa vaihdannan vaiheessa tavaralle tai palvelulle syntynyt *arvon lisääntyminen*. Vero saadaan kohdistettua oikein myöntämällä myyjälle ostoihinsa sisältyneen arvonlisäveron vähennysoikeus.

⁴⁴ Ks. esim. Nyrhinen – Hyttinen – Lamppu 2019, s. 37.

⁴⁵ Katso esim. asiat C-435/03 *British American Tobacco International Ltd ja Newman Shipping & Agency Company Nv* kohdat 37-39 ja C-455/98 *Salumets ym.* kohdat 19 ja 20. Rotherin 2003, s. 243 mukaan rajanveto oikeuskäytännössä kulkee kuitenkin siinä, onko myynti- tai maahantuonti kielletty siviili- vai rikosoikeuden perusteella. Mikäli myynti on kielletty rikosoikeuden perusteella, on kysymyksessä yksiselitteisesti laitonta toiminta, jolloin arvonlisäveroa ei voida vaatia suoritettavaksi.

⁴⁶ *Määttä* 2015, s. 32.

⁴⁷ *Määttä* 2015, s. 32.

⁴⁸ *Wikström*, Kauko. 2008. s, 154-155. *Wikström* avaa myös hyvin arvonlisäveron ja tuloveron vero-objektien eroavaisuutta, vaikka molemmissa kohteena on kuitenkin osittain samat kansantuotteeseen sisältyvät tuotannon tekijäkorvaukset.

Soveltamisala. Jotta arvonlisävero tulee sovellettavaksi, tulee kysymyksessä olla *liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavaroiden ja palvelun myynnistä, tavararan maahantuonnista, yhteisöhankinnasta tai tavararan siirrosta pois varastointimenettelyssä.*⁴⁹ Arvonlisäverolain aineelliset soveltamisedellytykset ovat siis *Suomessa tapahtuvan myynnin osalta*

- i.) toiminnan harjoittaminen liiketoiminnan muodossa ja se, että
- ii.) liiketoiminnan kohteena on tavaroiden ja / tai palveluiden myyminen.

Liiketoiminta. Liiketoiminnan käsitettä ei määritellä suoraan arvonlisäverolaissa.⁵⁰ Hallituksen esityksessä sen osalta kuitenkin todetaan, että kysymys on ansiotarkoituksessa tapahtuvasta, jatkuvasta, ulospäin suuntautuvasta ja itsenäisestä toiminnasta, johon sisältyy tavanomainen yrittäjäriski.⁵¹ Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklasta puolestaan ilmenee, ettei liiketoiminnan tarkoituksella tai tuloksella ole lähtökohtaisesti merkitystä arvioidessa sitä, onko kysymys liiketoiminnasta. Tämä on perusteltua, koska verotuksen neutraalisuuden takia liiketoiminnan käsitettä tulee pyrkiä tulkitsemaan mahdollisimman laajasti huomioiden kuitenkin säädösten tarkoitus.⁵² Arvonlisäveroa ei kuitenkaan tarvitse suorittaa, jos myyjän toiminta on vähäistä ja se voidaan katsoa harrastusluonteiseksi, satunnaiseksi tai pienimuotoiseksi.⁵³

EUT:n oikeuskäytännön perusteella vastikkeellisuus nousee merkittäväksi tekijäksi arvioidessa sitä, onko kysymys liiketoiminnasta. Taloudellisessa toiminnassa on kysymys arvonlisäverodirektiivin tarkoittamasta liiketoiminnasta, kun tarjotun palvelun ja saadun vastikkeen välillä välitön yhteys ja vastavuoroisuus, eli myyntiä voidaan vastikkeellisena.⁵⁴ Myös kotimaisessa tuoreessa oikeuskäytännössä on alettu kiinnittää direktiivin ja oikeuskäytännön vaatimin tavoin huomiota siihen, että toiminta on tapahtunut taloudellisessa ympäristössä ja tarkoituksessa sen sijasta, että painoarvoa annettaisiin ainoastaan edellä mainittujen liiketoiminnan ulkoisten tunnusmerkkien täyttymiseen.⁵⁵

⁴⁹ AVL 1.1 §.

⁵⁰ Lain 1 §:ssä mainitaan kuitenkin mikä ei ainakaan ole liiketoimintaa. Tällaisesta tilanteesta on kysymys, kun ”myynnistä” saatu vastike on ennakoperintälain 13 §:ssä tarkoitettua palkkaa.

⁵¹ HE 88/1993 vp s. 42.

⁵² Näin myös HE 88/1993 vp s. 42. Liiketoiminnan käsitteen laaja tulkinta korostuu myös pohtiessa arvonlisäveron vähennysoikeutta, johon palataan seuraavassa alaluvussa.

⁵³ AVL 3 §:n mukaan toimintaa pidetään vähäisenä, mikäli tilikauden liikevaihto on enintään 10 000 euroa. HE 88/1993 vp mukaan vapautuksen taustalla ovat hallinnolliset syyt. Ilmeisesti näin pienten verojen tilittämisen valvomisesta aiheutuneet kustannukset olisivat valtiolle suuremmat kuin verotuloista saatava hyöty.

⁵⁴ Ks. esim. asiat C-89/81 *Hong Kong Trade* kohdat 10 ja 11, C-102/86 *Apple and Pear* kohdat 11 ja 12, C-16/93 *Tolsma* kohdat 13 ja 14 ja C-48/97 *Kuwait Petroleum* kohta 26. Aiheesta on kirjoittanut myös esim. Määttä 2015, s. 70.

⁵⁵ KHO 2019:34 ja KHO 2017:86. Ks. myös Nyrhinen – Hyttinen – Lamppu 2019, s. 39.

Toiminnassa on käytännössä lähes aina kysymys liiketoiminnasta, jos myytävät tavarat tai palvelut kilpailevat yleisillä markkinoilla muiden vastaavien hyödykkeiden kanssa.⁵⁶

Myynti. Liiketoiminnan muodossa tulee harjoittaa tavaroiden ja palveluiden *myymistä*. Hallituksen esityksen mukaan myynnillä tarkoitetaan tavaroin omistusoikeuden vastikkeellista luovuttamista tai palvelujen myynnin osalta vastiketta vastaan tapahtuvat liiketoimia, joissa ei ole kysymys tavaroin omistusoikeuden luovuttamisesta. Neutraalisuusyistä myös tavaroin ottaminen omaan käyttöön rinnastetaan verolliseen myyntiin, mikäli verovelvollinen harjoittaa myös arvonlisäverovelvollista toimintaa.⁵⁷ Tavaroin myyntiä ja palvelun suorittamista arvioidaan objektiivisesti, eli niiden katsotaan tapahtuneen ja synnyttäneen arvonlisäveron suoritusvelvollisuuden riippumatta taustalla vaikuttaneista syistä, kunhan luovutukset ovat tapahtuneet vastiketta vastaan.⁵⁸

Tavaroin ja palvelun käsitteestä säädetään AVL:n 17 §:ssä. *Tavaralla* tarkoitetaan aineellista esinettä sekä sähköä, kaasua, lämpö- ja jäähdytysenergiaa ja muuta niihin verrattavaa energiahyödykettä. *Palvelulla* tarkoitetaan kaikkea muuta, mitä voidaan myydä liiketoiminnan muodossa.⁵⁹

Verotettava tapahtuma ja verosaatava. *Verotettavalla tapahtumalla* tarkoitetaan sitä tapahtumaa, jonka kautta verosaatavan syntymiselle välttämättömät oikeudelliset edellytykset täyttyvät.⁶⁰ *Verosaatavan syntymisellä* viitataan puolestaan veroviranomaisille lain nojalla tietystä hetkestä alkaen syntyvään oikeuteen vaatia veronmaksuvelvolliselta veron maksamista, vaikkakin maksua voitaisiin lykätä.⁶¹ Verotettava tapahtuma, ja sen kautta verosaatava, syntyy pääsääntöisesti sillä hetkellä, kun tavaroin luovutus on tapahtunut eli määräämisvalta siitä on siirtynyt ostajalle tai palvelu on suoritettu.⁶² On huomioitava, että sama hyödyke voi aiheuttaa verotettavan tapahtuman useaan eri kertaan tuotanto- ja jakeluketjun aikana, mutta syntynyt verosaatava ikään kuin eliminoituu liiketoiminnan harjoittajan arvonlisäveron vähennysoikeuden avulla. Näin ollen valtion arvonlisäkertymä syntyy kuluttajan ostaessa tavaroin tai palvelun vähittäiskaupassa, ja suorittaessa arvonlisäveron sen hinnan osana.

⁵⁶ Näin todettu HE 88/1993 vp s. 42.

⁵⁷ HE 88/1993 vp s. 18-19.

⁵⁸ Tämä ilmenee mm. alaviitteessä 59 mainitusta EUT:n oikeuskäytännöstä. Verotettavan myynnin edellytyksenä on siten suora ja välitön yhteys tavaroin luovutuksen ja siitä saadun vastineen välillä.

⁵⁹ HE 88/1993 vp s. 10 on mainittu esimerkkejä sekä tavaroin ja palvelujen luovuttamisesta. Tavaroin luovuttamisena pidetään mm. irtaimen, kiinteistön ja energian luovutusta. Palvelun luovutukseksi katsotaan puolestaan työsuoritusten, käyttöoikeuksien sekä immateriaalioikeuksien luovuttaminen.

⁶⁰ Arvonlisäverodirektiivi artikla 62.1(1).

⁶¹ Arvonlisäverodirektiivi artikla 62.1(2).

⁶² Ajallisesta kohdistamisesta esim. Äärilä – Nyrhinen – Hyttinen – Lamppu 2017 s. 302-309.

Arvonlisäveron määrä. Arvonlisävero lasketaan prosentuaalisena osuutena tavarahan tai palvelun arvonlisäverottomasta hinnasta eli veron perusteesta.⁶³ Koska arvonlisävero on niin sanottu avoin vero, on veron osuus nähtävissä suoraan tuotteen hinnasta. Tätä kautta myös kulutusvero-ominaisuus korostuu, koska tuotteen ostaja eli kuluttaja pystyy suoraan kuitenkin perusteella erittelemään veron osuuden maksamastaan vastikkeesta.⁶⁴

Sovellettavien arvonlisäveroprosenttien raamit on määritelty arvonlisäverodirektiivissä. Jokaisessa jäsenvaltiossa on oltava yleinen arvonlisäverokanta, jota sovelletaan useimpiin tavaroihin ja palveluihin.⁶⁵ Verokannan on oltava vähintään 15 %. Suomessa sovellettava yleinen arvonlisäverokanta on tällä hetkellä 24 %.⁶⁶ Jäsenvaltioilla on yleisen arvonlisäverokannan lisäksi mahdollisuus soveltaa enintään kahta alemmaa verokantaa tiettyihin tavaroihin tai palveluihin. Alemman verokannan suuruuden on kuitenkin pääsääntöisesti oltava vähintään 5 %.⁶⁷ Direktiivin perusteella jäsenvaltiot ovat myös voineet vapauttaa tietyt tavarat ja palvelut kokonaan arvonlisäverosta. Poikkeukset liittyvät suurelta osin terveyteen, koulutukseen ja voittoa tavoittelemattomaan yhteiskunnalliseen toimintaan.⁶⁸ Tämän lisäksi jäsenvaltioiden on vapautettava arvonlisäverosta muun muassa vakuutus- ja pankkitoiminta.⁶⁹ Mikäli liiketoiminta on kokonaan arvonlisäverosta vapautettua, ei myyjällä ole myöskään oikeutta vähentää liiketoiminnan ostoihinsa sisältyneitä arvonlisäveroja.

Alueellinen soveltamisala. Kansainvälisessä kaupassa törmätään hyvin usein problematiikkaan siitä, mille valtiolle arvonlisäveron verotusoikeus kuuluu ja kenellä transaktion osapuolista on velvollisuus arvonlisäveron suorittamiseen.⁷⁰ Arvonlisäverojärjestelmän hengen mukaisesti kulutusta tulisi

⁶³ AVL 73.1 §. Arvonlisäveron peruste ei voi näin ollen olla suurempi kuin myyjän myynnistä tosiasiallisesti saama vastike, ks. esim. KHO 2013:47. Tämä koskee kuitenkin vain nimenomaan myyntiä, ei esimerkiksi tavarahan maahantuontia.

⁶⁴ Ks. esim. Myrsky - Svensk 2016 s. 292-293. Kirjoittajat tuovat hyvin myös esiin sen, että tuloverotuksessakin vero sisältyy tuotteiden hintaan, vaikka sitä ei olekaan avoimesti näkyvissä.

⁶⁵ Arvonlisäverodirektiivi 96 artikla.

⁶⁶ AVL 84 §.

⁶⁷ Tämän lisäksi tietyissä jäsenvaltioissa voidaan soveltaa tiettyjen tavaroiden ja palveluiden myyntiin nollaverokantaa. Nollaverokantaa sovellettaessa asiakkaalta ei peritä arvonlisäveroa tuotteiden hinnoissa, mutta myyjä saa kuitenkin vähentää ostoihinsa sisältyneet arvonlisäverot. Eräs soveltamiskohde on esimerkiksi ulkomaanvienti, ks. HE 88/1993 vp s. 17.

⁶⁸ Vapautuksien taustalla ovat arvopohjaiset, sosiaaliin ja yhteiskunnallisiin syihin liittyvät näkökohdat ja niiden laajuutta ja kohdetta määriteltäessä on otettu huomioon kilpailuneutraaliteettiin liittyvät näkökohdat.

⁶⁹ Vapautuksista arvonlisäverodirektiivin artikla 135.

⁷⁰ Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksesta on kirjoitettu myös erinomainen ja hyvin käytännönläheinen teos, ks. Hakapää – Huhtala – Johansson – Lindholm – Paavolainen 2016.

verottaa siellä, missä se todella tapahtuu.⁷¹ Tätä varten sekä arvonlisäverodirektiiviin että kotimaiseen arvonlisäverolakiin on luotu säännöksiä näitä tilanteita varten. Nämä säännöt kuitenkin vaihtelevat riippuen siitä, onko kysymys tavara- vai palvelukaupasta ja onko ostajana kuluttaja vai toinen yritys. Keskityn seuraavaksi käsittelemään asiaa erityisesti yritysten välisen tavarakaupan näkökulmasta.

Arvonlisäveroa suoritetaan lähtökohtaisesti AVL 1 §: mukaisesti *Suomessa tapahtuvasta* tavaroiden ja palveluiden myynnistä, tavarahan maahantuonnista, tavarahan yhteisöhankinnasta ja tavarahan siirrosta varastointimenettelystä. Näin ollen sillä valtiolla, jonka alueella kulutus tapahtuu, on oikeus kantaa arvonlisävero tavarahan tai palvelun luovutuksesta. Kansainvälisessä tavarakaupassa sovelletaankin *määränpäämaaperiaate (country of destination)*, jonka mukaisesti vero tilitetään siihen EU-maahan, johon tavara kuljetetaan ja joka on siten tavarahan määränpäämaa. Unionin ulkopuolisten maiden kanssa käytävässä kaupassa tämä on toteutettu tullaustenmenettelyn avulla. Sisäkaupassa määränpäämaaperiaate toteutuu yhteisömyyntiä ja -hankintaa koskevien säännöksen kautta, kun osapuolina ovat verovelvolliset yritykset.⁷² Pääsääntöisesti tavara on siis myyty Suomessa, jos tavara on täällä, kun se luovutetaan ostajalle.⁷³ Tavaroiden maahantuonti tapahtuu Suomessa, jos tavara on täällä saapuessa ensimmäistä kertaa yhteisön tullialueelle siihen nähden kolmannesta valtiosta.⁷⁴ Yhteisöhankinta Suomeen tapahtuu, jos kuljetus jäsenvaltiosta toiseen päättyy täällä.⁷⁵ Siirto varastointimenettelystä tapahtuu Suomessa, jos tavarat ovat Suomessa, kun ne siirretään pois varastointimenettelystä.⁷⁶

2.3. Arvonlisäverovelvollisuus

Verovelvollisuus. *Verovelvollisuus* merkitsee velvollisuutta tilittää myynnistä arvonlisävero valtiolle (pois lukien ns. nollaverokannan alainen myynti). Verovelvollisuuden mukana tulee lähtökohtaisesti myös oikeus vähennysoikeuden kautta eliminoida liiketoimintaa varten tehtyihin ostoihin sisältyvä vero.⁷⁷ Arvonlisäverovelvollisuuden aineellisia edellytyksiä, ts. liiketoiminnan muodossa tapahtuvaa

⁷¹ Unionin arvonlisäverojärjestelmää on tarkoitus kehittää siten, että lopulta kaikkeen arvonlisäverotukseen sovelletaan määränpäämaaperiaatetta, eli verotus tapahtuu siellä, missä lopullinen kulutuskin tapahtuu. Ks. Juanto – Punavaara – Saukko 2018, s. 315-318.

⁷² Nyrhinen – Hyttinen – Lamppu 2019, s. 525-526. Ks. myös Verohallinnon ohje ”Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa”. Poikkeuksen tavaroiden osalta määränpäämaaperiaatteeseen muodostaa kuitenkin AVL:n 63a §:ssä tarkoitettu tavaroiden kaukomyynti, johon sovelletaan useassa tilanteessa alkuperämaan arvonlisäveroa (*country of origin*). Yhteisömyyntiä koskevien säännöksiä voidaan katsoa helpottaneen yritysten toimintaa, vaikka siihen liittyy haasteita mm. raportoinnin osalta.

⁷³ AVL 63 §.

⁷⁴ AVL 86a.1-2 §.

⁷⁵ AVL 63c §.

⁷⁶ AVL 86a.2-3 §.

⁷⁷ Nyrhinen – Hyttinen – Lamppu 2019, s. 35.

tavaroiden ja palvelun myymistä on käsitelty aiemmassa alaluvussa. Tästä syystä näitä seikkoja sivutaan vain lyhyesti seuraavaksi, ja käsittely keskittyy arvonlisäverovelvollisen ominaisuuksiin ja tälle asettaviin velvollisuuksiin.

Verosubjekti. *Verovelvollisella* eli *verosubjektilla* tarkoitetaan sitä tahoa, joka on velvollinen suorittamaan veron valtiolle.⁷⁸ Arvonlisäverovelvollisuuden perussäännös sisältyy AVL:n 2 §:ään, jonka mukaan veron AVL:n 1 §:ssä tarkoitettua myynnistä on pääsääntöisesti velvollinen suorittamaan tavaran tai palvelun myyjä.⁷⁹ Verovelvollisuuden sisältö jää siten hyvin avoimeksi. Sitä on kuitenkin määritetty selkeämmin arvonlisäverodirektiivissä, jonka mukaan ”*verovelvollisella*” tarkoitetaan *jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta ja tuloksesta.*⁸⁰ Määritelmästä ilmenee hyvin arvonlisäverovelvollisuuden syvin luonne: pääsääntöisesti jokainen, joka harjoittaa tai jonka tarkoituksena on ollut liiketoimen tekemisen hetkellä harjoittaa liiketoimintaa, on arvonlisäverovelvollinen.⁸¹ *Wikström* on oivallisesti kuvannut verovelvollisia tilitysvelvollisiksi, joiden tehtävänä on tilittää valtiolle sen osuus veronalaisista hinnoista.⁸² Toteamuksesta ilmenee erinomaisesti se, että verovelvollisten on tosiasiasa lisättävä tuotteen hintaan arvonlisäveron verran hintaa eikä kysymys ei ole tämän summan osalta missään vaiheessa heille kuuluvasta tulosta.

Wikström, Ossa ja Urpilainen ovat kiinnittäneet huomiota myös siihen, että arvonlisäverodirektiivissä on erotettu käsitteellisesti toisistaan verovelvollinen ja veronmaksuvelvollinen. Suomen arvonlisäverolaki ei tunne samanlaista jakoa. Kirjoittajien mukaan tämä jako on kuitenkin selventävä, koska veronmaksuvelvollisuus ei kaikissa tilanteissa synnytä verovelvollisuutta, mutta kaikki verovelvolliset ovat veronmaksuvelvollisia.⁸³

⁷⁸ *Wikströmin* 2005, s. 302 mukaan verovelvollisuusopilla ei ole kuitenkaan arvonlisäverotuksessa tuloverotusta vastaavaa merkitystä, koska verosubjektius ei samalla tapaa kanavoi verorasitusta kuin tuloverotuksessa.

⁷⁹ Myynnin lisäksi veroa pitää suorittaa mm. tavaran maahantuonnista. Maahantuonnin ja myynnin käsitettä ei voida pitää toisiinsa täysin rinnastuvina. Selkeän poikkeuksen myyjän arvonlisäverovelvollisuuteen muodostaa kuitenkin mm. AVL 9 §, jonka perusteella sellaisen ulkomaalaisen, jolla ei ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa, myymistä tavaroista ja palveluista verovelvollinen on ostaja. Tämän lisäksi myös matkustajatuonti muodostaa selkeän poikkeuksen arvonlisäverollisuuden systematiikkaan.

⁸⁰ Arvonlisäverodirektiivi 9 artikla.

⁸¹ Artiklan perusteella arvonlisäverovelvollinen voi olla siis lähtökohtaisesti kuka tahansa henkilö tai liiketoiminnanharjoittaja, ja toiminta voi tapahtua missä tahansa. Se, onko kysymys Euroopan Unionin alueella arvonlisäverovelvollisesta toiminnasta, määräytyy muiden artikloiden perusteella. Artikla näyttää antavan paljon arvoa myös verovelvollisen subjektiiviselle näkemykselle toiminnan liiketoiminnan luonteesta.

⁸² *Wikström* 2005, s. 302.

⁸³ *Wikström – Ossa – Urpilainen* 2015, s. 377.

Oma-aloitteinen vero ja ilmoitusvelvollisuus. Arvonlisävero on oma-aloitteinen vero. Verovelvollisen on siten huolehdittava siihen liittyvistä velvoitteista huomattavan itsenäisesti ja oma-aloitteisesti. Tämän on oma-aloitteisesti ilmoitettava Verohallinnolle pääsääntöisesti kuukauden verojaksoissa kauden arvonlisäveron määrä sekä verokauden vähennettävän veron määrä, ja tilitettävä näiden erotus Verohallinnolle.⁸⁴ Verovelvollisen on siten itse tiedettävä ja selvitettävä mitkä myynnit ja / tai maahantuonnit ovat verollisia, mitä verokantaa näihin myynnteihin sovelletaan ja mitä ostovähennyksiä tämä saa tehdä.⁸⁵

Mikäli verovelvollinen ei täytä ilmoitusvelvollisuuttaan, lähettää Verohallinto tälle ensin selvityspyynnön. Mikäli verovelvollinen ei vastaa siihen tai esitettyä selvitystä ei voida asettaa verotuksen pohjaksi, Verohallinto voi arvioida arvonlisäverollisen myynnin määrän. Ilmoitusvelvollisuuden laiminlyömisestä seurauksena on yleensä jokin seuraamusmaksuista tai raikeimpien laiminlyöntien kohdalla esitutkinnan aloittaminen poliisin toimesta.⁸⁶

Oma-aloitteisuus ilmenee myös siinä, että arvonlisäverollista myyntiä harjoittavan tulee oma-aloitteisesti hakeutua verovelvolliseksi sen vuoden alusta lukien, jonka aikana arvonlisäverollisten myyntien määrä ylittää 10 000 euroa.⁸⁷ Tämän jälkeen Verohallinto lisää liiketoiminnanharjoittajan arvonlisäverovelvollisten rekisteriin ja verovelvollinen saa tämän kautta oikeuden tehdä ostovähennyksiä, eli vähentää verollisiin ostoihinsa sisältyvä arvonlisävero.⁸⁸ Velvollisuus arvonlisäveron suorittamiseen säilyy liiketoiminnanharjoittajalla pääsääntöisesti niin kauan, että Verohallinto poistaa tämän arvonlisäverovelvollisten rekisteristä liiketoiminnan päättymisen takia.⁸⁹

Vastuu verovelasta. Verovelka on pääsääntöisesti aina luonteeltaan henkilökohtainen, ja näin on myös arvonlisäverovelan kohdalla. Esimerkiksi ostaja ei voi siten yleensä joutua vastuuseen siitä, että myyjä onkin jättänyt tilittämättä ostoon sisältyvän arvonlisäveron. Yhteisvastuu verosta edellyttää

⁸⁴ Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (OAV, 768/2016) 11 § ja 16 §. Verohallinnon ohje ”Arvonlisäveron ja muiden oma-aloitteisten verojen ilmoittaminen – yksityiskohtaiset ohjeet”.

⁸⁵ Luonnollisesti Verohallinto tarjoaa tarvittaessa ohjeistusta ja esim. kontaktoi aloittelevia yrittäjiä, mutta viime sijainen vastuu velvollisuuksien noudattamisesta on verovelvollisella.

⁸⁶ Ks. Verohallinnon ohje ”Seuraamusmaksut oma-aloitteisessa verotuksessa”. Esitutkinta on mahdollista aloittaa, mikäli kysymyksessä voisi olla esim. RL 29:1 mukainen veropetos. Ne bis in idem-periaatteen mukaisesti samasta teosta ei kuitenkaan voi määrätä sekä veronkorotusta että nostaa syytettä veropetoksesta.

⁸⁷ Arvonlisäverovelvolliseksi hakeudutaan tekemällä AVL:n 161 §:ssä tarkoitettu perustamisilmoitus. Mikäli liiketoiminnanharjoittaja ei oma-aloitteisesti hakeudu arvonlisäverovelvolliseksi, vaikka tämän tilikauden aikaiset myynnit ylittävät 10 000 euroa, lisää Verohallinto tämän arvonlisäverovelvollisten rekisteriin viranomaisaloitteisesti.

⁸⁸ Arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkitseminen luo siis nimenomaisesti oikeuden ostovähennysten tekemiseen, liiketoiminnan harjoittaja voi siis olla velvollinen suorittamaan arvonlisäveron myös silloin, kun tämä ei vielä kuulu rekisteriin.

⁸⁹ AVL 174.1§

legaliteettiperiaatteen mukaisesti aina sitä, että lainsäädännöstä löytyy sen osoittava erityissäännös.⁹⁰ Yhteisvastuutilanteiden voidaankin katsoa kohdistuvan lähinnä sellaisiin tilanteisiin, joihin liittyy jollain tapaa edustaminen, ts. toisen puolesta toimimista.⁹¹ Tällainen yhteisvastuun osoittava säännös sisältyy esimerkiksi AVL:n 86b §:ään.⁹² Yhteisvastuun sijasta kauppakumppanille voi kuitenkin aiheutua muita negatiivisia taloudellisia seuraamuksia siitä, että hänen arvonlisäverollisen liiketoimen toinen osapuoli menettelee epäasianmukaisesti. Mikäli kauppakumppani on jättänyt tarkoituksellisesti ilmoittamatta tai maksamatta arvonlisäveroa, Verohallinto arvioi liiketoimen toisen osapuolen huolellisuutta. Seurauksena voi olla se, että ostaja menettää hankintaan liittyvän arvonlisäverovähennyksen tai myyjän mahdollinen veroton myynti katsotaan verolliseksi.⁹³

2.4. Arvonlisäveron vähennysoikeus

Edellytykset. Arvonlisäveron vähennysoikeuden perussäännös sisältyy AVL 102 §:ä. Pykälän ensimmäisen momentin mukaan arvonlisäverovelvollinen saa vähentää arvonlisäveron osuuden verollista liiketoimintaa varten tekemästään hankinnasta, jossa on kysymys toiselta verovelvolliselta ovestusta tavarasta tai palvelusta, maahantuodusta tavarasta, yhteisöhankinnasta tai tavarantoiminnan siirrosta varastointimenettelystä. Verollisena liiketoiminnalla viitataan liiketoimintaan, joka arvonlisäverolain mukaan aiheuttaa tavarantoiminnan tai palvelun myyjälle verovelvollisuuden.⁹⁴ Näin ollen vähennysoikeuden edellytykset voidaan säännöksen perusteella tiivistää kolmeen kriteeriin, joista kaikkien on täytyttävä samanaikaisesti:

- i.) kyse on arvonlisäveron sisältävästä hankinnasta,
- ii.) hankinnan tekijä on arvonlisäverovelvollinen, ja
- iii.) hankinta on tehty arvonlisäverovelvollisen arvonlisäverollista liiketoimintaa varten.

⁹⁰ Erityisesti vero-oikeudellinen legaliteettiperiaate edellyttää, että viranomaistoiminnan on aina perustuttava laissa annettuun toimivaltaan, eikä verotusmenettelyllä siten voi olla periaatteessa muita hyväksyttäviä tavoitteita kuin lakiin perustuvan verotuksen toteuttaminen. Wikström – Ossa – Urpilainen 2015, s. 139.

⁹¹ Edustamisen kautta syntyvä voi tulla kysymykseen erityisesti maahantuonnin tilanteissa, joissa huolintayritys toimii päämiehensä puolesta mutta omissa nimissään. Yhteisvastuuta arvonlisäverosta on jouduttu pohtimaan myös työnantaja - työntekijä relaatiossa, ks. Helsingin HAO 8.5.2015 t. 15/0575/1.

⁹² Veron suorittaneelle taholle voi kuitenkin syntyä regressio-oikeus toiseen verovelvolliseen nähden. Tämä asia ratkaistaan kuitenkin yksityisoikeudellisten sääntöjen mukaisesti, eikä valtiolle liene enää intressiä asiassa, koska se on saanut kerättyä veronsa.

⁹³ Mainittuja negatiivisia seuraamuksia voi aiheutua, vaikka osapuoli ei olisi tahallisesti osallistunut kauppakumppaninsa petolliseen toimintaan ja/tai tämä ei olisi saanut siitä mitään taloudellista hyötyä. Ks. Harmaa talous ja talousrikollisuus. Estä ALV-petokset liiketoiminnassasi. <https://www.vero.fi/harmaa-talous-rikollisuus/toimi-oikein/esta-aly-petokset/>, lue 28.3.2020.

⁹⁴ AVL 102.2 §. HE 1993/88 vp (s.102) korostaa, että kysymys tulee olla tosiasiallisesta veronsuorittamisvelvollisuudesta. Näin ollen esimerkiksi vientiyritykset saavat tuotantopanoksiinsa sisältyvän veron takaisin palautuksina, eivät arvonlisäveron vähennysoikeuden kautta.

Lisäksi, mikäli osto on tapahtunut kotimaassa, myös myyjän on täytynyt olla arvonlisäverovelvollinen.⁹⁵

Vähennys tilitettävästä verosta. Vähennysoikeus toteutetaan teknisesti vähentämällä Verohallinnolle tilitettävästä arvonlisäverosta ostettujen tuotantopanosten ostohintoihin sisältyvä vero. Näin ollen tuotteen myyntihinnasta poistetaan sen tuottamiseen tarvittujen hyödykkeiden hinnoissa maksettu vero.⁹⁶ Vähentämisöikeuden kautta arvonlisävero kohdistuu arvonlisäverojärjestelmän tarkoituksen mukaisesti vain jokaisessa tuotantoportaassa tuotteelle syntyvään *arvon lisään*, ja tämän ansiosta veron kertaantuminen pääsääntöisesti estyy.

Veron kertaantuminen. Veron kertaantumisella viitataan hyödykkeiden hintojen suhteellisten verosisältöjen vaihteluun, joka aiheutuu yritystoiminnassa käytettyjen tuotantopanosten verottamisesta. Veron kertaantuminen aiheuttaa tuotteiden hintoihin piilevää veroa, eli tuotanto- ja jakeluportaassa kannetaan veroa, jota ei vähennysoikeuden avulla voida poistaa. Vero siirtyy tällöin kustannuksena kuluttajille myytävien tuotteiden hintoihin nostamalla niiden yleistä hintatasoa.⁹⁷ Veron kertaantuvuutta ei voida täysin estää, koska esimerkiksi hankittaessa tuotantopanoksia ei-verovelvollisilta toimialoilta, kuten esimerkiksi rahoitussektorilta, veron vähennysoikeutta ei ole.⁹⁸ Kuitenkin mahdollisimman laaja tulkinta arvonlisäverovelvollisen toiminnan sisällöstä ja vähennysoikeuden laajuudesta edesauttaa sitä, että veron kertaantuminen pystytään minimoimaan ja kuluttajille tarjottavien hyödykkeiden hintoihin kohdistuu ainoastaan säädetyn verokannan mukainen verorasitus. Kyseinen tulkinta on myös neutraalisuusperiaatteen mukainen.

Suora ja välitön yhteys. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella arvonlisäveron vähennysoikeuden edellytyksenä on pääsääntöisesti suora ja välitön yhteys myyjältä tehdyn oston ja

⁹⁵ AVL 102.1§:n 1. kohta.

⁹⁶ Ks. esim. Nyrhinen – Hyttinen – Lamppu 2019, s. 33 ja 402-403.

⁹⁷ Veron kertaantuessa veroa suoritetaan sekä tuotantopanosten myynnistä että niiden avulla tuotettujen hyödykkeiden myynnistä. Veron kertaantuminen synnyttää puolestaan piilevää veroa, jolloin hyödykkeiden hintoihin aiheutuu suurempi verorasitus, kuin mitä siihen säädetyn verokannan mukaisesti pitäisi kohdistua. Ks. HE 88/1993 vp, s. 14.

⁹⁸ Veron kertaantuvuus aiheutuu näissä tilanteissa siitä, että rahoitussektorilla ei ole oikeutta vähentää ostoihinsa sisältyviä veroja, koska ala on nollaverokannan alaista (AVL 41§). Tällöin he yleensä sisällyttävät liiketaloudellisista syistä tämän veron myymiensä tuotteiden hintoihin, eikä ostajalla ole oikeutta vähentää tätä veroa, koska kysymys on näennäisesti nollaverokannan alaisesta ostopaasta. Rahoitussektorin lisäksi tällaisia palveluja ovat mm. vakuutuspalvelut (AVL 44§). Veron kertaantuvuuteen liittyviä ongelmia voidaan kuitenkin pyrkiä poistamaan muodostamalla AVL 13 a §:ssä tarkoitettu verovelvollisuusryhmä. Verovelvollisuusryhmistä esim. Juanto – Punavaara – Saukko 2018, s. 48-49.

ostajan harjoittaman liiketoiminnan välillä.⁹⁹ Liiketoimien monimuotoisuudesta johtuen tuomioistuimien ei ole kuitenkaan pystynyt täysin määrittelemään, mitä suoralla ja välittömällä yhteydellä tarkoitetaan. Kansallisen tuomioistuimen tulee soveltaa unionin tuomioistuimen arviointiperusteita huomioon ottaen kunkin tapauksen tapauskohtaiset olosuhteet ja tosiseikat.¹⁰⁰

Nieminen on kuitenkin artikkelissaan pyrkinyt unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön nojautuen määrittelemään suoran ja välittömän yhteyden sisältöä. Liiketoiminnan harjoittajan kannalta merkityksellisen Niemisen päätelmissä oli se, että erityisesti asian C-98/98, *Midland Bank* perusteella näyttää siltä, että suora ja välitön yhteys tuotantopanoshankintaa koskevan liiketoimien ja vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä on oltava olemassa vain *periaatteessa*.¹⁰¹ Poikkeuksellisesti vähennysoikeus voi siis olla olemassa, vaikka tätä yhteyttä myynnin ja liiketoiminnan tuotantopanoshankinnan välillä ei olisi. Esimerkiksi jos jo objektiivinen aikomus liiketoiminnan aloittamista synnyttää verovelvollisuuden, aiheuttaa se samalla myös oikeuden tuotantopanokseen sisältyvän veron vähentämiseen, vaikka mitään myyntiä ei lopulta syntyisikään.¹⁰²

Liiketoimikohtaisuus. Vähennysoikeutta tutkitaan lähtökohtaisesti liiketoimikohtaisesti. Erityisesti tämä tarkoittaa siis sitä, että vaikka joku ketjun alkupään myyjistä olisi toiminut vilpillisesti, ei vähennysoikeutta voida lähtökohtaisesti evätä ketjun loppupuolella toimivalta ostajalta. Vähennysoikeuden arviointi tulisi suorittaa sen pohjalta, että tehtiinkö luovutukset todella ja käyttikö ostaja niitä omaan verolliseen liiketoimintaansa.¹⁰³ Neutraalisuussyiden takia liiketoimen tarkoitukselle tai siitä syntyvälle mahdollisille tulokselle tai tappiolle ei tulisi antaa merkitystä tässä harkinnassa. Jos kuitenkin objektiivisten seikkojen perusteella on osoitettavissa, että ostaja vetoaa vilpillisesti vähennysoikeuteen tai vähennysoikeutta käytetään väärin, voidaan ostajalta poikkeuksellisesti evätä vähennysoikeus.¹⁰⁴ Toisin sanoen ainoastaan selkeästi vilpillinen toiminta antaa mahdollisuuden

⁹⁹ Ks. esim. asiat C-4/94, *BLP* kohta 19 ja C-98/98, *Midland Bank* kohta 24. Samaan tapaan yleiskululla tulee olla suora ja välitön yhteys yhtiön verolliseen liiketoimintaan, jotta se olisi vähennyskelpoinen (C-4/98, *BLP* kohdat 19 ja 27). Aiheesta on kirjoittanut Nieminen 2015.

¹⁰⁰ C-98/98, *Midland Bank* kohdat 25 ja 33. Ks. kuitenkin esim. Nieminen 2015, joka aiheellisesti kritisoi sitä, että näin epämääräinen määrittely voi aiheuttaa sen, että kansallinen tuomioistuin pitää yhdessä jäsenvaltiossa suoraa ja välitöntä yhteyttä näytettynä, toisessa taas ei. Tämä voi aiheuttaa huomattavia riskejä verovelvollisten yhdenvertaiselle kohtelulle.

¹⁰¹ Nieminen 2015, s. 212-215.

¹⁰² Nieminen 2015, s. 212-215. Nieminen viittaa mm. EUT:n asiaan C-110/94, *INZO*. Nieminen analysoi käsitteen sisältyä hyvin selventävästi tukeutuen edellä mainittujen asioiden lisäksi myös mm. julkisasiamiehen Saggio ratkaisuehdotukseen *Midland Bank*-tapauksessa. Niemisen analyysin perusteella käsitteen sisällössä korostuu mm. EUT:n kehittämien arvonlisäveron vähentämistapoja koskevat periaatteet, ajallinen jatkuvuus ja syy-yhteys liiketoimien välillä sekä objektiivinen arvio, ts. se, ettei arvonlisäveron vähennyksen tekevän verovelvollisen toiminnan tarkoitusta tai tulosta oteta huomioon, kunhan toiminta sinänsä on arvonlisäveron alaista ja hyödyke käytetään tähän toimintaan.

¹⁰³ C-285/11 *Bonik* kohta 33.

¹⁰⁴ Tällöinkin on tosin viranomaisen velvollisuutena esittää riittävä näyttö siitä, että ostaja on toiminut vilpillisesti ja pyrkinyt käyttämään unionin oikeutta väärin. Ks. yhdistetyt asiat C-439/04 ja C-440/04 *Kittel ja Recolta Recycling*

vähennysoikeuden epäämiseen, sen sijaan verovelvollisen jostain syystä itsensä kannalta tekemä epäedullinen liiketoimi ei sitä voi oikeuttaa.

Oston liittyminen arvonlisäverolliseen liiketoimintaan. Vaatimus arvonlisäverollisen oston liittymisestä verovelvollisen harjoittamaan arvonlisäverovelvolliseen liiketoimintaan on synnyttänyt jossain määrin problematiikkaa vähennysoikeuden osalta. Lähtökohta on se, että jos hankinta on tehty sellaista toimintaa varten, jolla ei ole mitään yhteyttä verovelvollisen arvonlisäverolliseen toimintaa, vähennysoikeutta ei ole.¹⁰⁵ Jossain tilanteissa ero arvonlisäverollisen ja -verottoman liiketoiminnan välillä on kuitenkin hyvin häilyvä, joka voi aiheuttaa soveltamisongelmia.

Erinomainen esimerkki tällaisesta tilanteesta on KHO:n 11.1.2018 antama ratkaisu t.101.¹⁰⁶ Tässä tapauksessa tavarankäsittely-, varastointi- ja huolintatoimintaa harjoittanut yhtiö oli arvonlisäverovelvollinen edellä mainitusta liiketoiminnastaan. Kysymys oli siitä, saako yhtiö vähentää arvonlisäveron, mikäli se maksuunpannaan sillä perusteella, että tavarat on siirretty tullivalvonnasta säännösten vastaisesti ja ne näin ollen katsotaan arvonlisäveron synnyttävällä tavalla maahantuoduksi Suomessa. KHO viittaisi ratkaisussaan EUT:n tuomioon C-187/14, *DSV Road*, jossa otettiin kantaa arvonlisäverodirektiivin artiklan 168(e) tulkintaan. Tuomion perusteella artikla ei ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa suljetaan pois oikeus vähentää sellaisen maahantuonnin arvonlisävero, jonka on velvollinen maksamaan kuljettaja, joka ei ole maahantuojaksi eikä kyseisten tavaroiden omistaja. Tällaisessa tilanteessa kuljettaja on ainoastaan huolehtinut tavaroiden kuljetuksesta ja tullikäsittelystä osana omaa rahdinkuljetustoimintaansa, joka on arvonlisäveron alaista.¹⁰⁷ KHO katsoi ratkaisun C-187/14 vahvistavan arvonlisäverodirektiiviin 18 artiklan e alakohdan tulkintaa, ja estäen näin ollen sekä sen että arvonlisäverolain 102.1§:n 2 alakohdan soveltumisen. Näin ollen yhtiön ei voitu katsoa hankkineen tullivarastosta säännösten vastaisesti poistuneita tavaroita omaa verollista liiketoimintaansa varten, jolloin myöskään arvonlisäveron vähennysoikeudelle ei ollut edellytyksiä.¹⁰⁸

kohdat 45, 56 ja 59, joiden perusteella syntyi ns. Kittel-periaate. Periaatteen mukaan ostaja, joka tiesi tai jonka olisi pitänyt tietää myyjän syyllistyvän petokseen, on osallinen petokseen riippumatta siitä, saako hän tavaroiden jälleen myynnistä voittoa vai ei. Periaatteesta tarkemmin Sainio – Kuusela 2015, s. 505.

¹⁰⁵ Arvonlisäverojärjestelmän tarkoitus huomioiden sitä ei myöskään pääsääntöisesti tulisi olla näissä tapauksissa. Esimerkkejä tällaisista hankinnoista ovat ostot henkilökunnan tai omistajien yksityiskäyttöön. Kysymys on tällöin yksityisestä kulutuksesta, jonka tulee olla verollista arvonlisäverojärjestelmän tarkoitus huomioiden.

¹⁰⁶ KHO 11.1.2018 t.101. Katso myös ratkaisu KHO 1.6.2017 t. 2580, jossa huolintaliikkeeltä myös evättiin oikeus arvonlisäveron vähennysoikeuteen, koska hankinnan ei voitu katsovan verovelvollisen harjoittamaan arvonlisäverovelvolliseen toimintaan.

¹⁰⁷ Asia C-187/14 *DSV Road* kohdat 50 ja 51.

¹⁰⁸ Hallinto-oikeus oli kuitenkin päättänyt ensin toisenlaiseen ratkaisuun kuin KHO, ja myöntänyt yhtiölle maahantuonnin arvonlisäveron vähennysoikeuden maahantuotujen tavaroiden osalta. HaO oli perustellut päätöstään

Edellä esitetyn perusteella on sekä unionin tasoisen että kotimaisen oikeuskäytännön perusteella pääteltävissä, että pelkästään tavaroiden ja palveluiden hankkimisen löyhä liityntä verovelvollisen harjoittamaan liiketoimintaan ei ole riittävä tekijä vähennysoikeuden takaamiseksi. Keskeistä on oikeuskäytännön perusteella se, että aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankittujen suoritus-ten kustannukset sisältyvät verovelvollisen myöhemmin tekemien tiettyjen liiketoimien tai tarjoamien tavaroiden tai palveluiden hintaan.

2.5. Maahantuonnin arvonlisävero

Oma kokonaisuus. Maahantuonnin arvonlisäveroa koskeva sääntely muodostaa melko itsenäisen kokonaisuuden sekä arvonlisäverodirektiivin että arvonlisäverolain systematiikassa. Sitä koskevia erityissäännöksiä on runsaasti, ja ne poikkeavat jossain määrin yleissäännöksistä esimerkiksi verovelvollisen ja toimivaltaisen viranomaisen osalta. Maahantuonnin arvonlisäveroa koskevien säännösten tulkintaan vaikuttaa keskeisesti myös unionin tullikoodeksi. Siihen viitataan suoraa niiden arvonlisäverolain säännöksiä yhteydessä, joissa luodaan edellytykset maahantuonnin arvonlisäveron määräytymiselle. Tämä on luonnollista, koska maahantuontia koskeva säädöspohja perustuu merkittävässä määrin unionin tullikoodeksiin ja sen kautta myös muuhun tullilainsäädäntöön.¹⁰⁹

Myös oikeuskäytännössä on korostettu maahantuonnin arvonlisäveron omanlaistaan luonnetta. KHO on omassa ratkaisussaan viitannut siihen, että maahantuonnin arvonlisäveron yhteydessä yleisesti sovellettavat arvonlisäverojärjestelmän peruseriaatteet saisivat toisiinsa nähden erilaisen painoarvon kuin niin sanottujen normaalien arvonlisäverotapausten yhteydessä.¹¹⁰ KHO:n lausuman perusteella on pääteltävissä, että maahantuonnin arvonlisäveron keskeisin tarkoitus on estää se, ettei kulutukseen veroalueella päädy verottamatta jääneitä tavaroita. Tämä näyttäisi korostuvan muihin arvonlisäverojärjestelmän periaatteisiin, esimerkiksi verotuksen neutraalisuuteen, nähden.

arvonlisäverojärjestelmään kuuluvalla laajalla vähennysoikeudella, jonka tarkoituksena on estää veron kertaantuminen. KHO:n mukaan maahantuonnin arvonlisäveron määräämisen perusteena säännösten vastaisesti tullivalvonnasta poistuneille tavaroille on pidettävä sen varmistamista, ettei kulutukseen päädy verottomatta jääneitä tavaroita. Vähennysoikeuden myöntäminen yhtiölle olisi ollut siten vastoin sääntelyn tarkoitusta.

¹⁰⁹ Myös hallituksen esityksessä HE 45/2017 vp todetaan, että maahantuonnin arvonlisävero on monilta osin sidottua tullilainsäädäntöön. s. 45.

¹¹⁰ KHO 11.1.2018 t.101.

Maahantuonti. Maahantuonnista on kysymys, kun tavara tuodaan unioniin siihen nähden kolman-
nesta valtiosta.¹¹¹ Tavarahan maahantuonnin katsotaan tapahtuneen Suomessa, mikäli tavara on Suo-
messa, kun se tuodaan unioniin. Jos tavara on kuitenkin asetettu sitä unionin tullialueelle tuotaessa
johonkin nimetyistä menettelyistä, tavarahan maahantuonti tapahtuu Suomessa, jos tavara on Suomessa,
kun se lakkaa olemasta kyseisissä menettelyissä.¹¹² Edellä esitetyn perusteella on pääteltävissä, että
tavara voidaan *tuoda maahan* eli unionin tullialueelle vain kertaalleen. Maahantuonnin ja siihen liit-
tyvien velvoitteiden suorittamisen jälkeen tavara on vapaassa liikkeessä unionin alueella, ja sen siir-
toa jäsenvaltiosta toiseen käsitellään yhteisökauppaa koskevien säännösten mukaisesti.¹¹³

Ajankohta. Arvonlisäveron suorittamisvelvollisuus syntyy lainsäädännön perusteella lähtökohtai-
sesti samana ajankohtana, kuin milloin tullivelka syntyy tullikoodeksin 77-80 ja 83-88 artiklojen no-
jalla.¹¹⁴ Pääsääntöisesti tullivelka syntyy siis silloin, kun vapaaseen liikkeeseen luovutettuja tai osit-
tain tullittomaan maahantuontimenettelyyn asetettuja tavaroita koskeva tulli-ilmoitus hyväksytään.
Jos tavarat tuodaan maahan tullisäännösten vastaisesti, tullivelka syntyy sillä hetkellä, kun tavaroiden
maahantuonnin katsotaan tapahtuneen esimerkiksi siirtämällä tavarat luvatta pois tullivarastosta tai
passitusmenettelystä. Arvonlisäverolain systematiikassa tullivelka toimii siten laukaisevana tekijänä
maahantuonnin verotettavan tapahtuman ja verosaatavan syntymisen osalta.¹¹⁵ Maahantuonnin

¹¹¹ AVL 86 §. Arvonlisäverodirektiivin 30 artiklan mukaan tavaroiden maahantuonnilla tarkoitetaan sellaisen tavarahan saapumista yhteisöön, joka ei ole vapaassa liikkeessä perussopimuksen 24 artiklan mukaisesti. Artiklan toisen alakohdan mukaisesti tavaroiden maahantuontina pidetään myös vapaassa liikkeessä olevan tavarahan saapumista yhteisöön kolman-
nelta alueelta, joka kuuluu yhteisön tullialueeseen.

¹¹² AVL 86a §. Tavarahan maahantuontipaikan perusta löytyy arvonlisäverodirektiivin 60 ja 61 artikloista. Näillä menette-
lyillä tarkoitetaan tullikoodeksin (TK) 144 artiklan väliaikaista varastointia, TK 237 varastointimenettelyä, TK 256 si-
säistä jalostusmenettelyä, TK 250 väliaikaista maahantuonnin menettelyä kokonaan tuontitullitta sekä TK 226 ulkoista
passitusmenettelyä.

¹¹³ Tätä ei suoraan todeta arvonlisäverolainsäädännössä. Arvonlisäverodirektiivin artiklan 30.1(1) mukaan tavarahan maa-
hantuonnilla tarkoitetaan sellaisen tavarahan saapumista yhteisöön, joka ei ole vapaassa liikkeessä perustamissopimuksen
24 artiklan mukaisesti. Maahantuonnin jälkeen tavara on vapaassa liikkeessä perustamissopimuksen tarkoittamalla ta-
valla, jolloin sitä kohdellaan unionitavarahan.

¹¹⁴ AVL 87§. Arvonlisäverodirektiivi ei ole kytkenyt verotettavan tapahtuman syntymistä suoraan tullikoodeksin artik-
loihin, mutta direktiiviä implementoidessaan kansallinen lainsäätäjät on päättänyt tekemään toisin. Arvonlisäverodirektiiv-
in 70 artiklan mukaan verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy sillä hetkellä, jona tavaroiden maahantuonti
tapahtuu. Artiklasta 71.1 ilmenee kuitenkin yhteys tullilainsäädännössä määriteltyihin tapahtumiin. Artiklan 71.1(1) mu-
kaisesti verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavarahan lakataan soveltamasta artiklassa määriteltyjä
menettelyjä, muun muassa ulkoista passitusmenettelyä. Artiklan 71.1(2) mukaisesti, jos maahantuodusta tavaroista on
kannettava yhteisen politiikan mukaisia tulleja, maatalousmaksuja tai vaikutukseltaan vastaavia maksuja, verotettava ta-
pahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy kuitenkin silloin, kun nämä tullit tai maksut aiheuttava tapahtuma toteutuu ja
maksusaatava syntyy.

¹¹⁵ Tämä seikka on hyvin keskeinen tutkielman aiheen kannalta. Jo tässä kohtaa on kuitenkin jo tarpeen tuoda esiin se,
että pykälän sanamuoto voi luoda liian kiinteän yhteyden näiden kahden eri tapahtuman välille, kun otetaan huomioon
tullivelan ja arvonlisäverovelan yhteyttä koskeva tuoreehko oikeuskäytäntö. Hallituksen esityksessä HE 45/2017 vp kui-
tenkin todetaan EUT:n oikeuskäytäntöön viitaten, ettei tullivelan syntyminen kuitenkaan johda poikkeuksesta myös ar-
vonlisäverovelan syntymiseen, mutta tätä voidaan kuitenkin pitää pääsääntönä.

arvonlisäveron perusteena on pääsääntöisesti unionin tullilainsäädännön perusteella tavaralle määritelty tullausarvo.¹¹⁶

Vastuu arvonlisäverosta. Maahantuonnin arvonlisäverovelvollisen käsitteestä säädetään arvonlisäverolain 86 b §:ssä.¹¹⁷ Verovelvollisen käsitteet määritellään viittamaalla tullikoodeksin käsitteisiin. Verovelvollinen on pääsääntöisesti tullikoodeksissa määritelty *ilmoittaja* eli henkilö, joka antaa tulli-ilmoituksen, väliaikaisen varastoinnin ilmoituksen, saapumisen yleisilmoituksen, poistumisen yleisilmoituksen, jälleenvienti-ilmoituksen tai jälleenvientitiedonannon omissa nimissään, tai henkilöä, jonka nimissä kyseinen ilmoitus tai tiedonanto annetaan. Jos ilmoittaja on edustaja, verovelvollinen on kuitenkin ilmoittajan päämies.¹¹⁸

Maahantuonnin arvonlisäveroon on kuitenkin mahdollistaa kohdistaa verolainsäädännössä hyvin poikkeuksellinen yhteisvastuu.¹¹⁹ Kysymys on Tullin toimivaltaan kuuluvasta maahantuonnin arvonlisäverotuksen tilanteesta, jossa maahantuonti on tapahtunut tullilainsäädännön vastaisesti. Tällaisessa tilanteessa myös välillinen edustaja on päämiehensä lisäksi vastuussa maksuunpantavasta arvonlisäverosta. Hallituksen esityksessä linjausta perustellaan sillä, että Tullin toimivaltaan kuuluvan tuonnin osalta tulli ja arvonlisävero kannetaan samalla päätöksellä samaa menettelyä noudattaen, jolloin yhteisvastuu arvonlisäverosta on tarkoituksenmukainen.¹²⁰ Taustalla on kuitenkin luultavasti myös pyrkimys kannustaa välillisiä edustajia, eli maahantuonnin osalta käytännössä huolinta-alan yrityksiä, toimimaan mahdollisimman huolellisesti tullilainsäädännön mukaisesti arvonlisäveron yhteisvastuun välttämiseksi.

Toimivaltainen viranomainen. Toimivalta maahantuonnin arvonlisäverotuksen osalta on siis jaettu Verohallinnon ja Tullin kesken. Toimivaltainen viranomainen kussakin tapauksessa määräytyy sen mukaan, kuka on toiminut tavaroiden maahantuojana ja onko tavaroiden maahantuonti tapahtunut tullilainsäädännön mukaisesti. Aiemmin, eli vuoden 2017 loppuun saakka, maahantuonnin arvonlisäverotuksen toimivalta kuului kaikilta osin Tullille. HE 45/2017 vp myötä pääsääntöinen toimivalta

¹¹⁶ AVL 88§-93a §.

¹¹⁷ Arvonlisäverodirektiiviin ei sisälly velallisen määritelmää, vaan se on haluttu jättää kansallisen lainsäätäjän päätettäväksi, ks. arvonlisäverodirektiivin johdanto-osa kohta 43.

¹¹⁸ AVL 86b.1 §. Aiemmin myös ilmoittajana toiminut välillinen edustaja oli vastuussa verosta. Vastuusäännöksiä muutettiin hallituksen esityksen HE 45/2017 vp myötä. Muutoksen taustalla oli se, että ainoastaan tavaroiden maahantuojalla on oikeus vähentää tuonnista aiheutuva arvonlisävero, jolloin välillisen edustajan verovastuu ei olisi asianmukaista.

¹¹⁹ Hallituksen esityksessä HE 45/2017vp s. 37 todetaan, että arvonlisäverotuksessa ei yleensä ole yhteisvastuuta veron suorittamisesta

¹²⁰ Aiemmin välillinen edustaja ja päämies olivat yhteisvastuussa myös säännönmukaisesti tapahtuvan maahantuonnin arvonlisäverovelasta ks. HE 45/2017 vp s. 37.

siirtyi kuitenkin Tullilta Verohallinnolle.¹²¹ Verohallinto siirtyi hoitamaan niiden maahantuojien tuontien arvonlisäverotuksen, jotka kuuluvat arvonlisäverorekisteriin maahantuonnin arvonlisäveron suorittamisvelvollisuuden syntyhetkellä.¹²² Yrityksien osalta tämä tarkoitti käytännössä sitä, että he asioivat jatkossa Verohallinnon kanssa pääsääntöisesti myös maahantuonnin arvonlisäveron osalta.

Tulli säilyi toimivaltaisena viranomaisena niiden maahantuojien osalta, joita ei ole merkitty arvonlisäverorekisteriin (lähinnä yksityishenkilöt) sekä sellaisten arvonlisäverorekisteriin merkittyjen luonnollisten henkilöiden tuontien osalta, joiden tuonnit eivät liity heidän liiketoimintaansa.¹²³ Tulli kantaa arvonlisäveron tämän lisäksi tilanteissa, joissa tuonti on tapahtunut tullisäännösten vastaisesti AVL:n 86 a §:ssä tarkoitetun menettelyn päättyessä tullisäännösten noudattamatta jättämisen takia tai kun tavaroita ei ole lainkaan esitetty Tullille.¹²⁴

Muutoksen vaikutukset. Arvonlisäverorekisteriin kuuluvien maahantuojien tuontien arvonlisäverotuksen siirryttyä Verohallinnon tehtäväksi siirryttiin myös Suomessa noudattamaan näiden tuontien osalta niin sanottua lykättyä menettelyä. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että tuoja laskee veron määrän itse tavaroiden tullausarvon perusteella sekä ilmoittaa ja maksaa sen normaalissa kausiveroilmoitusmenettelyssä yhdessä muiden arvonlisäverollisten myyntiensä ja hankintojensa kanssa. Maahantuojia saa myös tavarat haltuunsa välittömästi. Näin ollen tavaroiden maahantuonnista maksettavan veron maksamisen ja vähentämisen ajankohdat yhdentyivät mahdollistaen sen, ettei elinkeinonharjoittajien varoja sitoudu enää palautusviiveen ajaksi valtiolle.¹²⁵ Elinkeinonharjoittajien ei tarvitse enää myöskään sisällyttää arvonlisäveron osuutta Tullin vaatiman yleisvakuuden arvoon.¹²⁶ Muutosten voidaan olettaa parantaneen runsaasti maahantuontia harjoittavien yritysten rahoitusasemaa, kun pääomaa ei enää sitoudu palautettavaan arvonlisäveroon tai yleisvakuuteen arvonlisäveron arvosta.

¹²¹ Siirron taustavaikutuksia olivat kustannus- ja resurssihyötyjen saavuttaminen sekä yritysten hallinnollisen taakan pienentäminen HE 45/2017 vp s. 5.

¹²² AVL 157 §:n mukaisesti Verohallinto on pääsääntöisesti toimivaltainen viranomainen. AVL 160 §:ssä on säädetty niistä tilanteista, joissa toimivalta kuuluu Tullille.

¹²³ AVL 160.1 §. Oikeushenkilöiden osalta tuonnin ei tarvitse liittyä niiden harjoittamaan liiketoimintaan, jotta Verohallinto olisi toimivaltainen viranomainen.

¹²⁴ AVL 160.2 §. Momentissa annettu Tullin toimivalta kohdistuu kuitenkin vain yksittäisiin tuonteihin, joiden osalta tullilainsäädäntöä on rikottu. Pääsääntöinen toimivalta elinkeinonharjoittajan tuontien osalta kuuluu edelleen Verohallinnolle, mikäli elinkeinonharjoittaja on merkitty arvonlisäverorekisteriin. Toimivaltaisesta viranomaisesta tarkemmin Verohallinnon ohjeen ”Maahantuonnin arvonlisäverotusmenettelystä 1.1.2018 alkaen” kohdassa 1.2.

¹²⁵ Arvonlisäveron vähennysoikeuden edellytyksenä on se, että elinkeinonharjoittaja on hankkinut tavarat vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, AVL 102.1 §:n toinen kohta.

¹²⁶ HE 45/2017 vp, s.19, 30-31, 36, 42 ja 50 sekä Verohallinnon ohje ”Maahantuonnin arvonlisäverotusmenettelystä 1.1.2018 alkaen”. Arvonlisäveron osuuden kuuluessa Tullin yleisvakuuden arvoon se satoi merkittävän määrän yrityksiensä pääomaa. Yleisvakuus mahdollisti sen, että maahantuojia sai tavarat haltuunsa ennen velvoitteiden suorittamista ikään kuin luotolla. Yleisvakuuden vaatimasta pääomasta johtuen sen käyttäminen oli kuitenkin mahdollista vain suurille ja vakavaraisille yrityksille.

Tullin tehtävänä olevan maahantuonnin arvonlisäverotuksen osalta menettely pysyy samankaltaisena kuin aiemminkin. Tulli siis ilmoittaa maahantuojalle maksuunpantavan arvonlisäveron määrän, jonka maahantuojalla sen jälkeen suoritetaan. Mahdollinen palautus saadaan vasta jälkikäteen.¹²⁷

¹²⁷ Arvonlisäveron palautuksen Tullin toimivaltaan kuuluvien maahantuontien yhteydessä pitäisi kuitenkin olla lakimuu-
toksen myötä poikkeuksellisia, koska Verohallinto vastaa arvonlisäverorekisteriin kuuluvien maahantuojien verotuksesta.
Käytännössä arvonlisäveropalautukset tulevat Tullin toimivaltaan kuuluvien tuontien osalta kysymykseen tilanteissa,
joissa tavarat on maahantuotu tullilainsäädännön vastaisesti, mutta kysymys on kuitenkin tuojan arvonlisäverolliseen lii-
ketoimintaan liittyvistä tuonneista ja muut vähennysoikeudet edellytykset täyttyvät.

3. TULLI

3.1. Euroopan unionin tulliliitto

3.1.1. Tulliliiton tausta ja tarkoitus

Tulliliitto. *Tulliliitossa* kaikki liiton jäsenmaat soveltavat samoja tariffeja muualta maailmasta liiton alueelle tuotuihin tavaroihin eivätkä vastavuoroisesti kanna tulleja jäsenmaiden välillä liikkuvista tavaroista.¹²⁸ Tulliliitto on Euroopan unionin kannalta hyvin merkityksellinen järjestelmä, koska koko unioni perustuu tulliliittoon.¹²⁹

Historia. Euroopan unionin tulliliitto perustettiin vuonna 1968 silloisen Euroopan talousyhteisön kuuden perustajajäsenen toimesta.¹³⁰ Tulliliiton tarkoituksena oli syventää Euroopan yhdentymistä sitomalla eri valtioiden taloudelliset edut toisistaan riippuvaisiksi ja vahvistaa näiden valtioiden kilpailukykyä suhteessa muihin valtioihin ja alueisiin. Yhteisöön kuuluvien jäsenvaltioiden väliset tullit poistettiin, ja käyttöön otettiin yhteiset ulkotullit kolmansista maista saapuville tuotteille. Uusien vientimahdollisuuksien myötä taloudellinen kasvu voimistui huomattavasti.¹³¹

Suomesta tuli EU:n tulliliiton jäsen EU-jäsenyyden myötä vuonna 1995. Suomen liittyessä EU:n jäseneksi unionin yhdentyminen oli edennyt jo sisämarkkinoiden toteutumisen tasolle.¹³² *Sisämarkkinoilla* viitataan yhtenäismarkkina-alueeseen, joka takaa tavaroiden, palveluiden, pääomien ja henkilöiden vapaan liikkuvuuden mahdollistaen samalla sen, että jäsenmaiden kansalaiset voivat vapaasti asua, työskennellä, opiskella ja harjoittaa liiketoimintaa Unionin alueella.¹³³ Sisämarkkinoiden myötä

¹²⁸ SEUT 28 artikla. Ks. myös esim. Valokeilassa Euroopan unionin politiikka / Tulli 2014. Lisäksi tulliliitto eroaa vapaakauppasopimuksista siten, että vapaakauppasopimuksilla poistetaan vain sopimuksen allekirjoittaneiden maiden väliset tullimaksut. Sen sijaan vapaakauppasopimuksessa ei sovita yhteisten tullien soveltamisesta muista maista tuleviin tavaroihin. Tulliliitossa on siis selkeästi kysymys huomattavasti syvemmästä kauppapoliittisesta yhteistyöstä. Tulliliittoja on muodostettu ympäri maailmaa, esimerkiksi neljän Latinalaisen Amerikan maan muodostama MERCOSUR. Tulliliiton teoriasta tarkemmin esim. Viner 1950.

¹²⁹ TK johdanto-osa 9. kohta.

¹³⁰ EU:n tulliliitto tunnettiin alun alkaen nimellä tariffiliitto. Euroopan talousyhteisön perustajajäsenet olivat Alankomaat, Belgia, Italia, Luxemburg, Ranska ja Saksa.

¹³¹ Tästä hyvänä osoituksena oli yhteisön maailmankaupan kasvaminen yhdeksänkertaiseksi vuosien 1958 ja 1972 välillä, kun samaan aikaan maailmankaupan yleinen kasvu vain kolminkertaistui. Ulkoministeriö, eurooppatiedotus.fi. EU:n tulliliitto täytti 40 vuotta. <https://eurooppatiedotus.fi/2008/07/31/eun-tulliliitto-taytti-40-vuotta/>, luettu 8.11.2019.

¹³² Sisämarkkinat olivat toteutuneet vuodesta 1993 alkaen, jolloin Sopimus Euroopan unionista / Maastrichtin sopimus WYVL C 191, 29.7.1992, s. 1-112.

¹³³ SEUT 26 art. Myös EUR-Lex. Sisämarkkinat. https://eur-lex.europa.eu/summary/chapter/internal_market.html?locale=fi&root_default=SUM_1_CODED%3D24, luettu 8.11.2019.

tullitarkastukset kaikissa muodoissaan loppuivat EU-maiden välisillä rajoilla, eikä jäsenvaltioiden välillä tapahtuvaa tavarakauppaa verotettu enää rajalla.¹³⁴ Sisämarkkinoiden kautta tapahtuneen yhä tiiviimmän yhdentymisen myötä koko yhteisön tullilainsäädäntö koottiin yhdeksi säännökseksi eli ensimmäiseksi tullikoodeksiksi (vanha tullikoodeksi)¹³⁵. Säädös selkeytti ja vahvisti järjestelmää korostaen samalla ajatusta siitä, että Unioni perustuu tulliliittoon.

Unionin tulliliittoon kuulu tällä hetkellä 27 jäsenvaltiota.¹³⁶ Tulliliitto on yli 50-vuotiaan taipaleensa aikana osoittautunut ainakin jonkinlaiseksi menestystarinaksi. Se on onnistunut EU:n perusvapauksien turvaamisessa ja edistämässä. Samalla se on menestynyt kilpailu- ja kauppapoliittisten tavoitteidensa toteuttamisessa suhteessa muihin suuriin talousalueisiin, kuten esimerkiksi Kiinaan ja Yhdysvaltoihin.

Ydinarvot. EU:n tulliliitto toteuttaa osaltaan niitä perusajatuksia, kuin mihin koko unioni perustuu. Nämä perusajatuksukset ilmenevät kahdesta keskeisestä Euroopan unionin toimintaa koskevasta sopimuksesta, sopimuksesta Euroopan unionista (SEU)¹³⁷ ja sopimuksesta Euroopan unionin toiminnasta (SEUT). Kuten SEU kolmannessa artiklassa todetaan, unionin päämääränä on muun muassa *edistää rauhaa, omia arvojaan sekä kansojensa hyvinvointia sekä toteuttaa sisämarkkinat*. Tämä heijastuu suoraan tulliliiton peruselementteihin: toimiessaan asianmukaisesti tulliliitto edistää siihen kuuluvien jäsenmaiden hyvinvointia ainakin taloudellisessa mielessä, ja sen kautta on mahdollista edistää esimerkiksi sellaista talouspolitiikkaa, joka edustaa Unionin arvoja. Tulliliitto on osana EU-säätelyä osoittautunut osaltaan erinomaiseksi keinoksi säilyttää rauha jäsenvaltioiden välillä: näin tiivistä toisiinsa myös taloudellisella tasolla integroituneet maat ajattelevat lähtökohtaisesti yhteisiä etujaan.

Sisämarkkinat. Näistä perusajatuksista sisämarkkinat nousevat kuitenkin selvimmin esiin unionin tulliliiton toiminnassa.¹³⁸ *Sisämarkkinoilla* viitataan jo edellä mainituin tavoin alueeseen, jolla ei ole sisäisiä rajoja ja jolla tavaroiden, henkilöiden, palveluiden ja pääomien vapaa liikkuvuus taataan perussopimuksien mukaisesti.¹³⁹ Tulliliitto mahdollistaa sisämarkkinoiden toteuttamisen ja asianmukaisen toimimisen poistamalla raja- ja tullitarkastukset jäsenvaltioiden välillä, kieltämällä tullit ja niitä vastaavat maksut jäsenvaltioiden välisessä kaupassa ja luomalla tullirajan unionin ja siihen

¹³⁴ HE 283/1994 vp s. 24.

¹³⁵ Neuvoston asetus (ETY) N:o 2913/092, annettu 12 päivänä lokakuuta 1992, yhteisön tullikoodeksista.

¹³⁶ Jäsenvaltioita oli aiemmin 28, mutta Ison-Britannian 31.1.2020 tapahtuneen EU-eron jälkeen jäsenvaltioiden määrä tippui 27:än.

¹³⁷ Euroopan unionista tehdyn sopimuksen konsolidoitu toisinto.

¹³⁸ TK:n johdanto-osassa jopa todetaan tullikoodeksin perustuvan sisämarkkinoiden käsitteeseen, ks. kohta 9.

¹³⁹ SEUT artikla 26.2.

nähdessä kolmansien maiden välillä.¹⁴⁰ Vaikka sitä ei suoraan SEUT:ssa mainita, sisältyy tavaroiden vapaaseen liikkumiseen myös kauttakulkukuljetuksien vapaus, jolloin esimerkiksi kauttakulkumaksujen kantaminen on Unionin oikeuden vastaista.¹⁴¹

Tulliliitto myös suojelee sisämarkkinoiden tuotantoa. Tullien kantamisen kautta pystytään varmistamaan, etteivät kolmansista maista tulevat tuotteet pääse kilpailemaan epäreilusti sisämarkkinoilla tuotettujen tuotteiden kanssa.¹⁴² Käytännössä tullit nostavat näiden tuotteiden hintaa siten, että ne ovat tasapainossa suhteessa sisämarkkinatuotantoon.¹⁴³

Kauppapolitiikka. Unionin tulliliiton taustalla vaikuttavat hyvin keskeisesti myös *kauppapoliittiset tarkoitukset*. Yhteinen kauppapolitiikka kuuluu Unionin yksinomaiseen toimivaltaan.¹⁴⁴ Se on myös välttämätöntä unionin tullialueen muodostaman sisämarkkina-alueen takia. Lisäksi unionilla on huomattavasti suurempi painoarvo, ja sitä kautta myös vaikutusmahdollisuudet maailmankauppaan kuin yksittäisillä jäsenvaltioilla.

Unionin kauppapolitiikka perustuu yhtenäisiin periaatteisiin etenkin tullien muuttamisessa sekä tavara- ja palvelukaupan alan tulli- ja kauppasopimuksien tekemisessä.¹⁴⁵ Tulliliiton harjoittama kauppapolitiikka on määritelty maailmankaupan sopusointuista kehitystä tukevaksi ja sen kautta pyritään purkamaan tulli- ja muita esteitä.¹⁴⁶ Edellä mainituista seikoista heijastuu unionin pyrkimys yhä vapaampaan ja tasa-arvoisempaan maailmankauppaan. Samalla on kuitenkin muistettava, että unionin ja sitä kautta myös tulliliiton on kuitenkin pidettävä ensisijaisesti mielessä jäsenvaltioidensa edut.

Uhkien torjuminen. Tulliliiton toimintatavoitteena on myös *unionin alueen suojeleminen erinäisiltä uhkilta*. Nämä mahdolliset uhkat käyvät hyvin esiin tullikoodeksin kolmannesta artiklasta, jonka mukaan tulliviranomaisten tehtävänä ja siten välillisesti myös tulliliiton tarkoituksena on suojella

¹⁴⁰ Tämä ilmenee SEUT artiklasta 28.

¹⁴¹ Esim. C-65/16 *Istanbul Lojistik* kohta 42 ja C-266/81 *SIOT* kohdat 16 ja 19. Ks. myös Lyons 2018, s. 41.

¹⁴² Esimerkiksi työvoimakustannukset ovat Aasiassa yleensä merkittävästi pienempiä kuin EU:n sisämarkkina-alueella. Jotta nämä Aasiassa tuotetut tuotteet eivät saisi epäasianmukaista kilpailuetua suhteessa sisämarkkina-alueen tuotantoon, kannetaan niistä tullit niiden saapuessa unioniin. Tullien avulla näiden tuotteiden tuotantokustannukset saadaan lähemmäksi sisämarkkina-alueen tuotteiden tuotantokustannuksia.

¹⁴³ Ks. aiheesta Sneek 2002 s. 2. Sneekin mukaan tulleilla pyritään suojelemaan ja edistämään oman tullialueen sisäistä taloudellista toimintaa ulkopuolelta tulevalta kilpailulta. Tässä tarkoituksessa tulleja kannetaan juuri sen suuruisina, minkä on katsottu oman tuotannon suojelemiseksi.

¹⁴⁴ SEUT artikla 3 .1(e). Tämä tarkoittaa samalla myös sitä, että EU toimii esimerkiksi WTO:ssa yhtenä toimijana, ja sitä edustaa jäsenvaltioiden sijasta komissio.

¹⁴⁵ SEUT 207.1 artikla.

¹⁴⁶ SEUT 206 artikla.

unionin ja sen jäsenvaltioiden taloudellisia etuja torjumalla hyvän kauppatavan vastaista toimintaa sekä edistää laillista liiketoimintaa ja taata unionin ja siellä asuvien henkilöiden turvallisuus ja ympäristönsuojelu.¹⁴⁷ Näitä tavoitteita toteutetaan erityisesti tullivalvonnan kautta pyrkien esimerkiksi estämään kansainvälisen rikollisuuden ja terrorismin toiminta sekä vaarallisten aineiden pääsy unionin alueelle. Ihmisten ja ympäristön suojelemiseksi myös tiettyjen aineiden tuonti on kokonaan kielletty unionin alueelle tai niiltä voidaan edellyttää tietyn standartin täyttämistä. Taloudellisten etujen suojaamisen voidaan katsoa liittyvän esimerkiksi siihen, että kantamalla tulleva pystytään saattamaan sisämarkkinoiden tuotanto samanlaiseen kilpailuasetelmaan kolmannesta maasta tulevan tuotannon kanssa.¹⁴⁸

Uhkien torjumisen voidaan katsoa liittyvän läheisesti sisämarkkinoiden toteuttamiseen. Valvomalla millaisia tuotteita kolmansista maista päätyy sisämarkkinoille ja asettamalla niille tietyt standardit varmistetaan, että kaikki sisämarkkinoilla liikkuvat tuotteet ovat EU-määräyksien mukaisia.

Tulevaisuus. Edellä käsitellyn pohjalta tulliliiton merkitys koko unionin toiminnalle on ilmeinen.¹⁴⁹ Tulliliiton toiminta näyttäisi asettuvan kyseenalaiseksi ainoastaan sellaisessa tilanteessa, jossa koko unioni olisi hajoamassa. Uhat ovat esimerkiksi pandemioiden, terrorismin ja kauppasotien muodossa muuttuneet yhä globaaleimmaksi, eikä yksittäisellä eurooppalaisella valtiolla ole välttämättä merkittäviä vaikutusmahdollisuuksia asioihin. Tämän lisäksi yhteinen kauppapolitiikkaan kuulussa unionin yksinomaiseen toimivaltaan, on yksittäisen jäsenvaltion liikkumavara sen saralla hyvin rajattu.¹⁵⁰

Unionin tulliliittoa täytyy kuitenkin samaan aikaan kehittää jatkuvasti eteenpäin ja adaptoida uusia toimintamuotoja esimerkiksi entistä sähköisemmän ja automatosoidumman toiminnan muodossa sekä jäsenvaltioiden välisten viranomaisten yhteistyötä syventämällä. Tulliliiton toimintaa olisi

¹⁴⁷ Lyons (2018, s. 73) on kuitenkin tuonut esiin sen seikan, että koska nämä tavoitteet ovat sijoitettu nimenomaan Tullikoodeksin artiklaan ja niiden on tarkoitus kuvata tulliviranomaisten toimintatavoitteita, ei näiden tavoitteiden voida katsoa kuvaavan Unionin tulliliiton perustuvanlaatuisia tavoitteita tai periaatteita, vaan niiden tehtävä on enemmän byrokraattinen. Kuitenkin niiden kautta on mahdollista arvioida nykyaikaisen tulliliiton toiminnassa merkityksellisiä asioita pitäen kuitenkin samalla mielessä sen seikan, kyseinen artikla ja sen sisältä voivat olla muutettavissa helposti johtuen siitä, että se on sijoitettu normaaliin asetukseen perustamissopimuksen sijasta.

¹⁴⁸ Esimerkiksi työvoimakustannukset ovat Aasiassa yleensä merkittävästi pienempiä kuin EU:n sisämarkkina-alueella. Jotta nämä Aasiassa tuotetut tuotteet eivät saisi epäasianmukaista kilpailuetua suhteessa sisämarkkina-alueen tuotantoon, kannetaan niistä tullit niiden saapuessa unioniin. Tullien avulla näiden tuotteiden tuotantokustannukset saadaan lähemmäksi sisämarkkina-alueen tuotteiden tuotantokustannuksia.

¹⁴⁹ Osissa esiin nostetut unionin tulliliiton taustatarkoitukset eivät ole täydellinen ja poissulkeva esitys tulliliiton liitoksista eri yhteyksiin. Tulliliiton vaikuttaa, ja sen on myös tarkoitus vaikuttaa, merkittävästi myös esimerkiksi kilpailuoikeuteen ja valtioneuvoston sääntelyyn.

¹⁵⁰ Täytyy kuitenkin muistaa, ettei EU taistele yksin erilaisia uhkia vastaan tai määritä yksinään maailmanlaajuisia kauppapolitiikka, vaan taustalla on muun muassa WTO, jonka aktiivisena osana EU toimii.

mahdollista myös yhdenmukaistaa vielä nykyistäkin enemmän, jos poliittista tahtoa sille löytyisi. Tällä hetkellä esimerkiksi tullilainsäädännön rikkomisesta seuraavat rikosoikeudelliset seuraamukset kuuluvat kansallisen rikosoikeuden soveltamisalaan ja eroavat siten merkittävästi eri jäsenvaltioiden välillä.

3.1.2. Tullilainsäädäntö

Primaarinormisto. SEUT 28 artiklan mukaisesti unioniin sisältyy tulliliitto, joka kieltää vienti- ja tuontitullit sekä vaikutuksiltaan niiltä vastaavat maksut jäsenvaltioiden välillä. Samalla jäsenvaltiot sitoutuvat noudattamaan yhteistä tullitariffia suhteessa kolmansiin maihin. SEUT 28 – 33 artikkelit säätelevät tavaroiden vapaata liikkuvuutta ja unionin tulliliittoa. SEUT artiklan 3.1 perusteella tulliliitto on yksi niistä viidestä alueesta, jolla Unionilla on yksinomainen toimivalta suhteessa jäsenvaltioihin. Tästä syystä sovellettava tullilainsäädäntö on toteutettu merkittävässä määrin unionin primaari- ja sekundäärilainsäädännöllä kansallisen lainsäädännön lähinnä täydentäessä sitä EU-oikeuden ensisijaisuuden periaatteen mukaisesti. Näin varmistetaan se, että kaikki jäsenvaltiot soveltavat tullilainsäädäntöä tulliliiton ajatuksen mukaisesti mahdollisimman yhdenmukaisesti.

Sekundäärinormisto. Tullilainsäädännön keskeisin säädös ja koko tullitoiminnan perusta on asetuksen muodossa annettu unionin tullikoodeksi. Tullikoodeksin perusteella on annettu komission delegoitu asetus¹⁵¹ ja komission täytäntöönpanoasetus¹⁵², joissa annetaan yksityiskohtaisempia määräyksiä tullikoodeksissa suoritettujen säädösvallan siirtojen nojalla.¹⁵³ Pääsääntöinen toimivalta unionin tullilainsäädännöstä kuuluu Euroopan parlamentille ja Euroopan unionin neuvostolle. Toimivaltaa on kuitenkin siirretty osittain komissiolle antamalla sille mahdollisuus edellä mainittujen yksityiskohtaisempien asetusten antamiseen.¹⁵⁴

Tullikoodeksi on kokenut osittaisen uudistuksen tämän vuosikymmenen aikana, jonka seurauksena osa sen keskeisimmistä säännöksistä on muuttunut kokonaan.¹⁵⁵ Hallintoa on pyritty

¹⁵¹ Komission delegoitu asetus (EU) 2015/2446, annettu 28 päivänä heinäkuuta 2015, Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 952/2013 täydentämisestä tietyt unionin tullikoodeksin säännöksiä koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen osalta.

¹⁵² Komission täytäntöönpanoasetus (EU) 2015/2447, annettu 24 päivänä marraskuuta 2015, unionin tullikoodeksista annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 952/2013 tietyjen säännösten täytäntöönpanoa koskevista yksityiskohtaisista säännöistä.

¹⁵³ Nämä eivät ole kuitenkaan ainoat unionin tasolla tullilainsäädäntöön vaikuttavat oikeuslähteet, vaan myös esimerkiksi useilla kansainvälisillä sopimuksilla, joissa unioni on mukana, on merkitystä sovellettavaan lainsäädäntöön.

¹⁵⁴ HE 45/2017 vp s. 6.

¹⁵⁵ Ks. Laakso – Kurkioja 2017.

yksinkertaistamaan siten, että myös taloudellisten toimijoiden näkemykset siitä tulevat huomioituksi.¹⁵⁶ Tämä on osoitus EU-tasolla vahvasti vaikuttavasta pyrkimyksestä tarjota liiketoiminnalle mahdollisimman kilpailukykyinen ja kokonaisuudessaan houkutteleva toimintaympäristö.

Kansallinen lainsäädäntö. Unionin tullilainsäädäntöä täydentävät kotimaiset säännökset sisältyvät käytännössä tullilakiin (304/2016), jossa säädelään lähinnä Tullin toimivaltuuksia sekä tullausmenettelyyn liittyviä seikkoja.¹⁵⁷

3.2. Tulliliiton toiminta käytännössä – keskeisimmät järjestelmää ohjaavat säännökset

Lähtökohdat. Puhdas tullilainsäädäntö sisältyy hyvin pitkälti yhteen säädökseen eli tullikoodeksiin. *Sneck* on 2000-luvun alkupuolella kuvaillut tulliin liittyvän lainsäädännön olevan perusluonteeltaan melko yksinkertaista ja selväpiirteistä.¹⁵⁸ Lähtökohtaisesti näin onkin. Tulliliiton muodostuessa useasta eri valtiosta, jolla on omat valtiorajansa ja toimivaltaiset viranomaisensa, on ollut tärkeää määrittellä selkeästi se,

- i) milloin tulleja kannetaan,
- ii) kenellä on oikeus ja velvollisuus tullien perimiseen; ja
- iii) mistä ja miten paljon tulleja kannetaan.

Tulliliitto toteuttaa kuitenkin keskeisesti kauppapoliittisia tarkoituksia. Kansainvälinen kauppa on puolestaan hyvin kompleksista, verkottunutta ja alati muuttuvaa niin ilmiöidensä kuin ympäri maailma tulevien toimijoidensa kautta. Tämä heijastuu suoraan myös tullitoimintaan. Tullilainsäädännöstä onkin pyritty luomaan sellaista, että se tarjoaa erityyppisiä vaihtoehtoja ja mahdollisuuksia niille taloudellisille toimijoille, jotka harjoittavat tullilainsäädännön alaan kuuluva toimintaa. Tällä edesautetaan unionin alueen liiketaloudellisen houkuttelevuutta ja taloudellista kilpailukykyä. Samaa aikaan näiden mahdollisuuksien vastapainoksi on jouduttu luomaan erilaisia ehtoja ja edellytyksiä siten, että osa toiminnoista on rajattu vain ennakkollisen luvan saaneille tai vastuupiirit ovat poikkeuksellisen laajat.¹⁵⁹ *Sneckin* toteamuksesta huolimatta tullilainsäädäntö on siten muodostunut melko vaikeaselkoiseksi ainakin sen soveltajan kannalta.

¹⁵⁶ TK johdanto-osa kohta 10.

¹⁵⁷ Tullia ja Tullin toimintaa sivutaan luonnollisesti useassa muussakin laissa, mutta lainsäädännön tyhjentävä luettelointi ei ole tässä yhteydessä mielekäästä. Mainittakaa kuitenkin tässä yhteydessä kuitenkin rikoslakiin otettu säännös mm. tulliselvityksistä.

¹⁵⁸ *Sneck* 2002, s. 5.

¹⁵⁹ Esim. väliaikaiseen varastointiin tarvitaan lupa (TK 148 artikla). Tullivelan vastuupiireistä esim. TK 79.3 artikla.

Alueellinen soveltaminen. Tulliliiton maantieteellinen alue on määritelty tullikoodeksin neljännessä artiklassa hyvinkin seikkaperäisesti. Unionin tullialue poikkeaa arvonlisäverodirektiivissä säädetystä unionin arvonlisäveroalueesta, jonka takia esimerkiksi Ahvenanmaan kautta manner-Suomeen tapahtuva tavaroiden myynti on tullitonta, mutta siitä kannetaan maahantuonnin arvonlisävero.¹⁶⁰

Ajallinen soveltamisala. Unionin tullilainsäädännön soveltamisala on kytketty tavaroiden saapumiseen unioniin. Tulleja kannetaan, kun tavara saapuu fyysisesti ensimmäisen kerran unioniin unionin tulliliiton ulkopuoliselta alueelta. Tavarasta annetaan tällöin tulli-ilmoitus, eli henkilö ilmoittaa määrämudossa ja säädetyllä tavalla haluavansa asettaa tavarantiettyyn tullimenettelyyn.¹⁶¹ Tullimenettely johtaa tavarant maahantuontiin yhteisöön, lykkää sitä väliaikaisesti tai estää sen.¹⁶²

Velvollisuus suorittaa tulli, eli tullivelka, syntyy sinä ajankohtana, kun vapaaseen liikkeeseen luovutusta tai osittain tuontitullitonta väliaikaista maahantuontia koskeva ilmoitus hyväksytään.¹⁶³ Tullivelka voi syntyä myös silloin, kun tullilainsäädännön säännöksiä ei noudateta, esimerkiksi tullimenettelyyn asettamisen osalta.¹⁶⁴ Näin ollen tullikoodeksi kytkee tullien kantamisen tullivelan syntymishetkeen, eli lähtökohtaisesti tulli-ilmoituksen hyväksymishetkeen.

Paikka. Lähtökohtaisesti sillä maalla, jonka alueella tavaroista aiheutunut tullivelka on syntynyt, on tulliverotusoikeus maahantuotuihin tavaroihin. Tämä ilmenee tullikoodeksin 87 artiklassa, jossa verotusoikeus määrittellään välillisesti tullivelan syntymispaikan perusteella hyvinkin seikkaperäisesti.

- i) Ensimmäisen kohdan mukaisesti tullivelka syntyy lähtökohtaisesti siinä paikassa, jossa tulli-ilmoitus tai jälleenvienti-ilmoitus annetaan. Muissa tapauksissa tullivelka syntyy siinä paikassa, jossa sen aiheuttavat tosiseikat ilmenevät.
- ii) Artiklan toinen kohta määrittelee tullivelan syntypaikaksi sen, missä tavarat asetettiin tullimenettelyyn, ne tuotiin unioniin kyseiseen menettelyyn asetettuna tai missä ne olivat väliaikaisesti varastoituina, mikäli syntypaikkaa ei ole mahdollista määrittää ensimmäisen kohdan perusteella.

¹⁶⁰ Ahvenanmaan verotukselliseen asemaan liittyy useita erillissäännöksiä, joiden tarkoituksena on helpottaa sen ja manner-Suomen välistä kauppaa. Niihin ei ole kuitenkaan tarpeellista syventyä tässä yhteydessä sen enempää.

¹⁶¹ TK artikla 158.1. Ennen tulli-ilmoituksen antamista unionin tullialueelle tuoduista tavaroista saapumisen yleisilmoitus erityisen määräajan kuluessa ennen kuin tavarat tuodaan unionin tullialueelle, ks. TK 127 artikla.

¹⁶² *Tullimenettelyillä* tarkoitetaan niitä menettelyjä, joihin tavarat voidaan asettaa koodeksin mukaisesti eli luovutusta vapaaseen liikkeeseen, erityismenettelyitä ja vientiä TK artikla 5.16. Tullimenettelyihin palataan tarkemmin alaluvussa 3.2.2.

¹⁶³ TK artikla 77.1 ja 77.2.

¹⁶⁴ TK 79 artikla.

- iii) Kolmannen kohdan mukaisesti, mikäli on mahdollista todeta tullivelan syntyneen useammassa paikassa, sen katsotaan syntyneen siellä, missä syntyi ensin.

Artiklassa on siis pyritty huomioimaan hyvin monenlaiset tilanteet määrittelemällä selkeät raamit tullivelan syntymispaikalle, jotta tullit saataisiin aina kerättyä ja tullivelan syntymispaikka olisi mahdollisimman yksiselitteinen.¹⁶⁵

Tullinimike. Kannettavan tullin määrä määräytyy yleensä tavaran tullinimekkeen ja tullausarvon perusteella. Tullinimike (*Commodity Code*) on kuudesta, kahdeksasta tai kymmenestä numerosta muodostuva numerosarja, joka määrittää tavarasta kannettavan tullin ja muut maksut. Se myös mahdollistaa etuuskohtelut tuonnissa sekä määrittää mahdolliset vientiä, tuontia tai kauttakulkua koskevat rajoitukset tai kiellot.¹⁶⁶ Tullinimikkeistöllä on merkittävä rooli unionin sisämarkkinoiden suojaamisessa, koska sen perusteella kolmannelta maasta tulevaan tavarahan voidaan kohdistaa toimenpiteitä niiden sisämarkkinakelpoisuuden takaamiseksi ja luomiseksi.¹⁶⁷

Tullinimikkeistö määräytyy komission vahvistaman tariffin perusteella (TARIC). Yhtenäinen tullitariffi varmistaa sen, että tullit kannetaan koko unionin laajuisesti saman tariffin mukaisesti. Tämän takia vain unionin toimielimille on oikeus vahvistaa sovellettavien tullien määräytymisperusteet.¹⁶⁸ Tullinimikkeistö on hyvin yksityiskohtainen, ja sovellettavan tullin määrä vaihtelee paljon tuotteen ominaisuuksista riippuen, esimerkiksi pelkästään kankaan laadun perusteella.¹⁶⁹ Tavarahan

¹⁶⁵ Ehkä juurikin tästä syystä oikeuskäytännössä ei ole juurikaan jouduttu ottamaan kantaa siihen, missä paikassa tullivelka on syntynyt. Tullimenettelyn katkeaminen tullilainsäädännön vastaisella menettelyllä on suhteellisen helposti havaittavissa. Kannanotot ovatkin lähinnä liittyneet siihen, onko myös maahantuonnin arvonlisäverovelka syntynyt menettelyn seurauksena, ks. esim. asia C-26/18, *Federal Express*, jossa tuontitullivelka syntyi Saksassa, koska tiettyjä tavaroita kuljetettiin siltä edelleen Kreikkaan esittämättä niitä ensin asianmukaisesti Saksan tulliviranomaisille ja saattaen ne näin pois tullivalvonnasta. Tapauksessa oli kysymys siitä, mihin maahan tavaroiden arvonlisävero kuului suorittaa.

¹⁶⁶ TK 56 ja 57 artiklat. Ks. myös Tulli. Mikä on tullinimike. <https://tulli.fi/yritysasiakkaat/tullinimikkeet/mika-on-tullinimike>, luettu 16.3.2020. Maahantuojan on myös mahdollista hakea sitovaa tariffitietoa eli sähköisesti annettua kirjallista päätös tavarahan sovellettavasta nimikkeestä etukäteen. Päätös sitoo sekä sen haltijaa että tulliviranomaista (TK 33 artikla). Ks. myös Tulli. Sitova tariffitieto. <https://tulli.fi/yritysasiakkaat/tullinimikkeet/sitova-tariffitieto>, luettu 16.3.2020.

¹⁶⁷ *Takaamisella* viitataan siihen, että esimerkiksi kasveihin voidaan kohdistaa toimenpiteitä sen varmistamiseksi, etteivät ne levitä kasvitauteja unionin alueelle. *Luomisella* viitataan siihen, että kantamalla tullinimekkeen mukaisia tullevia nostetaan tavarahan hankintakustannukset vastaamaan sisämarkkinatuotteiden kustannuksia.

¹⁶⁸ SEUT 31 artiklan mukaisesti neuvosto vahvistaa komission ehdotuksesta yhteisen tullitariffin tullit. SEUT 32 artiklassa on avattu niitä tavoitteita, jotka tulee ottaa huomioon päätettäessä tullitariffien tullit. Tällaisia seikkoja ovat mm. unionin kilpailukyvyyn edistäminen sekä unionin jäsenvaltioiden ja kolmansien valtioiden välisen kaupan edistäminen. Neuvoston asetus (ETY) N:o 2658/87 tariffi- ja tilastonimikkeistä ja yhteisestä tullitariffista määrittää reunaehdot, joiden perusteella komissio antaa täytäntöönpanoasetuksia. Tariffista tarkemmin esim. Sneek 2002, s.191-198.

¹⁶⁹ Komission täytäntöönpanoasetus (EU) 2019/1776, annettu 9 päivänä lokakuuta 2019, tariffi- ja tilastonimikkeistöstä ja yhteisestä tullitariffista annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2658/87 liitteen I muuttamisesta

maahantuojan on kuitenkin lähtökohtaisesti itse selvitettävä mitä nimikettä maahantuotavaan tavararaan sovelletaan.¹⁷⁰

Tullausarvo. Suurin osa tulleista on *arvotulleja*, eli tullien määrä määräytyy prosenttiosuutena tavararan tullausarvosta.¹⁷¹ Tavaroiden tullausarvo perustuu lähtökohtaisesti niiden kaupp-arvoon, eli siihen hintaan, joka tavaroista on tosiasiallisesti maksettu tai maksettava myytäessä ne vietäväksi unionin tullialueelle.¹⁷² Tullikoodeksin 71 artiklassa määritellään hyvin seikkaperäisesti ne kustannukset, joita maahantuotavista tavaroista tosiasiallisesti maksettavaan tai maksettuun hintaan on lisättävä. Näihin kuuluvat muun muassa provisiot ja palkkiot ostoprovisiota lukuun ottamatta sekä maahantuodun tavararan kuljetus- ja vakuutuskustannukset siihen saakka, kun ne ovat saapuneet unionin tullialueelle. Unionin määräykset tullausarvoon vaikuttavista tekijöistä ovat hyvin pitkälti yhteneväiset GATT-yleissopimuksen artiklan VIII ja sen soveltamisesta tehdyn erillissopimuksen kanssa.¹⁷³

3.3. Tavaroiden käsittely tullimenettelyjen yhteydessä

3.3.1. Keskeisiä käsitteitä

Tullilainsäädäntöön sisältyy useita termejä, joita ei käytetä muissa yhteyksissä, mutta joilla on erittäin suuri merkitys tullilainsäädäntöön liittyvien oikeuksien ja velvollisuuksien kannalta. Tämän takia näistä muutaman termin määrittäminen on tarpeen ennen tarkempaa syventymistä tullimenettelyihin.

Tullivalvonta. *Tullivalvonnalla* viitataan tullikoodeksin 134 artiklan mukaisesti tavaroiden tietynlaiseen olotilaan. Ne ovat jo unionin tullialueella, mutta edelleen vailla unionitavararan tullioikeudellista asemaa ja siten tulliviranomaisten valvonnan ja tietynlaisen kontrollin alaisia.¹⁷⁴ Tullimenettelyt ovat

¹⁷⁰ Ks. Tulli. Mikä on tullinimike. <https://tulli.fi/yritysassiakkaat/tullinimikkeet/mika-on-tullinimike>, luettu 16.3.2020. Kuten edellä on todettu, tullinimikkeistö on hyvin yksityiskohtainen eikä tullinimekkeen määrittäminen ole välttämättä yksiselkoista. Tämän takia huolintaliikkeitä käytetään usein apuna siinä.

¹⁷¹ Tulli. Tullausarvo. <https://tulli.fi/yritysassiakkaat/tuonti/tullausarvo>, luettu 18.4.2020. Tullit voivat olla myös paljous-tulleja, jolloin tullien määrä perustuu tuotteiden kappalemäärään eikä tullausarvon määrittäminen ole tällöin tarpeellista. Ks. Tulli. Mitä ovat tullimaksut? <https://tulli.fi/henkiloasiakkaat/netista-tilaajalle/mita-ovat-tullimaksut>, luettu 18.4.2020.

¹⁷² TK 70 artikla. Ks. myös Terra – Wattel 2008, s.128.

¹⁷³ Sneek 2002, s. 198-199. *Sneckin* mukaan tämä on hyvin perusteltua, koska nimenomaan tavaroiden tullausarvo on ollut perinteisesti ollut yksi keskeisimmistä keinoista harjoittaa protektionismia nostamalla keinotekoisesti tavaroiden arvoa ja siten niistä maksettavan tullin määrää.

¹⁷⁴ Unionitavaralla viitataan tavararaan, joka on tuotettu unionissa tai maahantuotu unioniin asiaankuuluvat tullit ja verot maksaen ks. TK artiklan 5.1(23) määritelmä. Muut kuin unionitavarat eivät voi olla vapaassa vaihdannassa SEUT 29 artiklan tarkoittamalla tavalla.

hyvin keskeinen tapa toteuttaa tullivalvontaa, ja siten tullimenettelyjen epäasianmukainen noudattaminen tai päättäminen johtaa yleensä tullivalvonnan katkeamiseen.¹⁷⁵ *Tullivalvonnasta poissiirtämiseksi* käsitetään unionin oikeuskäytännön perusteella kaikki ne toimenpiteet ja laiminlyönnit, joiden seurauksena toimivaltainen viranomaisen estyy hetkellisestikin estyy pääsemästä käsiksi tullivalvonnan alaiseen tavaraan eikä siten pysty toteuttamaan tarkastustoimia.¹⁷⁶ Voidaan katsoa, että tullivalvonnalla suojellaan sisämarkkinoiden asianmukaista toimintaa kontrolloimalla muiden kuin unionitavaran tullioikeudellisen aseman omaavien tavaroiden liikkumista unionin tullialueella.

Vapaa-alue. Tullikoodeksin 4 artikla määrittelee unionin tulliliiton maantieteellisen alueen. Tämän alueen sisällä on kuitenkin alueita, joiden ei tullioikeudellisesti katsota sijaitsevan unionin tulliliiton alueella niiden fyysisestä sijainnista huolimatta. Jäsenvaltiot voivat oman harkintansa perusteella osoittaa unionin tullialueen osia *vapaa-alueiksi* ja niiden on ilmoitettava komissiolle tiedot toiminnassa olevista vapaa-alueistaan.¹⁷⁷ Kun tavarat siirretään vapaa-alueelta muualle unionin tullialueelle tai asetetaan tullimenettelyyn, niillä ei ole unionitavaran tullioikeudellista asemaa, ellei sitä ole erikseen todistettu.¹⁷⁸ Vapaa-alueita on yleensä maan rajojen läheisyydessä, esimerkiksi satamissa. Suomessa ei ole käytössä valtion nimeämiä vapaa-alueita.¹⁷⁹

Toimijat. *Ilmoittajalla* tarkoitetaan henkilöä, joka antaa esimerkiksi tulli-ilmoituksen, väliaikaisen varastoinnin ilmoituksen tai saapumisen tai poistumisen yleisilmoituksen omissa nimissään, tai henkilöä, jonka nimissä kyseinen ilmoitus tai tiedonanto annetaan.¹⁸⁰ Ilmoittajan on myös pystyttävät toimittamaan kaikki tiedot, jotka tarvitaan tavaroille ilmoitettavaa tullimenettelyä koskevien säännösten soveltamiseksi, ja tämän lisäksi henkilön on myös pystyttävä esittämään tai esityttämään kyseiset tavarat tullille.¹⁸¹ Mikäli tulli-ilmoituksen hyväksymisestä seuraa erityisiä velvollisuuksia tietulle henkilölle, tämän on annettava kyseinen tulli-ilmoitus itse tai edustajansa välityksellä.¹⁸²

Tulliedustajalla tarkoitetaan puolestaan henkilöä, jonka toinen henkilö on nimennyt suorittamaan puolestaan tullilainsäädännössä säädettyjä toimia ja muodollisuuksia tulliviranomaisten kanssa

¹⁷⁵ Sneck 2002 s. 15-16 on pohtinut käsitettä laajasti, kuitenkin vanhan tullikoodeksin säännösten nojalla.

¹⁷⁶ Asia C-480/12, *X BV* kohta 34.

¹⁷⁷ TK 243 artikla.

¹⁷⁸ TK 249 artikla.

¹⁷⁹ Tulli. Mihin tarvitaan tullaamattoman tavarän varastoa. <https://tulli.fi/yritysassiakkaat/kuljetus-ja-varastointi/perustieto-varastoinnista>, luettu 20.3.2020.

¹⁸⁰ TK artikla.5.1(15).

¹⁸¹ TK artikla 170.1.

¹⁸² Erityisillä velvollisuuksilla viitataan mm. yksityiseen tullivaraston siirtämiseen. Ilmoittajan on myös oltava pääsääntöisesti sijoittautunut unionin tullialueelle (TK 170.2), pois lukien mm. tilanteet, joissa henkilö antaa tulli-ilmoituksen passitusta tai väliaikaista maahantuontia varten (TK 170.3(a)).

asioitaessa.¹⁸³ Tulliedustajan toimivaltuuksia säädellään tarkemmin tullikoodeksin 18 artiklassa, jonka ensimmäisen kohdan mukaan tulliedustaja voi toimia toisen nimissä ja toisen lukuun (*suora edustus*) tai omissa nimissään, mutta toisen lukuun (*välillinen edustus*). Täten esimerkiksi maahan-tuonnin yhteydessä tulliedustajana toimiva huolintaliike voi toimia joko suorana tai välillisenä edustajana päämiehelleen.

Tullikoodeksi tunnustaa myös menettelynhaltijan käsitteen. *Menettelynhaltijalla* viitataan henkilöön, joka antaa tulli-ilmoituksen tai jonka lukuun tällainen ilmoitus annetaan tai henkilöön, jolle tullimenettelyä koskevat oikeudet ja velvollisuudet on siirretty.¹⁸⁴

Edustuksen muodolla on merkittävä vaikutus siihen, miten tullilainsäädännöstä aiheutuvat vastuut esimerkiksi tullivelan osalta jakautuvat. Tulliedustus on samalla erinomainen esimerkki siitä, miten tullilainsäädännöllä on pyritty edistämään kansainvälisen kaupan toimintaa mahdollistamalla se, että yritykset voivat ulkoistaa tavaroiden kuljetukseen liittyvät logistiset, mutta myös oikeudelliset tehtävät esimerkiksi huolintaliikkeiden hoidettavaksi.¹⁸⁵

3.3.2. Tullimenettelyt

Lähtökohdat. Tullimenettelyt ovat siis tapa saattaa tavaroita vapaan vaihdannan kohteeksi unionin tullialueelle, tai tapa kuljettaa niitä fyysisesti unionin tullialueen läpi tullivalvonnan alaisina päästämättä niitä vapaaseen liikkeeseen siellä. Vanhan tullikoodeksin aikaan menettelyjä oli kahdeksan, mutta nykyisen tullikoodeksi artikla 5.1(16) tunnustaa enää kolme menettelyä, johon tavarat voidaan asettaa: luovutus vapaaseen liikkeeseen, erityismenettelyt ja vienti. Menettelyjen määrän vähentäminen voidaan pitää erittäin hyvänä kehityksenä, koska niissä on pyritty huomioimaan taloudellisten toimijoiden näkökulma esimerkiksi siten, että menettelyjen kuvaus seuraa aiempaa paremmin sitä, miten tavarat fyysisesti liikkuvat menettelyissä.¹⁸⁶

¹⁸³ TK artikla 5.1(6).

¹⁸⁴ TK artikla 5.1(35).

¹⁸⁵ Tämä tuodaan selkeästi esiin TK:n johdanto-osassa, jonka 21 kohdassa todetaan, että ”Liiketoimintojen helpottamiseksi jokaisella olisi edelleen oltava oikeus nimetä itselleen edustaja asioimaan tulliviranomaisen kanssa”. Suorasta ja välillisestä edustuksesta lisää ilmoittajan roolin osalta esim. Lyons 2018, s. 361-363 ja vanhan TK:n sääntelyn ajalta edustuksesta yleisemmin Sneek 2002 s. 221-222.

¹⁸⁶ TK:n johdanto-osan kohdassa 15 todetaan mm. että tullimenettelyjen määrää on pyrittävä vähentämään vain niihin, jotka ovat taloudellisesti perusteltuja. Tavoitteena on parantaa liike-elämän kilpailukykyä.

Ilmoittaja voi vapaasti päättää asianmukaisen menettelyn mukaisin ehdoin, mihin tullimenettelyyn tavarat asetetaan riippumatta esimerkiksi tavaroiden luonteesta tai alkuperämaasta.¹⁸⁷ Tämä on hyvin olennainen piirre unionin tulliliitossa ja ylipäättänsä yhtenäismarkkinoiden toteutumisessa.¹⁸⁸

Käsittelen näistä menettelyistä seuraavaksi luovutusta vapaaseen liikkeeseen sekä erityismenettelyjä.
189

Luovutus vapaaseen liikkeeseen. Tyypillisin ja koko tullilainsäädännön kannalta keskeisin tullimenettely on *tavaroiden luovutus vapaaseen liikkeeseen*. Mikäli tavaralla ei ole unionitavaran tullioikeudellista asemaa, ja se on tarkoitus saattaa vaihdantaan unionin markkinoille tai yksityiseen käyttöön tai kulutukseen unionin alueella, se on luovutettava vapaaseen liikkeeseen. Luovutus vapaaseen liikkeeseen sisältää mahdollisten tuontitullien kantamisen, muiden mahdollisten maksujen kantamisen, kauppapoliittisten toimenpiteiden sekä kieltojen ja rajoitusten soveltamisen ja tavaroiden tuontia koskevien muiden muodollisuuksien noudattamisen.¹⁹⁰ Luovutus vapaaseen liikkeeseen antaa tavaralle unionitavaran tullioikeudellisen aseman ja poistaa ne asianmukaisesti tullivalvonnasta.¹⁹¹ Tämän jälkeen tavara on SEUT 29 artiklan mukaisesti vapaassa vaihdannassa.

Erityismenettelyt. Erityismenettelyt ovat puolestaan yleisnimitys menettelyille, jotka lykkäävät tavaroiden luovutusta vapaaseen liikkeeseen mahdollistaen kuitenkin tavaroiden liikuttamisen ja / tai säilyttämisen unioniin tullialueelle. Tavaroilla ei kuitenkaan ole näiden menettelyjen aikana tai päättyessä unionitavaran tullioikeudellista asemaa, vaan sen saavuttaminen edellyttää lähtökohtaisesti aina tavarantoimittajan luovutusta vapaaseen liikkeeseen. Tullikoodeksin 210 artikla määrittelee neljä erityismenettelyä, jotka ovat:

- a) Passitus, johon kuuluu ulkoinen ja sisäinen passitus;
- b) Varastointi, johon kuuluvat tullivarastot ja vapaa-alueet
- c) Erityiskäyttö, johon kuuluvat väliaikainen maahantuonti ja tietty käyttötarkoitus;
- d) Jalostus, johon kuuluvat sisäinen ja ulkoinen jalostus.

Erityismenettelyjen soveltamisen aikana tavarat ovat tullivalvonnan alaisina, ja tulliviranomaisilla on oltava tieto siitä, missä tavarat kulloinkin liikkuvat. Joihinkin näistä menettelyistä vaaditaan myös

¹⁸⁷ TK 150 artikla.

¹⁸⁸ Aiheista esim. Lyons 2018 s. 373-374.

¹⁸⁹ Vientiä ei tässä yhteydessä käsitellä tätä mainintaa enempää. Esitys on kuitenkin pyritty pitämään mahdollisimman tiiviinä, selkeänä ja tutkimusaiheen kannalta tarkoituksenmukaisena, jolloin kaikkea etenkin erityismenettelyihin liittyviä seikkoja ei ole voitu tuoda esiin.

¹⁹⁰ TK artikla 201.2.

¹⁹¹ TK artikla 201.3. Vapaaseen liikkeeseen luovutuksesta esim. Lyons 2018 s. 385-286.

tulliviranomaisen lupa, ja luvan saamiselle on asetettu tiettyjä edellytyksiä liittyen esimerkiksi haki-
jan taloudelliseen tarpeeseen ja asetettavaan vakuuteen.¹⁹² Tämä on perusteltua tullivalvonnan tehok-
kaan toteutumisen ja riskien pienentämisen takia.

Seuraavaksi käsittelen esimerkinomaisesti tarkemmin passitusta ja varastointia. Niiden kautta on
myös hyvä kuvata erityismenettelyihin liittyviä vapauksia ja niiden mukana tulevia vastuita.

Passitus. Passitusta koskevat säännökset on sijoitettu tullikoodeksin 226 – 232 artikloihin unionin
ulkoisen passituksen osalta ja 233-236 artikloihin unionin sisäisen passituksen osalta.¹⁹³ Passituk-
sessa tavarat voivat liikkua tullivalvonnan alaisina lähtötullista määrätulliin. Määrätullissa passituk-
sen päättämisen jälkeen tullit ja muut paikalliset verovelvollisuudet täytetään ja tavarat luovutetaan
vapaaseen liikkeeseen. Vaihtoehtoisesti tavarat voidaan asettaa passituksen päättämisen jälkeen toi-
seen lykkävään menettelyyn tai siirtää unionin tullialueen ulkopuolelle. Toisaalta johonkin muuhun
lykkävään menettelyyn, esimerkiksi varastointiin, asetetut tavarat voidaan asettaa passitukseen. Pas-
situs on erityisen merkityksellinen EU-alueella, koska se koostuu tullialueen lisäksi myös veroalu-
eesta, jonka sisällä sijaitsee useista erillisistä kansallisista verotusalueita.¹⁹⁴

Passitusmenettelyä voidaan käyttää unionin tullialueella ja yhteisen passituksen maissa. T1-passituk-
sessa, eli unionin ulkoisessa passituksessa, tullaamatonta tavaraa tuodaan unionin tullialueelle sen
ulkopuolelta tai tullaamatonta tavaraa siirretään unionin tullialueen sisällä. T2-passituksessa, eli
unionin sisäisessä passituksessa, voidaan puolestaan kuljettaa unionitavaroita unionin tullialueen ul-
kopuolella sijaitsevan yhteisen passituksen maan tai alueen kautta tavaroiden tullioikeudellisen ase-
man muuttamatta.¹⁹⁵

Passitusmenettely alkaa sillä, että lähettäjä tekee passitusilmoituksen. Kuljetus myös lähtökohtaisesti
sinetöidään sen varmistamiseksi, ettei tavaroita päädy tullaamattomana unionin tullialueelle.¹⁹⁶

¹⁹² TK 211 artikla.

¹⁹³ Myös komission delegoidun asetuksen toisesta jaksosta löytyy merkittäviä, ulkoiseen ja sisäiseen passitusmenettelyyn
erityisesti käytännössä vaikuttavia säännöksiä. Passitusmenettelyyn liittyy hyvin keskeisesti myös esim. maantiekulje-
tuksia koskeva kansainvälinen TIR-yleissopimus (*Transport International par la Route*), joka koskee kansainvälisiä
maantiekuljetuksia.

¹⁹⁴ Komissio - Transit Manual 2016. Kysymyksessä on valmisteluasiakirja ja dokumentilla ei ole oikeudellista sitovuutta,
mutta se on erinomainen taustalähde passitusmenettelyn tarkastelussa.

¹⁹⁵ Tulli. Mitä on passitus. <https://tulli.fi/yritysassiakkaat/kuljetus-ja-varastointi/passitus>, luettu 21.3.2020. Ks. myös TIR-
ja ATA-carnetin käytöstä edellä mainitusta lähteestä.

¹⁹⁶ Täytäntöönpanoasetuksen artikla 296.1 passitusilmoituksesta ja sinetöinnistä artikla 299. Toimijan on huomioitava
myös se, että asetuksen 298 artiklan mukaisesti tavarat on siirrettävä määrätullitoimipaikkaan taloudellisesti perusteltua
kulkureittiä pitkin. Tällä on mitä ilmeisemmin pyritty varmistamaan se, että tavaroita siirretään tullimenettelyssä vain

Tämän jälkeen tavarat kulkevat passitusmenettelyssä tullivalvonnan alaisina määrätullin. Tullivalvontaa toteutetaan muun muassa siten, että tavarat on esitettävä yhdessä passitusilmoituksen MRN:n kanssa kullekin passitustullitoimipaikalle ja passitustullitoimipaikka voi tarkastaa tavarat.¹⁹⁷ Passitusmenettelyn haltija on huolehdittava passitusmenettelyn päättämisestä määräajassa sekä siitä, että kiinnitetyt sinetit ovat säilyneet ehjänä.¹⁹⁸ Menettelynhaltijan haltijan velvollisuudet katsotaan täyteen tyksi ja passitusmenettely päätää, kun menettelyyn asetut tavarat ja vaaditut tiedot ovat saatavilla määrätullitoimipaikassa tullilainsäädännön mukaisesti.¹⁹⁹ Menettelynhaltijalle on näiden lisäksi asetettu useita muita velvollisuuksia, tämän muun muassa pitää asettaa vakuus mahdollisesti syntyvän tullivelan varalle ja tämä on muutenkin vastuussa tullilainsäädännön noudattamisen varmistamisesta menettelyn aikana.²⁰⁰

Tietyillä edellytyksillä tulliviranomaiset voivat antaa henkilölle luvan käyttää yksinkertaistuksia. Tällainen on esimerkiksi valtuutetun lähettäjän asema, jolloin lähettäjä saa aloittaa passituksen tullin hyväksymistä varastoista ja esittää tavarat tullille sähköisesti ilman tarvetta asioida fyysisesti tullitoimipaikassa.²⁰¹ Yksinkertaistuksien käyttäminen edellyttää kuitenkin muun muassa sitä, että lähettäjä käyttää säännöllisesti unionin passitusjärjestelyjä.²⁰²

Varastointi. Varastointimenettelyä koskevat säännökset on sijoitettu tullikoodeksin 237 – 242 artikloihin.²⁰³ Passitusmenettelyn tavoin myös *tullivarastointimenettely* lykkää tuontitullien ja muiden mahdollisten maksujen sekä kauppapoliittisten toimenpiteiden realisoitumista.²⁰⁴ Tullivarastossa

liiketaloudellisesti perustelluista ja tehokkaista syistä, eikä esimerkiksi tulliviranomaisten hämäämiseksi ja tullivalvonnan vaikeuttamiseksi.

¹⁹⁷ Täytäntöönpanoasetus 304 artikla.

¹⁹⁸ Määräajasta täytäntöönpanoasetuksen artikla 297. Myös Tulli. Passituksen päättäminen. <https://tulli.fi/yritysassiakkaat/kuljetus-ja-varastointi/passituksen-paattaminen>, luettu 24.3.2020. Passitusmenettelyn päättämisen yhteydessä tavaroille osoitetaan yleensä jokin muu tullimenettely.

¹⁹⁹ TK artikla 233.2, lisäksi täytäntöönpanoasetuksen artiklat 306 ja 307. Täytäntöönpanoasetuksen 312 artiklassa mainitaan vaihtoehtoiset todisteet unionin passitusmenettelyn päättymisestä, joihin kuuluu mm. kolmannessa maassa laadittu tulliasiakirja, jossa tavarat on asetettu tullimenettelyyn. Tulliviranomainen päättää passitusmenettelyn, kun ne lähtö- ja määrätullitoimipaikassa saatavilla olevia tietoja vertaamalla voivat todeta, että menettely on päättynyt asianmukaisesti.

²⁰⁰ TK artikla 233.1. Tämä ilmenee erityisesti siinä, että mikäli tavaroita katoaa passitusmenettelyn aikana, on menettelynhaltija lähtökohtaisesti vastuussa niistä mahdollisesti syntyvästä tullivelasta ja muista maksuista, kts. esim. Suomen tullin maininta asiasta Tulli. Passituksen päättäminen. <https://tulli.fi/yritysassiakkaat/kuljetus-ja-varastointi/passituksen-paattaminen>, luettu 24.3.2020.

²⁰¹ TK artikla 233.4. Aiheesta lisätietoa Tulli. Miten yksinkertaistan passitusta. <https://tulli.fi/yritysassiakkaat/kuljetus-ja-varastointi/miten-yksinkertaistan-passitusta->, luettu 21.3.2020.

²⁰² Näistä yksinkertaistuksista ja niiden edellytyksistä säädetään tarkemmin delegoidun asetuksen artikloissa 191-200. Passitusmenettelyn osalta lisätietoa esim. Lyons 2018 s. 396-415. Säännöllisen käytön vaatimuksen takia yksinkertaisuksia käyttävät lähinnä huolintaliikkeet.

²⁰³ Artiklat 237 – 239 koskevat myös vapaa-aluemenettelyä, jota ei kuitenkaan tässä yhteydessä sivuta tämän yksityiskohtaisemmin, koska Suomi ei ole osoittanut yhtään tullilainsäädännön tarkoittamaa vapaa-aluetta.

²⁰⁴ TK artikla 237.1.

voidaan siten säilyttää menettelysäännösten mukaisesti tullaamatonta tavaraa ja lopullisen tullimenettelyn valinta on mahdollista suorittaa vasta myöhemmin. Tavaraa voidaan asettaa tullivarastointiin myös siten, että sitä edeltää jokin toinen tullimenettely, esimerkiksi ulkoinen passitus. Tullivarastointimenettelyn kesto ei ole asetettu määräaikaan, joten tavaroita voidaan tarvittaessa säilyttää siellä niin kauan kuin on tarpeellista.²⁰⁵

Tullivarastot eroavat vapaa-alueista siten, että jäsenvaltioiden osoittamien alueiden sijasta kysymys on yksittäisistä, tulliviranomaisten nimenomaan tätä menettelyä varten hyväksymistä tiloista tai muista sijoituspaikoista.²⁰⁶ Nämä tullivarastot voivat olla kenen tahansa käytettävissä tullivarastointiin (yleinen tullivarasto) tai tarkoitettuja tavaroiden varastointiin tullivarastointia koskevan luvan haltijan toimesta (yksityinen tullivarasto).²⁰⁷ Tullivaraston pitämiseen tarvitaan tullikoodeksin 211 artiklassa tarkoitettu lupa, jolle on asetettu useita edellytyksiä.²⁰⁸

Tavarat asetetaan tullivarastointimenettelyyn tulli-ilmoituksella. Tämän jälkeen ne pysyvät varastoinnissa tullivalvonnan alaisina, kunnes tullivarastointimenettely päättyy. Menettely päättyy, kun tavarat asetetaan seuraavaan tullimenettelyyn, ne on viety unionin tullialueen ulkopuolelle, ne on hävitetty jätteitä jättämättä tai ne on luovutettu valtiolle.²⁰⁹

Luvanhaltija ja menettelynhaltija ovat vastuussa siitä, että tullivarastointimenettelyssä olevat tavarat pysyvät tullivalvonnassa ja että varastoinnista johtuvat velvollisuudet täytetään.²¹⁰ Tullivalvonnan varmistamiseksi tullivarastointimenettelyyn asetetuista tavaroista on pidettävä Tullin hyväksymää varastokirjanpitoa, josta on pystyttävä jäljittämään katkeamattomasti tavarankulku aina sen saapumisesta sen poistumiseen varastosta.²¹¹ Lähtökohtaisesti menettelynhaltija ja määrättyissä tilanteissa

²⁰⁵ TK 238 artikla.

²⁰⁶ TK artikla 240.1.

²⁰⁷ TK artikla 240.2. Yleiset tullivarastot on jaettu tyyppiin I, II ja III yleisiin tullivarastoihin. Tullivaraston tyyppillä on merkitystä vastuiden jakautumiseen. Tyyppien I ja II yleisistä tullivarastoista delegoidun asetuksen artiklat 1.1(32) ja 1.1(33). Tyyppin III yksityinen tullivarasto on tulliviranomaisen ylläpitämä, delegoitu asetus artikla 1.1(2)(11).

²⁰⁸ Hakijan on esimerkiksi tullut sijoittautua unionin tullialueelle, tämän tulee antaa vakuus mahdollisen tullivelan tai muiden maksujen syntymisen varalta ja tulliviranomaisten tulee pystyä kohdistamaan tavariin tullivalvontaa. Nämä TK:n 211 artiklan edellytykset luvalla ovat siten melko yksityiskohtaiset. Lupa on tarkoitettu luotettaville taloudellisille toimijoille, jotka käyttävät menettelyä toistuvasti.

²⁰⁹ TK 215.1. Ks. myös Tulli. Varastoinnin ilmoitukset ja kirjanpito. <https://tulli.fi/yritysassiakkaat/kuljetus-ja-varastointi/varastoinnin-ilmoitukset-ja-kirjanpito>, luettu 21.3.2020.

²¹⁰ TK artikla 242.1. Kuitenkin artiklan toisen kohdan mukaisesti velvollisuudet lankeavat yksinomaan menettelynhaltijalle, mikäli kysymyksessä on tyyppiin II yleinen tullivarasto ja sitä koskevassa luvassa niin määrätään, ks. delegoitu asetus artikla 1.1(33). TK artiklan 242.3 mukaisesti menettelynhaltija on aina vastuussa niiden velvollisuuksien täyttämisestä, jotka johtuvat tavaroiden asettamisesta tullivarastointimenettelyyn.

²¹¹ TK artikla 214.1. Ks. myös Tulli. Mitä varastoluvan saaminen edellyttää. <https://tulli.fi/yritysassiakkaat/kuljetus-ja-varastointi/mita-varastoluvan-saaminen-edellyttaa>, luettu 21.3.2020.

myös luvanhaltija ovat vastuussa realisoituvasta tullivelasta ja muista mahdollisista veroista ja maksuista, mikäli tavaroita katoaa tullivarastoinnin aikana.²¹² Laadullisesti hyvän varastokirjanpidon ylläpitäminen on näin ollen ensiarvoisen tärkeää tullivarastointia harjoittavan tahon oikeusturvan varmistamiseksi.²¹³

Väliaikainen varastointi. Tavarat on mahdollista varastoida myös väliaikaisesti. Väliaikaisessa varastoinnissa ei ole kysymys suoraan tullikoodeksin mukaisesta erityismenettelystä, vaan ikään kuin välitulosta ennen tavaroiden asettamista johonkin varsinaiseen tullimenettelyyn tai niiden viemistä unionin tullialueen ulkopuolelle. Tavarat ovat väliaikaisesti varastoidut siitä ajankohdasta, jolloin ne on esitetty tulille.²¹⁴ Väliaikaisen varastoinnin kesto on rajoitettu korkeintaan 90 päivään, joka on omiaan korostamaan sen tilapäistä luonnetta.²¹⁵ Myös väliaikaiseen varastointiin tarkoitettujen varastotilojen pitoon tarvitaan tulliviranomaisen lupa, jonka edellytyksenä on sijoittautuminen unionin tullialueelle, takeiden antaminen asianmukaisesta toiminnasta sekä vakuuden antaminen.²¹⁶

Luonnollisesti myös tavaroiden väliaikaiseen varastointiin liittyy merkittäviä vastuuta siitä, että tavarat pysyvät tullivalvonnassa ja muut väliaikaiseen varastointiin liittyvät velvollisuudet tulevat täyteen. Tullivarastoinnista poiketen väliaikaisen varastoinnin luvanhaltija on aina yksin vastuussa näistä velvollisuuksista.²¹⁷

Merkitys. Unionin suhtautumista tullimenettelyihin ja niiden kehittämiseen voidaan pitää onnistuneena niin unionin kuin taloudellisten toimijoiden tarpeet huomioiden. Edellä käsitellyjä erityismenettelyjä ja joustavan siirtymisen menettelyjen välillä mahdollistavaa väliaikaista varastointia voidaan pitää ensiarvoisen tärkeinä kansainvälisen kaupan toimivuuden takia. Ne mahdollistavat tehokkaita tapoja liikuttaa tavaroita globaalissa ympäristössä kustannustehokkaalla tavalla, ja ovat kulmakivi erilaisten huolinta- ja logistiikka-alan yritysten liiketoiminnassa.

Unioni on myös pyrkinyt tukemaan luotettavia taloudellisia toimijoita mahdollistamalla näille erilaisia helpotuksia esimerkiksi valtuutetun talouden toimijan statuksen (AEO) avulla. Samanaikaisesti unioni on joutunut kuitenkin tasapainoilemaan sääntelyn ja erityisesti tullivalvonnan riittävän

²¹² TK 79 artikla.

²¹³ Ks. lisää varastointimenettelystä esim. Lyons 2018, s. 416 – 421.

²¹⁴ TK 144 artikla.

²¹⁵ TK 149 artikla.

²¹⁶ TK 148 artikla. Mikäli tulliviranomainen itse on väliaikaisen varaston ylläpitäjä, lupaa ei luonnollisesti tarvita.

²¹⁷ TK artikla 147.3.

kattavuuden kanssa, jotta tullilainsäädännön vastaisia toimia pystytään ehkäisemään mahdollisimman tehokkaasti. Kuitenkin esimerkiksi erilaiset sähköiset järjestelmät ovat mahdollistaneet entistä tehokkaamman ja kustannustehokkaamman tullivalvonnan.

3.4. Tullivelka

3.4.1. Tullivelan luonne ja syntymisedellytykset säännönmukaisissa tapauksissa

Määritelmä. *Tullivelalla* tarkoitetaan henkilön velvollisuutta maksaa sellainen tuonti- tai vientitulli, jota sovelletaan tiettyihin tavaroihin unionin voimassa olevan lainsäädännön mukaisesti.²¹⁸ Määritelmästä käy ilmi se, että niin tullivelan syntymisperusteet kuin tullivelan kohdistumisperusteet tiettyyn tahoon on tullut selkeästi määritellä lainsäädännössä. Jotta tullivelka voidaan kantaa, edellytyksenä on, että:

- i) niitä koskeva tullivelka on syntynyt,
- ii) velallinen on voitu osoittaa ja tullien määrä laskea; sekä
- iii) tullien kantamiseen liittyvät muodolliset edellytykset ovat täyttyneet erityisesti tileihin kirjaamisen ja velalliselle tiedoksiantamisen osalta.²¹⁹

Lähtökohdat. Kuten edellä käsitellystä on käynyt ilmi, tullivelka syntyy lähtökohtaisesti silloin, kun tuontitullin alainen muu kuin unionitavara luovutetaan vapaaseen liikkeeseen tai tuodaan osittain tuontitullittomasti maahan.²²⁰ Tullivelan syntymisajankohdan määrittää se hetki, jona tulli-ilmoitus hyväksytään.²²¹ Tulli-ilmoituksen hyväksymishetki merkitään tullauspäätöksen, joten tullivelan syntymishetki on säännönmukaisissa tapauksissa helposti määritettävissä.²²² Kannettavien tullien määrä lasketaan alaluvussa 3.2. kuvaillulla tavalla ja velallisen käsitteen palataan tarkemmin alaluvussa 3.4.3. Tullivelka tulee antaa tiedoksi velalliselle kolmen vuoden sisällä siitä päivästä, jona tullivelka on syntynyt. Jos tullivelka on syntynyt kuitenkin sellaisen teon tuloksena, joka sen

²¹⁸ TK artikla 5.1(18). Keskityn jatkossa käsittelemään ainoastaan tuontitullivelkaa, koska vientitullivelalla ei ole tämän tutkielman aiheen kannalta merkitystä. *Henkilöllä* näytetään tullikoodeksissa tarkoitettavan sekä luonnollista henkilöä että oikeushenkilöä. Myös oikeuskäytäntö tukee tätä käsitystä. ks. esim. asia C-414/02, *Spedition Ulustrans*. Asiassa tuomioistuin totesi, ettei tullikoodeksissa ole ainakaan tullivelka vastuun osalta tarkennettu, että tarkoitetaanko henkilöllä oikeushenkilöä vai luonnollista henkilöä (kohdat 26-28).

²¹⁹ Sneek 2002, s. 147.

²²⁰ TK 77.1 artikla. Kuten edellä käsiteltävien erityismenettelyjen yhteydessä on käynyt ilmi, ne eivät itsessään johda tullivelan syntymiseen, mikäli menettelyjä noudatetaan asianmukaisesti. Mikäli tavarat halutaan luovuttaa vapaaseen liikkeeseen unionin tullialueella, erityismenettelyjä seuraa aina vapaaseen liikkeeseen luovutuksen tullimenettely.

²²¹ TK artikla 77.2.

²²² HE 45/2017, s. 34-35.

suorittamishetkellä olisi voinut johtaa rikosoikeudenkäyntiin, määräaika pidennetään Suomen kansallisen lainsäädännön perusteella viiteen vuoteen.²²³

Luonnehdinta. Onko tullivelassa sitten kysymys verovelasta?²²⁴ Selvää on, ettei tullia voida pitää maksuna eli vastineena julkisesta palvelusta, jolla on tarkoitus kattaa palvelusta aiheutuneet kustannukset tai osa niistä.²²⁵ PL 81 §:n mukaisesti valtion verosta säädetään lailla. Tulleista on säädetty unionitason lainsäädännöllä, jolloin tämä legaliteettivaatimus on tullut täytetyksi. Tullivelka muistuttaa merkittävältä osin verovelkaa, koska se lasketaan tietystä hyödykkeestä tietyn, ennalta määritellyn kaavan mukaisesti ja se suoritetaan julkiselle vallalle. Abstraktin verovelan tavoin abstrakti tullivelka syntyy, kun tullilainsäädännössä määritelty tunnusmerkistö eli oikeustositseikat ilmenevät, esimerkiksi kun tavara ilmoitetaan vapaaseen liikkeeseen luovutuksen tullimenettelyyn. Tullivelkasuhde kehittyy verovelkasuhteen tavoin, ja konkreettinen tullivelka syntyy tulliviranomaisen hyväksyessä tulli-ilmoituksen ja tullauspäätöksen kautta osoittaessa maksettavan tullin määrän. Tullivelkasuhde päättyy tullivelkavelallisen suorittaessa maksuunpannut tullit.²²⁶

Lyons on kuvannut hyvin tullivelan merkitystä eri osapuolille, ja korostanut sen merkityksen kriittisyyttä nimenomaan unionin näkökulmasta. Lyonsin mukaan unionin instituutioille tullivelka edustaa osaa unionin omista varoista, joita unioni tarvitsee selviytyäkseen. Jäsenvaltioille velassa on kysymys rahasummasta, joka niillä on oikeudellisesti velvollisuus kerätä. Tavarantoimittajalle kysymys on ainoastaan maksuvelvollisuudesta.²²⁷

3.4.2. *Tullivelan syntyminen tullilainsäädännön vastaisten toimien perusteella*

Lähtökohdat. Tulleja kannetaan lähtökohtaisesti kaikista kolmansista maista peräisin olevista tavaroista, jotka päätyvät SEUT 29 tarkoittamalla tavalla vapaaseen vaihdantaan sisämarkkinoilla. Tästä syystä on ollut myös tarpeen luoda lainsäädäntöä niiden tilanteiden varalle, jossa tullilainsäädäntöä

²²³ TK 103 artikla ja tullilaki 62 §. Se, mitä lauseella ”olisi sen suorittamishetkellä voinut johtaa rikosoikeudenkäyntiin” tarkoitetaan, on jossain määrin epäselvää. Sitä ei ole myöskään avattu tarkemmin hallituksen esityksessä HE 153/2015. Näyttää kuitenkin siltä, että tätä lausetta on tulkittava laajasti, jolloin pelkkä tulliviranomaisen arvio siitä, että kysymyksessä voisi olla esimerkiksi RL 46:7 tulliselvitysrikos riittää määräajan pidentämiseen. Määräajan pidentämiseen ei siis mitään ilmeisemmin vaadita sitä, että syyttäjä pyytää nostamaan syytteen asiasta, vaan pelkkä tulliviranomaisen subjektiivinen näkemys mahdollisuudesta syytteen nostamiseen riittää.

²²⁴ Veroja voivat olla myös muut kuin käsitteellisesti veroiksi nimetyt rahasuoritukset. Esim. työnantajana sosiaaliturvamaksua nimitetään maksuksi, vaikka kysymyksessä on vero.

²²⁵ Ks. Wikström 2005, s. 29.

²²⁶ Näin myös Sneck 2002, s. 21. Abstraktista ja konkreettisesta verovelasta Wikström 2005, s. 30-32. Ks. myös esim. Lyons 2018 s. 86, joka käsittelee tullin ja muun vastaavan maksun määritelmää.

²²⁷ Lyons 2018, s. 460.

ei ole noudatettu. Sääntelystä on pyritty luomaan mahdollisimman kattavaa siten, että se jättäisi mahdollisimman vähän porsaanreikiä hyödynnettäväksi epäasialliselle menettelylle.²²⁸

Tullivelan syntymisperusteet tullilainsäädännön vastaisten toimien perusteella on koottu tullikoodeksin artiklaan 79.1. Artiklassa on erotettavissa tullilainsäädännössä *määriteltyjen velvollisuuksien laiminlyöminen* perusteella syntyvä tullivelka ja *edellytyksien täyttämättä jäämisen* perusteella syntyvä tullivelka. Vanhassa tullikoodeksissa tullilainsäädännön vastaisten toimien perusteella syntyvää tullivelkaa oli säännelty huomattavasti seikkaperäisemmin. 79 artiklaan nyt sisällöllisesti sijoitettu sääntely oli jakautunut vanhassa tullikoodeksissa artikloihin 202-205. Tapahtunutta tiivistystä ja yksinkertaistamista voidaan pitää erittäin onnistuneena, koska se on helpottanut lainsäädännön soveltamista ja poistanut artiklojen osittaiseen päällekkäisyyteen liittyvän problematiikan.²²⁹

Velvollisuuksien laiminlyöminen. Tullikoodeksin artiklan 79.1 a- ja b-alakohdan perusteella määriteltyjen velvollisuuksien laiminlyöminen perusteella syntyvä tullivelkaa koskee muun muassa laiminlyöntejä liittyen muun kuin unionitavaran tuomiseen unionin tullialueelle, siirtämistä pois tullivalvonnasta tai tietyn tavaran käyttötarkoitusta unionin tullialueella. Esimerkiksi tavaran tullivalvonnan katkeaminen ulkoiseen passitukseen liittyvien velvollisuuksien laiminlyöminen takia voi johtaa tullivelan syntymiseen. Tullivelka voi syntyä myös silloin, jos tavaraa ei aseteta mihinkään tullimenettelyyn, kun se tuodaan unionin tullialueelle. Tullivelka syntyy näissä tapauksissa ajankohtana, jona tullivelan synnyttävää velvollisuutta ei täytetä tai ei enää täytetä.²³⁰

Edellytyksien täyttämättä jättäminen. Tullikoodeksin artiklan 79.1 c-alakohdan perusteella tullivelka syntyy, kun ei täytetä jotakin edellytystä, joka koskee muiden kuin unionitavaroiden asettamista tullimenettelyyn taikka tullista vapauttamisen tai alennetun tuontitullin soveltamista tavaroiden tietyn käyttötarkoituksen perusteella. Alakohdassa viitataan nimenomaisesti edellytyksiin, eli esimerkiksi

²²⁸ Tullilainsäädännöstä on mielestäni selkeästi havaittavissa pyrkimys siihen, että asianmukaisesti toimivia taloudellisia toimijoita palkitaan joustavilla mahdollisuuksilla erilaisiin menettelyihin ja jopa mahdollisiin helpotuksiin niiden osalta, esim. mahdollisuudella erityismenettelyjen käyttämiseen tai AEO-asetella. Tämän vastapainona epäasianmukaiseen toimintaan suhtaudutaan jopa poikkeuksellisen rajusti esimerkiksi hyvin laajan tullivelkaan kohdistuvan yhteisvastuun kautta.

²²⁹ Käsitykseni mukaan se on lisännyt myös oikeusturvan toteutumista, koska tulliviranomaisilla ei ole enää mahdollisuutta vedota ikään kuin ”kaiken varalta” kahteen artiklaan. Vanhan tullikoodeksin 204 artikla oli osittain muodostunut ”kaato” artiklaksi, johon viranomaiset vetosivat usein varalta muiden artiklojen soveltamisen tukena sen yleisluonteisuuden takia. Tämän takia sen soveltamisala muodostui hyvin epäselväksi, ja EUT joutui ottamaan kantaa mm. siihen, ettei vanhan tullikoodeksin artikloja 203 ja 204 voitu soveltaa kumulatiivisesti, ks. esim. C-571/15, *Wallenborn*, kohdat 59-63.

²³⁰ TK artikla 79.2(a). Tämän ajankohdan määrittäminen on luonnollisesti vaikeaa tietyissä tilanteissa, esimerkiksi kun vasta määrätullitoimipaikassa todetaan, että tavaroita on kadonnut passituksen aikana.

väärän tiedon antaminen tavarahan luonteesta tullilmoituksen antamisen yhteydessä voi johtaa tullivelan syntymiseen tämän tullivelkaperusteen nojalla. Tullivelka syntyy tällöin sinä ajankohtana, jona hyväksytään tullilmoitus tavaroiden asettamisesta tullimenettelyyn, jos myöhemmin havaitaan, ettei jokin tullimenettelyyn asettamisen edellytyksistä ole tosiasiallisesti täyttynyt.²³¹

Tavaroiden asema. On jossain määrin epäselvää, että saavatko nämä tavarat, joista on syntynyt tullivelka tullilainsäädännön vastaisten toimien takia, unionitavarahan oikeudellisen aseman tullien suorittamisen myötä ilman tullilmoitusta vapaaseen liikkeeseen luovutuksesta. Vanhan tullikoodeksin aikaiseen soveltamisasetukseen²³² sisältyi tästä nimenomainen artikla, jota ei kuitenkaan sisälly voimassa olevaan lainsäädäntöön. On kuitenkin oletettavaa, että nämä tavarat saavat edelleen unionitavarahan tullioikeudellisen aseman ilman vapaaseen liikkeeseen luovutuksen tullilmoitusta, kun tullit näistä varoista on suoritettu eivätkä ne ole enää tullivalvonnan alaisia.

Poikkeukset. Tietyissä tilanteissa tullivelkaa ei synny kuitenkaan tullilainsäädännön laiminlyönnin johdosta. Unionin lainsäätaja on tietyissä tilanteissa katsonut tarkoituksenmukaiseksi ottaa huomioon asianomaisen henkilön vilpittömän mielen ja pyrkimyksen vahinkojen minimoiseksi.²³³ Nämä lievennykset tullivelan syntymiseen mahdollistavat tapauskohtaisten olosuhteiden huomioimisen ja hyvin laajan tullivelallisiin supistamisen niiden henkilöiden osalta, jotka ovat menettelleet vilpittömästi.

Seuraavaksi käsiteltävät tullivelan lieventämisperusteet koskevat nimenomaan tullikoodeksin 79 artiklan nojalla syntyvää tullivelkaa. Tullivelan ei katsota syntyneen, mikäli laiminlyönti ei ole tosiasiallisesti vaikuttanut asianomaisen tullimenettelyn oikeaan toimintaan eikä kysymyksessä ole ollut vilpillisen menettelyn yritys ja kaikki tilanteen korjaamiseksi tarvittavat muodollisuudet suoritetaan tavaroiden osalta jälkikäteen.²³⁴ Tullivelan ei katsota syntyneen myöskään, jos tulliviranomaisia tyydyttävällä tavalla osoitetaan, ettei tavaroita ole käytetty tai kulutettu vaan että ne on viety unionin tullialueelta edellyttäen, etteivät henkilöt ole yrittäneet menettellä vilpillisesti.²³⁵ Tullivelka lakkaa sellaisen henkilön osalta, jonka toiminnassa ei ole havaittavissa minkäänlaista vilpillisen menettelyn yritystä ja joka on osallistunut petosten torjuntaan.²³⁶

²³¹ TK artikla 79.2(b).

²³² Komission asetus (ETY) N:o 2454/93, annettu 2 päivänä heinäkuuta 1993, tietyistä yhteisön tullikoodeksista annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 soveltamisesta koskevista säännöksistä.

²³³ TK:n johdanto-osa, kohta 38.

²³⁴ TK artikla 124.1(h).

²³⁵ TK artikla 124.1(k).

²³⁶ TK artikla 124.7.

3.4.3. Vastuu tullivelasta

Velallinen. Velallisella tarkoitetaan henkilöä, joka on vastuussa tullivelasta.²³⁷ Yleisten oikeusperiaatteiden näkökulmasta on selvää, että kukaan ei voi olla vastuussa tullivelasta, ellei asiasta ole erikseen säädetty laissa. Tämän takia tullikoodeksissa onkin määritelty hyvin seikkaperäisesti, kuka on vastuussa tullivelasta kussakin tilanteessa. Edellä esitetyn pohjalta on käynyt kuitenkin selväksi se, että erityisesti kansainvälisen kaupan tarpeista johtuen tullilainsäädäntö on muodostunut hyvin tilannesidonnaiseksi. Tästä syystä tullivelallisen määrittäminen ei ole aina niin yksioikoista kuin esimerkiksi puhtaassa vero-oikeudessa.²³⁸

Säännönmukainen tilanne. Lähtökohtaisesti velallisena on ilmoittaja. Välillisessä edustuksessa velallisena on ilmoittajan lisäksi myös henkilö, jonka lukuun tulli-ilmoitus annetaan.²³⁹ Näin ollen ilmoittajana toimiva välillinen edustaja, esimerkiksi huolintaliike, ja tämän päämies ovat yhteisvastuullisesti tullivelallisia. Välillisen edustajan vastuu, ja sitä kautta taloudelliset riskit maahantuonnin yhteydessä ovat kuitenkin päämiestä suuremmat, koska Suomen viranomaisen kannanoton mukaan välillisen edustajan vastuu on ensisijainen suhteessa päämiehen vastuuseen.²⁴⁰

Edellä mainittujen tahojen lisäksi velallisena voi olla kuitenkin myös se henkilö, joka on toimittanut tulli-ilmoituksen antamiseksi tarvittut tiedot ja joka on tiennyt tai jonka olisi kohtuudella pitänyt tietää näiden tietojen olevan virheellisiä, ja tilanne johtanut siihen, ettei tuontitullia tai osaa siitä ole saatu kannettua.²⁴¹ Näin ollen myös suora edustaja voi joutua vastuuseen tullivelasta siltä osin, kun tämä tiesi tai tämän olisi pitänyt tietää antamansa tiedot virheelliseksi. Vastuun edellytykset ovat tältä osin *subjektiivisia*, eli vastuu voidaan kohdistaa tähän tahoon vain, mikäli tämä olisi tiennyt tai tämän olisi pitänyt tietää tietojen olevan virheellisiä. Tämä ilmentää hyvin tullilainsäädännölle tyypillistä tapaa

²³⁷ TK artikla 5.1(19).

²³⁸ Vero-oikeudessa tilanteet, jossa enemmän kuin yksi taho on vastuussa verovelasta, ovat melko harvinaisia. Tällainen poikkeuksellinen tilanne on kuitenkin käsillä maahantuonnin arvonlisäveron kohdalla, jos maahantuonti tapahtuu tullilainsäädännön vastaisesti (AVL 86b.3 §).

²³⁹ TK artikla 77.3(1).

²⁴⁰ Tullivelkaa pyritään perimään päämieheltä vasta siinä tilanteessa, että välillinen edustaja todetaan maksukyvyttömäksi. Ks. Tulli. Välillinen edustaja. <https://tulli.fi/yritysassiakkaat/vakuudet/valillinen-edustaja>, luettu 22.3.2020. Lähtökohtainen yhteisvastuullisuus on mielestäni perusteltua, koska näin varmistetaan se, ettei päämies voi pyrkiä kiertämään tullilainsäädäntöä käyttämällä välillistä edustajaa, ja toisaalta korostetaan myös välilliseltä edustajalta vaadittavaa huolellisuutta tavaran käsittelemisessä. Tullin kanta siitä, että perintätoimenpiteet kohdistetaan ensisijaisesti välilliseen edustajaan, on mielestäni mielenkiintoinen. Taustalla ovat luultavasti ajatus siitä, että välillisellä edustajalla on parempi kontrolli sekä tavaraan että itse tullimenettelyyn liittyviin muodollisuuksiin.

²⁴¹ TK artikla 77.3(2).

määritellä useita velallisia, joiden velallisasema ratkeaa kuitenkin itsenäisten edellytysten mukaisesti.²⁴²

Säännösten vastainen tilanne. Tullilainsäädännön vastaisten toimien johdosta syntyvästä tullivelasta vastuulliset tahot on määritelty tullikoodeksin 79 artiklan kolmannessa ja neljännessä kohdassa. Velalliset määräytyvät hiukan eri tavalla riippuen siitä, millaisen säännösten vastaisen toiminnan perusteella tullivelka on syntynyt.

Velvollisuuksien rikkomisesta johtuva tullivelka kohdistuu

- a) henkilöön, jonka oli täytettävä kyseiset velvollisuudet;
- b) henkilöön, joka tiesi tai jonka olisi tullut tietää tullilainsäädännön mukaisen velvollisuuden täyttämättä jättämisestä ja joka toimi sen lukuun, jonka piti täyttää velvollisuus tai joka osallistui toimintaa, joka johti kyseisen velvollisuuden täyttämättä jättämiseen; ja
- c) tavarat hankkinut tai niitä hallussaan pitänyt henkilö, joka tavarat hankkiessaan tai vastaanottaessaan tiesi tai jonka olisi pitänyt tietää, ettei tullilainsäädännön mukaista velvollisuutta täytetty.²⁴³

Velallisperiiri on näin ollen ulotettu sekä suoraan että välilliseen edustajaan, mutta myös tavaroiden vastaanottajaan.²⁴⁴ Myös tässä tapauksessa b- ja c-alakohdan osalta vastuun edellytykset ovat subjektiivisia, eli henkilö *tiesi tai tämän olisi pitänyt tietää*, ettei tullilainsäädännön mukaista velvollisuutta täytetty. Kotimaisessa oikeuskäytännössä osallistumista tullilainsäädännön vastaiseen toimintaan on tulkittu melko laajasti. Esimerkiksi tapauksessa KHO:2019:92 myös säännöstenvastaisen tuonnin rahoittajan katsottiin olevan maahantuojan kanssa yhteisvastuussa syntyneestä tullivelasta.

Edellytyksien täyttämättä jättämisestä aiheutuva tullivelka kohdistuu henkilöön, jonka oli täytettävä nämä edellytykset. Tämän lisäksi vastuussa on myös henkilö, joka on toimittanut tullilainilmoituksen tekemiseen tarvittut tiedot ja joka on *tiennyt tai jonka olisi kohtuudella pitänyt tietää* näiden tietojen olleen virheellisiä (subjektiivinen vastuu).²⁴⁵ Myös tämän tullivelka perusteen nojalla tullivelka kohdistuu paitsi itse omasta puolestaan toimivaan tahoon, mutta myös mahdolliseen suoraan tai välilliseen edustajaan ja näiden päämieheen.

²⁴² Näin myös Sneck 2002, s. 153.

²⁴³ TK artikla 79.3.

²⁴⁴ Velallisperiirin laajentaminen on perusteltua, koska tullilainsäädännön vastainen toiminta liittyy usein tavaroiden salakuljetukseen. Tällöin on luonnollista, että myös tavaroiden vastaanottaja voi olla vastuussa tullivelasta, mikäli tämä on ollut tietoinen tai on tämän olisi pitänyt olla tietoinen tullilainsäädännön vastaisesta menettelystä. Ks. edustuksen vaikutuksesta tullivelan kohdistumiseen myös esim. Lyons 2018 s. 472-473.

²⁴⁵ TK artikla 79.4.

Tapauskohtaisuus. Käsitellyn perusteella on käynyt selväksi, että vastuu tullivelasta kohdistuu eri tavalla eri tilanteissa. Vastuun kohdentumisen voidaan siten todeta olevan melko tapauskohtaista. Näin ollen esimerkiksi sillä, kuinka päämies ja tätä edustava huolintaliike ovat päättäneet järjestää keskinäisen suhteensa voi olla merkittävä vaikutus siihen, kuinka vastuu tullivelasta jakautuu. Myös osapuolten subjektiivinen tietoisuus toiminnasta vaikuttaa selkeästi vastuun jakautumiseen.²⁴⁶

Yhteisvastuu. Kuten Sneck on todennut, tullivelka voi syntyä tiettyjen tavaroiden osalta vain yhden kerran, mutta kyseisen tullivelkaperusteen mukaisia velallisia voi olla useita. Tällöin nämä vastaavat tullivelasta tullikoodeksin 84 artiklan mukaisesti yhteisvastuullisesti.²⁴⁷ Tullilainsäädännössä on havaittavissa selkeä pyrkimys siihen, että varsinkin tullisäännösten vastaisen toiminnan yhteydessä vastuupiiri tullivelasta on pyritty muodostamaan hyvin laajaksi, ja sen lopullinen laajuus näyttää muodostuvan oikeuskäytännön perusteella.²⁴⁸ Asiassa C-154/16, *Latvijas* unionin tuomioistuin onkin todennut, että yhteisvastuuta koskeva järjestelmä on tullivelan perimistoimien tehokkuuden lisäämiseksi ja unionin omien varojen suojelemiseksi jäsenvaltioiden käyttöön annettu täydentävä oikeudellinen väline.²⁴⁹

²⁴⁶ Kokonaan toinen asia on kuitenkin se, että miten helppoa tietoisuuteen liittyviä seikkoja on arvioida jälkikäteen.

²⁴⁷ Sneck 2002, s. 153.

²⁴⁸ Ks. tullivelan kohdistumisesta myös Lyons 2018, s. 476-477.

²⁴⁹ Kohta 88.

4. TULLIVELAN JA ARVONLISÄVERON YHTEYS MAAHANTUONNIN YHTEYDESSÄ

4.1. Systematisointi

Järjestelmät. Edellä on muodostettu yleiskuva tullista ja arvonlisäverosta sekä näiden taustalla vaikuttavista järjestelmistä. Molempien säädöspohja löytyy EU-tasolla harmonisoidusta lainsäädännöstä, joskin tullilainsäädännön harmonisointi on merkittävästi pidemmällä kuin arvonlisäverojärjestelmän.

Sisämarkkinat. Sekä arvonlisäverojärjestelmä että tullijärjestelmä ovat ensiarvoisen tärkeitä Euroopan unionin toiminnan, ja erityisesti sisämarkkinoiden kannalta.²⁵⁰ Jotta kolmannesta maasta saapuva tavara voi olla vapaan vaihdannan kohteena Euroopan unionin alueella, siitä on lähtökohtaisesti pitänyt suorittaa sekä tullit että arvonlisävero, ellei kysymys ole tavarasta, joka vapautettu niistä.

Tullijärjestelmä toteuttaa ja suojelee sisämarkkinoita. Sisämarkkinoita ei voisi olla olemassa ilman tullionionin luomaa ulkorajaa kolmansien maiden ja unionin tullialueen välille.²⁵¹ Kun jokin tuote saapuu unionin sisämarkkinoille, sen ”sisämarkkinakelpoisuus” on varmistettu sen saapumisen yhteydessä ja tarvittaessa luotu kantamalla tullessa ulkorajalla. Sisämarkkinoiden toteuttaminen edellyttää myös sitä, että jäsenvaltiot soveltavat samanlaista liikevaihtoverolainsäädäntöä, joka ei vääristä kilpailun edellytyksiä tai vaikeuta tavaroiden ja palveluiden vapaata liikkuvuutta. Tämän takia yhteisen arvonlisäverojärjestelmän luominen on ollut tarpeellista.²⁵²

On siis mahdollista todeta, että unionin tulliliiton olemassaolo on sisämarkkinoiden olemassaolon edellytys. Arvonlisäverojärjestelmä on olennainen osa sisämarkkinoiden toteutumista ja asianmukaista toimintaa, mutta ei ole samalla tapaa yhtä perustavanlaatuisesti sidoksissa sisämarkkinoiden olemassaoloon kuin tullionioni.

Veron tarkoitus. Arvonlisäverojärjestelmän keskeisempänä tavoitteena onkin pyrkimys kaiken kulutuksen verottamiseen, kysymys on *kulutuserosta*. Teknisesti tämä on toteutettu verottamalla

²⁵⁰ Viitataan tässä yhteydessä niiden merkitykseen nimenomaan sisämarkkinoiden mahdollistajana. Arvonlisävero ja tulli ovat kuitenkin myös merkittäviä rahoituseriä.

²⁵¹ Ks. esim. TK johdanto-osa kohta 9.

²⁵² Arvonlisäverodirektiivi, johdanto-osa kohdat 4 ja 5.

neutraalisuusperiaatteen mukaisesti mahdollisimman laajasti kaikkea liiketoiminnan muodossa tapahtuvaa tavaroiden ja palveluiden myyntiä ja mahdollistamalla arvonlisävähennysjärjestelmän kautta veron vyörytettävyyden loppukuluttajalle.²⁵³

Wikström on todennut, että myös tulli on yksi kulutusveron tyypeistä.²⁵⁴ Näin onkin, koska tulleva kannetaan unionin alueella taloudellisen vaihdannan ja kulutuksen kohteeksi päätyvistä tavaroista.²⁵⁵ Tullissa vero kohdistuu kuitenkin nimenomaisesti maahantuojaan, eikä sitä voida vähentää minkään järjestelmän kautta siirtäen sitä yhtä suorasti kuluttajan vastattavaksi. Luonnollisestikin kustannus voi kuitenkin siirtyä mahdolliselle kuluttajalle tuotteen hinnoissa. Kulutusveron luonne ei siten ole mielestäni yhtä selkeä tullin kohdalla.²⁵⁶ Tullin ensisijainen pyrkimys verona onkin suojella sisämarkkina-alueen tuotantoa, ja sen kautta kertyvä unionin rahoituksellinen hyöty on haluttu sivutuote.

Kustannus. Vero jää aina jonkin tahon kustannukseksi. Maahantuonnin arvonlisävero on maahantuojalle suoraan vähennyskelpoinen, mikäli maahantuonti liittyy maahantuojan arvonlisäverolliseen liiketoimintaan.²⁵⁷ Arvonlisävero ei siten tässä tilanteessa jää maahantuojan lopulliseksi kustannukseksi, joten siitä aiheutuvat suorat kustannukset tuskin vaikuttavat maahantuontipäätökseen.²⁵⁸ Valtion varsinainen verokertymä syntyy myöhemmin, kun kuluttajien tuotteen hinnassa maksama arvonlisäveron osuus tilitetään myyjän toimesta toimivaltaiselle viranomaiselle.

Tulli puolestaan jää sen tahon kustannukseksi, joka suorittaa tavaran tuonnin unioniin. Kannettavien tullien prosentuaalinen määrä voi vaihdella merkittävästi enemmän arvonlisäveroon verrattuna, joka mahdollistaa tuotteiden asettamisen erilaiseen asemaan niiden ominaisuuksien tai tuotantomaaan perusteella.²⁵⁹ Tullista aiheutuvan kustannuksen voidaan siten katsoa vaikuttavan tavaran tuonnin mielekkyyteen merkittävämmiin kuin vähennyskelpoisen arvonlisäveron.

²⁵³ Nämä piirteet ilmenevät arvonlisäverodirektiivi artiklasta 1.2.

²⁵⁴ Wikström – Ossa - Urpilainen 2015, s. 355.

²⁵⁵ Myös asiassa 294/82, Einberger II, 28.2.1984 EUT on kohdassa 18 todennut, että näiden verojen olennaiset piirteet ovat siltä osin toisiaan vastaavat, että ne syntyvät, kun tavara tuodaan yhteisöön ja saatetaan sen jälkeen taloudelliseen kiertoon jäsenvaltiossa, ja kumpikin sisältyy myyntihintaan osana, jonka kaupan eri portailla olevat elinkeinonharjoittajat laskevat samalla tavalla.

²⁵⁶ Tulli näyttäytyy mielestäni nykyisessä muodossaan enemmän keinona luoda kolmannesta maasta tulevista tuotteista sisämarkkinakelpoisia. Luonnollisesti siihen sisältyy kuitenkin myös protektionistisen kulutusveron piirteitä.

²⁵⁷ AVL 102§.

²⁵⁸ Vähennysoikeuden ansiosta maahantuontivaltion arvonlisäveroasteikon ei suoraan pitäisi vaikuttaa siihen, missä unionin jäsenvaltiossa maahantuonti toteutetaan Osittaisesta harmonisoinimisesta huolimatta verokannat eivät ole täysin yhdenmukaiset jäsenvaltioiden välillä, koska arvonlisäverodirektiivi määrittelee vain verokantojen vähimmäistason ks. artikkelit 96-99.

²⁵⁹ Tämä mahdollistaa sen, että tietyltä alueelta tulevaa tuotantoa voidaan suosia verrattuna johonkin muuhun alueeseen, ks. TK 64 artikla. Tullien määrän vaihtelevuudella voidaan vaikuttaa siihen, kuinka houkuttelevaa jonkun tuotteen maahantuominen unionin tullialueelle on. Arvonlisäveroa pitäisi sen sijaan soveltaa lähtökohtaisesti saman suuruisena

Saapuminen unioniin. Arvonlisäverodirektiivin 30 artiklan mukaisesti tavaroiden maahantuonnilla tarkoitetaan sellaisen tavaran saapumista yhteisöön, joka ei ole vapaassa liikkeessä perustamissopimuksen mukaisesti. Tämän lisäksi maahantuonnilla tarkoitetaan vapaassa liikkeessä olevan tavaran saapumista yhteisöön kolmannelta alueelta, joka kuuluu yhteisön tullialueeseen.²⁶⁰ Tullikoodeksi ei tunnusta maahantuonnin käsitettä kuin väliaikaisen maahantuonnin yhteydessä,²⁶¹ mutta vapaaseen liikkeeseen luovutuksen käsite vastaa käytännössä asiallisesti tavaroiden maahantuonnin käsitettä.

Alueellisen soveltamisalan erot. Huolimatta liitännäisyydestään unionin sisämarkkinoiden toteuttamiseen, unionin arvonlisäveroalue ja unionin tullialue eivät ole täysin identtisiä toistensa kanssa. Tavara voi siis saapua unionin tullialueelle saapumatta kuitenkaan unionin veroalueelle.

Unionin tullialueeseen kuuluvat kaikki unionin jäsenvaltion alueet tietyin artiklassa määritellyin poikkeuksin sekä Monacon alue ja Kypros.²⁶² Arvonlisäverodirektiivissä on nimenomaisesti määriteltynä unionin tullialueen osat, joiden osalta ei sovelleta arvonlisäverodirektiiviä ja jotka eivät siten kuulu unionin osittain harmonisoimaan arvonlisäveroalueeseen.²⁶³ Siten esimerkiksi Ahvenanmaa kuuluu unionin tullialueeseen, mutta jää unionin veroalueen ulkopuolella ja siten sen ja muun unionin alueen välillä muodostuu *veroraja*.²⁶⁴ Siirrettäessä tavaroita unionin tullialueelle kuuluvalta alueelta unionin veroalueelle kuuluvaan maahan tulee kyseisistä tavaroista tulee suorittaa maahantuonnin arvonlisävero. Tulleja näistä unionitavaran oikeudellisen aseman omaavista tavaroista ei enää kuitenkaan suoriteta.

Unionitavaran asema. Tullikoodeksin artiklan 201.2 mukaisesti vapaaseen liikkeeseen luovutuksen yhteydessä kannetaan sekä tullit että muut mahdolliset maksut. Vapaaseen liikkeeseen luovutus antaa

kaikkiin tuotteisiin (arvonlisäverodirektiivi 96 artikla), ja alempien arvonlisäverokantojen pitäisi olla rajattuja poikkeuksia (arvonlisäverodirektiivi 98-101 artiklat).

²⁶⁰ AVL 86 §:n mukaisesti tavaran maahantuonnilla tarkoitetaan tavaran tuontia Yhteisöön.

²⁶¹ TK artikla 77.1(b).

²⁶² TK 4 artikla.

²⁶³ Arvonlisäverodirektiivi artikla 6.1. Artiklassa 6.2 määritellään tämän lisäksi ne tietyt unionin tullialueeseen kuulumattomat jäsenvaltioiden alueet, jotka jäävät myös arvonlisäverodirektiivin soveltamisalan ulkopuolelle. Tämän lisäksi 7 artiklassa on tarkennuksia mm. Monacon ja Kyproksen osalta.

²⁶⁴ Ahvenanmaan asemasta tarkemmin esim. Juanto – Punavaara – Saukko 2018, s. 20-21. Ahvenanmaalla olevilla tavaroilla on siten unionitavaran tullioikeudellinen asema, mutta niihin ei sovelleta esimerkiksi yhteisökauppaa koskevia arvonlisäverosäännöksiä eikä niitä voida katsoa maahantuoduksi Suomeen tai muualle unioniin, tulee näihin tavaroihin arvonlisäverodirektiivin 275 artiklan mukaisesti soveltaa maahantuontia unionin tullialueelle koskevissa tullisäännöksissä säädettyjä muodollisuuksia esimerkiksi tulliviranomaiselle esittämisen osalta. Ks. myös HE 184/1996 vp, erityisesti s. 10-11.

tavaroille unionitavaroiden oikeudellisen aseman, jolloin niitä voidaan liikutella unionin tullialueella pääsääntöisesti ilman tullimuodollisuuksia. Arvonlisäveron kantaminen on siten lähtökohtaisesti edellytys sille, että tavara voi saada unionitavaran oikeudellisen aseman ja siihen liittyvät edut.²⁶⁵ Tulleista poiketen arvonlisäveroa kannetaan kuitenkin vaihdannan jokaisessa vaiheessa. Arvonlisävero tulee siten kannettavaksi myös silloin, jos unionitavaraa myydään eteenpäin.²⁶⁶

Unionitavaran asema ei toisaalta ole tae siitä, että arvonlisävero tavarahan maahantuonnin osalta on kannettu, mikäli vapaaseen liikkeeseen luovutus on tapahtunut unionin veroalueen ulkopuolisella alueella. Unionitavaran tullioikeudellinen asema on mahdollista saavuttaa siten, että tavarasta kannetaan tullikoodeksin 201 artiklan mukaisen vapaaseen liikkeeseen luovutuksen yhteydessä sen paikan arvonlisävero, jossa tullivelka ilmenee. Tämän paikan ei kuitenkaan tarvitse välttämättä kuulua myös unionin veroalueeseen, jolloin myöskään arvonlisäverodirektiiviä ja sen säännöksiä esimerkiksi yhteisökaupan osalta ei voi soveltaa. Arvonlisäverodirektiivin ja AVL:n tarkoittama maahantuonti tapahtuu siten vasta silloin, jos tämä unioni tavarahan tullioikeudellisen aseman omaava tavara tuodaan unionin veroalueelle.

Verotettavan tapahtuman kytkentä. Arvonlisäverodirektiivi kytkee maahantuonnin verotettavan tapahtuman ja verosaatavan syntymisen tullilainsäädäntöön. Maahantuonnin arvonlisäverotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy sillä hetkellä, jona tavaroiden maahantuonti tapahtuu.²⁶⁷ Verotettavan tapahtuman toteuttaminen ja verosaatavan syntyminen kytketään

- i) tiettyjen menettelyjen tai tilanteiden lopettamiseen²⁶⁸;
- ii) tullit ja / tai muut maksut aiheuttavan tapahtuman toteutumiseen ja maksusaatavan syntymiseen;²⁶⁹ tai
- iii) verotettavan tapahtuman ja verosaatavan syntymishetken osalta sovellettaviin tullisäännöksiin, jos maahantuoduista tavaroista ei kanneta tulleja tai maksuja.²⁷⁰

Arvonlisäverolaissa on päätetty luoda direktiiviä tiiviimpi kytkentä arvonlisäverolainsäädännön ja tullilainsäädännön välille. Maahantuonnin verotettavan tapahtumiseen sovelletaan AVL 87 §:n

²⁶⁵ Tullikoodeksissa ei kuitenkaan viitata arvonlisäverodirektiiviin, vaan siinä puhutaan ainoastaan ”muista maksuista”, jotka määräytyvät ”voimassa olevien asiaankuuluvien säännösten mukaisesti” (TK artikla 201.2(b)).

²⁶⁶ Tällöin ei ole enää kysymys maahantuonnin arvonlisäverosta, vaan ns. normaalista kansallisesta arvonlisäverosta tai yhteisökaupan sääntöjen mukaan määräytyvästä arvonlisäverosta. Poikkeuksen muodostavat tilanteet, jossa unionitavara on maahantuotu unionin veroalueeseen kuulumattomalle alueelle, ja se maahantuodaan unionin veroalueelle.

²⁶⁷ Arvonlisäverodirektiivi 70 artikla.

²⁶⁸ Arvonlisäverodirektiivi artikla 71.1(1).

²⁶⁹ Arvonlisäverodirektiivi artikla 71.1(2).

²⁷⁰ Arvonlisäverodirektiivi artikla 71.2.

mukaisesti sitä, mitä tullivelan syntymisajankohdasta säädetään tullikoodeksin 77-80 artikloissa.²⁷¹ Näin ollen tullivelan syntyminen näyttää muodostuvan maahantuonnin arvonlisäverotettavan tapahtuma edellytykseksi. Vaikuttaa siis siltä, ettei arvonlisäverotettava tapahtuma voi tavarahan maahantuonnin yhteydessä syntyä ilman tullivelan syntymistä. Myös unionin tuomioistuimien on esimerkiksi asiassa 294/82 *Einberger* todennut, että jäsenvaltiot voivat soveltaa maahantuonnista kannettavan liikevaihtoveron verotettavan tapahtuman ja verosaatavan syntymisajankohdan osalta tulleihin sovellettavia vastaavia säännöksiä.

Lykkäävät menettelyt. Tullikoodeksissa on säädetty erityismenettelyistä, jotka lykkäävät tavaroiden luovutusta vapaaseen liikkeeseen tai estävät sen kokonaan.²⁷² Tullien lisäksi nämä menettelyt lykkäävät myös muiden maksujen, kuten arvonlisäveron, maksuunpanemista. Tältäkin osin arvonlisäverovelan syntymisen edellytyksesi on siten asetettu tullivelan syntyminen, koska AVL 86a.2 §:n mukaisesti tavarahan maahantuonti ja siten myös arvonlisäverovelka syntyy Suomessa, mikäli tavara on Suomessa, kun se lakkaa olemasta 86a.3 §:ssä tarkoitettussa menettelyssä.²⁷³ Näihin menettelyihin kuuluvat muun muassa varastointimenettely ja passitus.²⁷⁴ Lykkäys myös arvonlisäveron syntymisen osalta on hyvin looginen, koska tavaroiden ollessa näissä menettelyissä ne ovat tullivalvonnan alaisia. Tällöin ne eivät huolimatta mahdollisesta fyysisestä presensistään unionin alueella voi tulla vaihdannan kohteeksi unionin tullialueella, eli ne eivät voi myöskään päätyä arvonlisäverotettavan kuluksen kohteeksi.

4.2. Verovelallisasetus tavarahan maahantuonnin yhteydessä

Perustilanne. Perustilanteessa verovelallisasetus tavarahan maahantuonnin yhteydessä on selkeä. Maahantuojan toimiessa itse ilmoittajana ilman mitään edustuksen muotoja tämä vastaa lähtökohtaisesti yksin tullivelasta ja arvonlisäverovelasta.²⁷⁵

Edustuksen vaikutus. Jokaisella on kuitenkin lähtökohtaisesti oikeus käyttää halutessaan tulliedustajaa, esimerkiksi huolintaliikettä, joka asioi tulliviranomaisen kanssa päämiehensä puolesta ja huolehtii sekä tulleihin että arvonlisäveroon liittyvien ilmoitusvelvollisuuksien täyttämisestä.²⁷⁶

²⁷¹ Viittaus kattaa sekä säännöstenmukaisen maahantuonnin yhteydessä syntyvän tuontitullivelan (TK 77-78 artiklat) että säännöstenvastaisen maahantuonnin yhteydessä syntyvän tuontitullivelan (TK 79 artikla).

²⁷² TK 210 artikla, esim. edellä käsitellyt passitus ja varastointi.

²⁷³ Verotettavan tapahtuman ja verosaatavan syntymisen ajankohtaan sovelletaan AVL 87 §:ää.

²⁷⁴ Säädöspohja tähän löytyy arvonlisädirektiivin 60 ja 61 artikloista, joissa säädetään tavaroiden maahantuontipaikasta.

²⁷⁵ TK 77 artikla ja AVL 86b.1 §.

²⁷⁶ TK 18 artikla.

Tulliedustajan vastuu maahantuonnin yhteydessä syntyvistä verovelosta eroaa riippuen siitä, onko kysymys tulli- vai arvonlisäverovelasta ja kuinka tullilainsäädäntöä on noudatettu. Lisäksi vastuiden osalta merkitystä on edustuksen muodolla eli sillä, onko edustus suora vai välillinen.

Edustuksen vaikutus säännönmukaisessa tilanteessa. Ilmoittajan ollessa edustaja, arvonlisäverovelvollinen on säännösten mukaan toimittaessa pääsääntöisesti ainoastaan ilmoittajan päämies.²⁷⁷ Tämä on ollut tietoinen muutos verrattuna aiempaan, jolloin välillinen edustaja ja päämies olivat yhteisvastuullisesti vastuussa maahantuonnin arvonlisäverovelasta.²⁷⁸ Lopputuloksena on kuitenkin se, että velallispiiri on eriytynyt suhteessa tullivelkaan. Tullivelasta ovat vastuussa sekä välillinen edustaja että tämän päämies.²⁷⁹

Arvonlisäverovelan rahallinen arvo on yleensä tullivelkaa merkittävästi suurempi. Taloudelliset realiteetit huomioiden onkin yllättävää, että yhteisvastuuta on supistettu nimenomaan arvonlisäveron osalta.²⁸⁰ Välillisen edustajan kannalta muutos on kuitenkin erittäin positiivinen, koska riski arvonlisäverovastuusta ilman sen vähennysoikeutta on aiempaa pienempi.²⁸¹

Erilaiset vastuupiirit näyttävät eriyttävän tulli- ja arvonlisäverovelan yhteyttä säännönmukaisen maahantuonnin yhteydessä. Teoreettisella tasolla onkin mahdollista, että tulli- ja arvonlisäverovastuu voi viime kädessä kohdistua eri tahoihin tilanteessa, jossa suoritusongelmia ilmenee.²⁸²

Edustuksen vaikutus säännöstenvastaisessa tilanteessa. Tullilainsäädännön vastaisen maahantuonnin yhteydessä vastuupiirit tullivelan ja arvonlisäverovelan osalta ovat sen sijaan yhteneväiset.

²⁷⁷ AVL 86b.1 §. Poikkeuksena ovat tilanteet, joissa maahantuonnin arvonlisäverotus kuuluu Tullin toimivaltaan (AVL 86b.3 §).

²⁷⁸ Ks. aiemmasta tilanteesta ja muutoksen johtaneista syistä HE 45/2017 vp s. 36-37. Arvonlisäverodirektiivin johdantosan 44 kohdan mukaisesti jäsenvaltiolle on varattu mahdollisuus antaa säännöksiä, joiden mukaan muu henkilö kuin veronmaksuvelvollinen on yhteisvastuullisesti vastuussa veron maksamisesta. Yhteisvastuu ei siten ole välttämätöntä, ja HE 45/2017 vp myötä Suomi luopui siitä Verohallinnon toimivaltaan kuuluvien maahantuontien osalta.

²⁷⁹ TK artikla 77.3.

²⁸⁰ Muutoksen taustalla on kuitenkin HE 45/2017 vp kuvaillulla tavalla pyrkimys yhdenmukaistaa maahantuonnin arvonlisävero koskevia säännöksiä muiden arvonlisäverosäännöksiä kanssa. Suomella ei ole myöskään toimivaltaa muuttaa tullivelkaa koskevia vastuusäännöksiä, koska niitä säädellään unionin yksinomaiseen toimivaltaan kuuluvassa asetuksessa.

²⁸¹ Ks. esim. tapaus KHO 11.1.2018 t. 101, jossa yhtiöltä evättiin oikeus arvonlisäveron vähentämiseen, koska maahantuonnin ei voitu katsoa liittyvän huolinta-alan yrityksen liiketoimintaan arvonlisäverovähennysoikeuden edellyttämällä tavalla.

²⁸² Tällainen tilanne on käsillä välillisen edustuksen tilanteessa säännöstenmukaisen maahantuonnin yhteydessä, jossa päämies vastaa yksinään syntyneestä arvonlisäverovelasta, mutta tullivelan osalta on syntynyt yhteisvastuu välillisen edustajan ja päämiehen osalta. Suomen Tullin kannanoton mukaan perintätoimet kohdistetaan tällöin ensisijaisesti välilliseen edustajaan. Ks. Tulli. Välillinen edustaja. <https://tulli.fi/yritysiasiakkaat/vakuudet/valillinen-edustaja>, luettu 22.3.2020.

Velallinen on edelleen henkilö, jonka oli täyttävä kyseiset velvollisuudet.²⁸³ Tämän lisäksi voi olla kuitenkin myös muita velallisia. AVL 86b.3 § viittaa yhteisvastuun osalta suoraan niihin tullikoodeksin artikloihin, joissa tullivelallinen määritellään tullilainsäädännön laiminlyöntien johdosta aiheutuvan tullivelan osalta.²⁸⁴ Päämies ja välillinen edustaja ovat tällöin yhteisvastuussa sekä tullin että arvonlisäverovelasta. Velallinen voi olla myös joku muu henkilö, esimerkiksi suora edustaja, joka tiesi tai jonka olisi kohtuudella pitänyt tietää, ettei tullilainsäädännön mukaista velvollisuutta täytetty tai joka osallistui tällaiseen toimintaan. Myös tavarat hankkinut henkilö voi joutua vastuuseen sekä arvonlisäverovelasta että tullivelasta. Yhteisvastuu molempien verovelkojen osalta voi näin ollen kohdistua hyvinkin laajaan henkilöpiiriin.²⁸⁵

Vastuupiirien voidaankin katsoa lähentävän tullivelan ja arvonlisäverovelan yhteyttä niissä tilanteissa, joissa Tulli on toimivaltainen viranomainen, eli erityisesti säännösten vastaisen maahantuonnin yhteydessä.²⁸⁶ Velalliset hahmottuu näissä tapauksissa kokonaisuutena. Tilanteessa yksi ja sama viranomainen arvioi toteutuneita seikkoja ja niitä seuraavia velvoitteita, jotka ovat tässä tapauksessa kiinteästi yhteydessä toisiinsa. Tällöin verovelka sekä arvonlisäveron että tullin osalta kohdistuu samaan tahoon tai tahoihin.

4.3. Oikeuskäytäntö ja sen kautta syntyneet soveltamisohjeet

Lähtökohdat. Edellä esitetty systematisointi tarjoaa hyvän pohjan tullin ja arvonlisäverovelan arvioimiselle oikeuskäytännön valossa. Sen pohjalta problemaattisena näyttäytyvät erityisesti ne tilanteet, joissa tullilainsäädäntöä ei ole täysin noudatettu. Tällöin joudutaan arvioimaan syvemmin molempien järjestelmien tarkoitusta ja säännöksiä sekä niiden mahdollista yhteyttä. Siten nimenomaan nämä tilanteet näyttävät tullin ja arvonlisäverovelan todelliset rajapinnat.

Varsinkin unionin oikeuskäytännöllä on hyvin vahva merkitys lainsäädännön soveltamiseen. Oikeuskäytännön kautta tuomioistuimen on mahdollista luoda periaatteita, joiden avulla lainsäädäntöä tulkitaan ja sovelletaan oikein.²⁸⁷ Käyn seuraavaksi läpi oikeuskäytäntöä erityisesti säännösten vastaisen

²⁸³ TK artikla 79.3(a) ja AVL 86b.1 §. Käytännössä tällä tarkoitetaan usein ilmoittajaa.

²⁸⁴ TK artikla 77.3, artikla 78.3, artikla 79.3(b) ja (c) ja artikla 79.4.

²⁸⁵ Periaatteessa on siis mahdollista, että esimerkiksi päämies, tulliedustaja, toiminnan rahoittaja ja tavaroiden ostaja olisivat kaikki vastuussa syntyneistä verovelkoista. Näin laajaa velallispiiriä ei kuitenkaan esiintynyt yhdessäkään tutkimassani oikeustapauksessa.

²⁸⁶ AVL 160 §.

²⁸⁷ Ks. aiheesta esim. Lainlaatijan EU-opas. EU:n tuomioistuimen oikeuskäytäntö. <http://eu-opas.finlex.fi/1-eu-oikeus-osana-suomen-oikeusjarjestysta/1-6/>, luettu 20.4.2020.

maahantuonnin tilanteiden osalta, ja analysoin niissä ilmenevää tullin ja maahantuonnin arvonlisäverotettavan tapahtuman yhteyttä.²⁸⁸

Rinnakkaisuus. Vuonna 1984 ratkaistun asian 294/82 *Einberger* voidaan katsoa olleen lähtölaukaus unionin tuomioistuimen tulkinnalle *tullin ja maahantuonnin verotettavan tapahtuman olennaisesta rinnakkaisuudesta*.²⁸⁹ *Einberger*-asiassa silloinen Yhteisön tuomioistuin totesi, että näiden verojen olennaiset piirteet ovat siltä osin toisiaan vastaavat, että ne syntyvät, kun tavara tuodaan yhteisöön ja saatetaan sen jälkeen taloudelliseen kiertoon jäsenvaltiossa, ja kumpikin sisältyy myyntihintaan osana, jonka kaupan eri portailla olevat elinkeinonharjoittajat laskevat samalla tavalla. Tätä rinnakkaisuutta vahvistaa tuomioistuimen mukaan myös se, että kuudennen direktiivin mukaisesti jäsenvaltiot voivat soveltaa maahantuonnista kannettavan liikevaihtoveron verotettavan tapahtuman ja vero-saatavan syntymisajankohdan osalta tulleihin sovellettavia vastaavia säännöksiä.²⁹⁰

Olettama arvonlisäverotettavan tapahtuman syntymisestä. Tullin ja maahantuonnin arvonlisäverotettavan tapahtuman yhteys on kuitenkin noussut todenteolla esille unionin tuomioistuimen ratkaisukäytännössä 2010-luvulla. EUT on useaan otteeseen todennut, että *tullivelan syntyminen tullilainsäädännön vastaisten toimien johdosta synnyttää olettaman siitä, että myös arvonlisäverotettava tapahtuma on syntynyt*.²⁹¹

Esimerkiksi yhdistetyssä asioissa C-226/14 ja C-228/14, *Eurogate Distribution* ja *DHL* tuomioistuin totesi, että tullivelkaan voidaan lisätä arvonlisäverovelka, jos tullivelan aiheuttaneen sääntöjen vastaisen toiminnan perusteella olisi mahdollista olettaa, että tavarat ovat tulleet taloudelliseen vaihdantaan unionissa ja näin ollen voineet olla kulutuksen kohteena, mikä on arvonlisäveron osalta verotettava tapahtuma.²⁹² Samaan tapaan myös asioissa C-571/15, *Wallenborn* ja C-26/18, *Federal Express* on todettu, että tullilainsäädännön vastaisten toimien takia on periaatteessa oletettava, että nämä

²⁸⁸ Oikeuslähdeopin mukaisesti keskityn Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisukäytäntöön, mutta käsittelen myös korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisua. On kuitenkin huomautettava, että oikeuskäytäntö sijoittuu vanhan tullikoodeksin aikaan, jonka takia sovellettavat artikkelit eivät numeroinnin osalta vastaa nykyistä tullikoodeksi. Aineellisesti tullivelan perusteita, syntymisajankohtaa ja velallispiiriä koskeva sääntely on kuitenkin pysynyt lähes samanlaisena artiklojen muuttamisesta huolimatta.

²⁸⁹ *Einberger*-asiaan on myöhemmin viitattu mm. asiassa C-26/18, *Federal Express* ja asiassa C-343/89, *Max Witze-mann*.

²⁹⁰ Kohta 18. Kuudes direktiivi sääteli myös arvonlisäveroa, ja arvonlisäverodirektiivi on sen seuraaja. Tuomioistuimen mainitsema säännös sisältyy nykyisen arvonlisäverodirektiivin artiklaan 71.1.

²⁹¹ Ks. esim. asia C-571/15, *Wallenborn* kohdat 54 ja 55.

²⁹² Ratkaisun kohta 65.

tuontitullien alaiset tavarat ovat tulleet taloudellisen vaihdantaan unionissa, kun ne on siirretty pois tullivalvonnasta ja tullimenettelyn soveltaminen on lopetettu.²⁹³

Kysymys on kuitenkin vaan olettamasta. Olettama on tuomioistuimen mukaan mahdollista kumota, mikäli on osoitettavissa, että tavarat eivät ole voineet tulla *taloudellisen vaihdannan* kohteeksi unionin tullialueella.²⁹⁴ Taloudellisen vaihdannan päättymisen käsite määrittää siis oleellisesti sitä, tapahtuuko arvonlisäverotettava tapahtuma verosaatavan synnyttävällä tavalla tullivelan syntymisen yhteydessä.

Arvonlisäveron tarkoitus. Taloudelliseen vaihdantaan päättymisen edellytyksen kautta unionin tuomioistuin näyttää varsinkin uudemmassa oikeuskäytännössään antaneen lisääntyvässä määrin painoarvoa arvonlisäveron tarkoitukselle. Luonnollisestikin arvonlisäveron luonne kulutusverona on tunnustettu yleisemmin jo kauan. Oikeuskäytäntö näyttää kuitenkin varsinkin 2010-luvun jälkimmäiselle puolella kehittyneen yhä enemmän siihen suuntaan, että arvonlisäveroa ei voida kantaa ”varmuuden vuoksi”. Verotettavan tapahtuman edellytyksenä on asetettu se, että tavara on todella voinut tulla kulutuksen kohteeksi unionin alueella.²⁹⁵

Asteittainen kehityskulku on mielestäni havaittavissa hyvin tutkiessa asiaa C-480/12, *X BV* (2014) suhteessa yhdistettyyn asiaan C-226/14 ja C-228/14, *Eurogate Distribution* ja *DHL* (2016). Asiassa *X BV* EUT katsoi, että tullimenettelyn keskeytyminen ennen tavaroiden vientiä aiheutti itsessään arvonlisäverotettavan maahantuonnin tapahtumisen. Tuomioistuin ei arvioinut sitä, olivatko tavarat voineet päätyä tullimenettelyn rikkomisen ja sitä seuranneen tullivelan syntymisen johdosta todellisuudessa taloudellisen vaihdannan kohteeksi.²⁹⁶

Yhdistetyssä asiassa *Eurogate Distribution* ja *DHL EUT* katsoi, että pelkkä tullilainsäädännön vastainen toimi ja sen perusteella syntynyt tullivelka eivät automaattisesti aiheuta arvonlisäverotettavan tapahtuman toteutumista, jos kyseiset tavarat on viety unionin alueen ulkopuolelle eikä niitä siten ole aineellisesti voitu saattaa taloudelliseen vaihdantaan tullialueella.²⁹⁷ Asiassa tavaroihin ei oltu jälleenviennin hetkellä lakattu soveltamasta tullimenettelyä. Tullilainsäädännön vastainen toiminta

²⁹³ C-571/15 kohta 55 ja C-26/18 kohta 44.

²⁹⁴ C-571/15 kohdat 56-57 ja C-26/18 kohta 48.

²⁹⁵ Siihen, riittääkö arvonlisäverotettavan tapahtuman edellytykseksi vain vaara kulutuksen kohteeksi joutumisesta, palataan tarkemmin alaluvussa 4.4.

²⁹⁶ Asian kohdat 52-55.

²⁹⁷ Asian kohta 69. Näin myös asiassa C-26/18, *Federal Express* ja asiassa C-571/15, *Wallenborn*.

ilmeni vasta kyseisten tavaroiden jälleenviennin jälkeen eikä näitä tavaroita oltu maahantuotu tapahtumahetkellä, jolloin ne eivät voineet olla arvonlisäveron alaisia.²⁹⁸

Järjestelmien erot. Unionin tuomioistuin on myös yleisemmällä tasolla tunnustanut tullijärjestelmän ja unionin arvonlisäverojärjestelmän eroavaisuudet. Asiassa C-271/06, *Netto Supermarket* EUT totesi, että yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä ja tullijärjestelmällä on niiden rakenteisiin, tarkoituksiin ja päämäärään liittyviä eroja.²⁹⁹ Näitä eroavaisuuksia ei ole avattu ratkaisussa yksityiskohtaisesti, mutta niiden olemassaolo on näin ollen tunnustettu.

Erillisuus. Oikeuskäytännön perusteella on myös käynyt selväksi, etteivät tullit aiheuttava tapahtuma ja maahantuonnin arvonlisäverotettava tapahtuma tapahdu välttämättä aina samojen tosiasioiden pohjalta samassa paikassa ja samaan aikaan, jos tosiasiat osoittavat näin. Tullivelan ja arvonlisäveron verotettavan tapahtuman on siten mahdollista ilmetä samojen tavaroiden osalta eri valtioissa, vaikka molemmat kyseisistä valtioista sijaisivat sekä unionin tullin että arvonlisäveroalueella. Asiassa C-26/18, *Federal Express* tullivelan katsottiin nimittäin syntyneen tullilainsäädännön vastaisten toimien johdosta Saksassa. Tosiasioiden perusteella oli kuitenkin selvää, että tavarat oli siirretty niiden lopullisena määränpäänä olleeseen Kreikkaan, jossa ne oli saatettu kulutuksen kohteeksi. Arvonlisäverotettavan tapahtuman ja siten arvonlisäverovelan katsottiin näin ollen syntyneen Saksan sijaan Kreikassa.

Laaja velallisspiiri ja sen rajat. Tullilainsäädännössä ilmenevä pyrkimys velallisspiirin laajaan määrittelyyn näyttäytyy myös oikeuskäytännössä. EUT on kuitenkin määrittänyt myös vastuun rajoja kiinnittämällä huomiota siihen, että tietyissä tapauksissa vastuu on riippuvainen subjektiivisista edellytyksistä.

Asia C-414/02, *Spedition Ulustrans* on keskeinen velallisspiirin laajuuden määrittelyn kannalta.³⁰⁰ Tuomioistuimen mukaan tullikoodeksin velallismääritelmää koskevasta artiklasta on pääteltävissä, että yhteisön lainsäätäjän on ollut tarkoituksena määritellä laajasti ne henkilöt, joiden voidaan katsoa

²⁹⁸ Asian kohdat 66-67. Vaikuttaa kuitenkin siltä, että tulkinta olisi voinut olla erilainen, mikäli olisi kuitenkin ollut osoitettavissa tullilainsäädännön vastaisten toimien aiheuttaneen vaaran tavaroiden päätymiselle taloudelliseen vaihdantaan. Tällöin olisi voitu katsoa tullivelan lisäksi myös arvonlisäveron osalta verotettavan tapahtuman toteutuneen ja arvonlisäverovelan syntyneen, ks. asian kohta 65.

²⁹⁹ Asian kohta 28.

³⁰⁰ Asiassa oli kysymys siitä, voidaanko tullikoodeksissa säädetty yhteisvastuu ulottaa koskemaan myös työn- tai toimeksiantajaa, mikäli tämän palveluksessa oleva henkilö menettelee työ- tai toimeksiantotehtävää hoitaessaan tullilainsäädännön vastaisesti tullivelan synnyttävällä tavalla

olevan vastuussa tullivelasta silloin, kun tuontitullien alain tavara on tuotu säännösten vastaisesti unionin alueelle.³⁰¹ Kun työnantaja ei kuitenkaan ole itse toteuttanut tullilainsäädännön vastaisia toimia, joudutaan tuomioistuimen mukaan arvioimaan tullivelkavastuun *subjektiivisia edellytyksiä*, eli toisin sanoen työnantajan tietoisuutta tullilainsäädännön vastaisista toimista.³⁰²

Yhteisvastuu ja mahdollisimman laaja velallispiiri tullivelka tilanteissa ei siten ole automaatio, vaan tuomioistuimen tulee tehdä harkinta subjektiivisten edellytyksien täyttymistä kaikkien muiden paitsi tullikoodeksin artiklan 79.3 a-alakohdan nojalla velallisena olevan tai olevien henkilöiden osalta.³⁰³

Kotimainen oikeuskäytäntö. Oikeuskäytännön kehittyminen kaavamaisesta tullin ja arvonlisäverosaatavan syntymishetken yhteydestä enemmän tapauskohtaisuuteen ja erityisesti arvonlisäverojärjestelmän ominaispiirteet huomioivaan suuntaan ilmenee hyvin korkeimman hallinto-oikeuden 18.12.2017 antamasta ratkaisusta t. 6582 *CHS Logistics*.³⁰⁴

Asiassa oli kysymys siitä, että yhtiön varastokirjanpidon ja passitusilmoituksen painotiedot eivät täsmänneet, jonka takia kyseessä olevat suorittimet katsottiin poistetuksi tullivalvonnasta tavalla, joka synnytti tullivelan vanhan tullikoodeksin 203 artiklan nojalla. Varastokirjanpidosta poistamisen hetkellä tavarat olivat varastossa vapaa-alueella. Toisin kuin asiaa alemmassa asteessa käsitellyt Helsingin hallinto-oikeus, KHO katsoi asiassa osoitetun, että kaikki kyseessä olleet tavarat olivat tosiasiallisesti kuljetettu sinetöidyissä konteissa Venäjälle, eivätkä ne siten olleet voineet tulla hetkellisestikään taloudellisen vaihdannan kohteeksi unionin alueella. Tavaroita ei siten voitu katsoa maahantuoduksi arvonlisäverosaatavan synnyttävällä tavalla.

KHO viittasi ratkaisussaan runsaasti EUT:n oikeuskäytäntöön, erityisesti asiaan C-571/15, *Wallenborn*, jonka olosuhteet vastasivat suurelta osin *CHS Logisticsin* olosuhteita. Kummassakin tapauksessa tavarat olivat vapaa-alueella, kun ne siirrettiin pois tullivalvonnasta. Wallenborn-asiassa unionin tuomioistuin katsoi vapaa-alueen kuuluvan maahantuontia koskevia säännöksiä sovellettaessa

³⁰¹ Asian kohta 25. Tuomioistuin viittasi vanhan tullikoodeksin artiklaan 202.3, jonka sisältö löytyy nykyisen tullikoodeksin artiklasta 79.3.

³⁰² Asian kohdat 27-30.

³⁰³ Vrt. TK artiklan 79.3 b- ja c-alakohtien muotoilusta ”tiesi tai olisi pitänyt tietää”. Asia *Spedition Ulustrans* vahvisti kuitenkin sen, että subjektiivisia edellytyksiä sovelletaan myös työnantajaan suhteessa työntekijän tekoihin.

³⁰⁴ Yhtiö on antanut lupansa nimen julkaisemiseen ja olen myös saanut tutustua tapauksen oikeudenkäyntimateriaaliin. Helsingin hallinto-oikeus oli 8.5.2015 antamassaan päätöksessä 15/0576/1 katsonut, että vapaa-alueen varastossa olleita tavaroita oli poistettu sieltä ilmoittamatta niitä passitusmenettelyyn siten, että niistä syntyi tullivelka vanhan tullikoodeksin 203 tarkoitetulla tavalla. Tämä siirto oli hallinto-oikeuden mukaan aiheuttanut myös maahantuonnin arvonlisäveron verotettavan tapahtuman AVL 86a.2 §:n perusteella. Hallinto-oikeus ei siten arvioinut sitä olivatko tavarat voineet todella tulla taloudellisen vaihdannan kohteeksi, vaan sovelsi säännöksiä kaavamaisesti.

lähtökohtaisesti kolmansiin alueisiin, jolloin tavaroiden maahantuontipaikka puuttui estäen arvonlisäverodirektiivin artiklan 71.1(2) soveltamisen.³⁰⁵ Tämän lisäksi KHO arvioi, ettei tavaroiden maahantuonnin voitu katsoa tapahtuneen myöskään silloin, kun tavarat oli varastokirjanpidosta poistamisen jälkeen siirretty pois vapaa-alueelta. Tavarat oli kuljetettu sinetöidyssä kontissa vapaa-alueelta pois unionin veroalueelta, jolloin ei ollut missään vaiheessa ollut mahdollisuutta, että ne olisivat voineet päätyä kulutuksen kohteeksi.³⁰⁶

4.4. Taloudelliseen vaihdantaan päätyminen

Kulutusvero. Arvonlisäverodirektiivin artiklan 1.2 mukaisesti yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin *yleistä kulutukseen kohdistuvaa* veroa. EUT:n vaikiintuneessa oikeuskäytännössä arvonlisäveroa on luonnehdittu kulutusveroksi, jota sovelletaan tavaroihin ja palveluihin, jotka tulevat taloudelliseen vaihdantaan unionissa ja voivat siten olla kulutuksen kohteena.³⁰⁷ Arvonlisäverotettavan tapahtuman edellytyksenä näyttää siten olevan se, että tavara on voinut tulla taloudellisen vaihdannan kohteeksi unionin veroalueella.³⁰⁸ Taloudelliseen vaihdantaan päätyminen unionin alueella voidaan katsoa johtavan tavaroiden *kulutukseen* kyseisellä alueella. Siten veron kohdistaminen unionin veroalueen ulkopuolelle todistetusti vietyyn tavaraan olisi vähintään kyseenalaista unionin arvonlisäverojärjestelmän tavoitteisiin nähden.

Aito mahdollisuus taloudelliseen vaihdantaan päätymiselle. Oikeuskäytännön³⁰⁹ perusteella näyttää siltä, että taloudelliseen vaihdantaan päätyminen voidaan katsoa olevan mahdollista vain, mikäli tähän on *todellinen* mahdollisuus. Täten mikäli tavara on tuhoutunut ennen kuin mahdollisuus sen taloudelliseen vaihdantaan päätymiselle on ilmentynyt, taloudelliseen vaihdantaan päätyminen ei voida katsoa olevan mahdollista maahantuonnin arvonlisäverotettavan tapahtuman edellyttämällä tavalla. Tämän kaltainen tilanne oli käsillä esimerkiksi asiassa C-154/16, *Latvijas*. Kyseissä tapauksessa tavara oli tuhoutunut lopullisesti, kun liuotinaine oli vuotanut pois säiliöstä tavaraa kuljettaessa. Unionin tuomioistuin totesikin, että verotettavan tapahtuman toteutumisella ja arvonlisäverosaatavan

³⁰⁵ KHO katsoi omassa ratkaisussaan myös arvonlisädirektiivin artiklan 71.2 soveltamisen estyvän samalla perusteella.

³⁰⁶ Koska kaikki tavarat oli kuljetettu Venäjälle asiassa ei myöskään ollut kysymys siitä, että yhtiö olisi mitenkään yrittänyt päästä hyötymään tilanteesta. Yhtiön mukaan erot varastokirjanpidon ja passitusilmoituksen välillä olivat perujaan asiakkaan toimittamista materiaaleista, ks. KHO:n ratkaisun ratkaisuseloste.

³⁰⁷ Esim. C-154/16, *Latvijas* kohta 69.

³⁰⁸ Näin mm. asiat C-571/15, *Wallenborn*, C-226/14 ja C-228/14 *Eurogate Distribution* ja *DHL* sekä C-26/18, *Federal Express*.

³⁰⁹ Termin määrittelyssä joudutaan käytännössä tukeutumaan oikeuskäytännön ja ratkaisuselosteiden perusteella tehtäviin päätelmiin, koska sen paremmin tullikoodeksiin, arvonlisäverodirektiivin tai mihinkään alempiasteisempaan säädökseen ei ole sisällytetty sen määritelmää.

syntymisellä tarkoitetaan tavaratulemista taloudelliseen vaihdantaan, mistä ei voi olla kysymys tapauksessa, jossa tavaraa ei ole olemassa tai kukaan ei enää voi käyttää sitä.³¹⁰

Vaara taloudelliseen vaihdantaan päätymisestä. Ei ole kuitenkaan selvää, että tarkoitetaanko tavaroiden taloudellisen vaihdantaan päätymisellä sitä, että tavarat ovat tulleet taloudellisen vaihdannan kohteeksi unionissa vai riittääkö pelkkä vaara taloudellisen vaihdannan kohteeksi tulemisesta.³¹¹ Näillä on kuitenkin käsitykseni mukaan merkittävä ero. Mikäli jo yksinään vaara taloudellisen vaihdannan kohteeksi tulemisesta on riittävä aiheuttamaan arvonlisäverotettavan tapahtuman toteutumisen, niin tällöin esimerkiksi sinetin puuttuminen auton lastitilasta edellä mainitun *CHS Logistics*-tapauksen kaltaisissa olosuhteissa olisi luultavasti aiheuttanut arvonlisäverotettavan tapahtuman toteutumisen. Tällöin olisi ollut vaara, että tavaroita poistuu lastitilasta huomaamatta. Pelkästään vaara olisi siten voinut realisoida arvonlisäverosaatavan syntymisen, vaikka myöhemmin olisi todettu kaikkien tavaroiden päätyneen unionin veroalueen ulkopuolelle.

Unionin tuomioistuimen tuore oikeuskäytäntö on keskittynyt tilanteisiin, joissa ei ollut ilmennyt edes vaaraa tavaroiden päätymiseen taloudellisen vaihdannan kohteeksi, eikä niissä siten otettu kantaa vaaran mahdollisuuteen. *Wallenborn* -asiassa tavarat oli jälleen viety suoraan vapaa-alueelta, jolloin oli selvää, etteivät ne olleet voineet päätyä taloudellisen vaihdantaan. Samaan tapaan myös asiassa *Federall Express* oli selvää, että kaikki tavarat oli kuljetettu Saksasta Kreikkaan eivätkä ne siten olleet voineet päätyä taloudelliseen vaihdantaan Saksassa. Myös yhdistetyssä asiassa *Eurogate Distribution* ja *DHL* tavarat oli viety tullivelan ilmentyessä jo unionin alueen ulkopuolelle, eivätkä ne siten voineet olla enää taloudellisen vaihdannan kohteena alueella.

Viitteitä siitä, että pelkkä vaara taloudelliseen vaihdannan kohteeksi päätymisestä riittäisi maahantuonnin arvonlisäverotettavan tapahtuman syntymiseen, löytyy asiasta C-230/08, *Dansk Transport og Logistik*. Tapauksessa maahantuonnin arvonlisäverotettavan tapahtuman edellytykset asetettiin tullitoimipaikan ohittaminen. Unionin tuomioistuimen mukaan maahantuonnin arvonlisäverotettava tapahtuma oli jo toteutunut, mikäli tavarat takavarikoitiin tulliviranomaisen toimesta vasta sen jälkeen, kun ne olivat ohittaneet ensimmäisen unionin tullialueella sijaitsevan tullipaikan.³¹² Näin siitäkin huolimatta, että tapauksessa ei ilmeisesti ollut viitteitä siitä, että tulliviranomaiset eivät olisi

³¹⁰ Asian kohta 70.

³¹¹ Tätä on myös tiedusteltu unionin tuomioistuimelta asiassa C-26/18, *Federal Express*, mutta tuomioistuin kieltäytyi ottamasta tähän kantaa tulkiten kysymyksen hypoteettiseksi kyseissä asiayhteydessä.

³¹² kohta 94.

saanet takavarikoitua kaikkia tavaroita. Takavarikoinnin ja tullitoimipaikan ohittamisen välissä oli kuitenkin vaara siitä, että tavarat päätyvät taloudellisen vaihdannan kohteeksi unionin alueella. Tuomioistuin näyttää siis ratkaisussa katsoneen, että vaara taloudellisen vaihdannan kohteeksi päättymisestä riitti maahantuonnin arvonlisäverotettavan tapahtumaan toteutumiseen, vaikka se ei sitä nimenomaisesti mainitse. Tätä tukee myös tuomioistuimen toteamus siitä, että säännösten vastaisesti unionin tullialueelle tuotujen tavaroiden läsnäolo kyseisellä alueella tarkoittaa samalla hyvin suurta vaaraa siitä, että nämä tavarat saatetaan taloudelliseen vaihdantaan jäsenvaltiossa.³¹³

³¹³ Kohta 52. Tämän lisäksi tuomioistuin totesi, että tavaroiden ohitettua ensimmäisen tullitoimipaikan on myös pienempi mahdollisuus siihen, että tavarat löydettäisiin tulliviranomaisen suorittamassa satunnaistarkastuksessa.

5. SELVITYSASETELMA JA SEN VAIKUTUS ASIAN RATKAISEMISEEN

5.1. Lähtökohdat

Prosessilajit. Suomessa oikeudenkäyttö on jakaantunut kolmeen eri prosessilajiin: yleisissä tuomioistuimissa tapahtuviin siviili- ja rikosprosesseihin sekä hallintotuomioistuimissa tapahtuviin hallintoprosesseihin.³¹⁴ Nämä eri prosessilajit eroavat merkittävästi sovellettavan lainsäädännön ja siten myös menettelysäännöksiensä osalta. Suomen kaltaisessa oikeusvaltiossa niillä on kuitenkin samankaltaiset tavoitteet eli oikeusriidan ratkaiseminen, oikeussuojan antaminen sekä sen vahvistaminen, mikä on lainmukaista.³¹⁵

Todistelu, näyttökynnys ja todistustaakka. Yleisissä tuomioistuimissa tapahtuvaa todistelua, näyttökynnystä sekä todistustaakan jakautumista on Suomessa tutkittu paljon. Hallintoprosessiin kohdistuva mielenkiinto on ollut huomattavasti vähäisempää, koska näitä kysymyksiä ei ole siinä koettu aivan yhtä keskeisiksi.³¹⁶ Niillä on kuitenkin huomattava merkitys myös hallintoasioiden ratkaisemisen kannalta, koska aineellisen totuuden saavuttaminen edellyttää aina sen päättämistä, mitä on pidettävänä totena esitetyn selvityksen pohjalta. Käsittelyssä keskitytään erityisesti asian käsittelyyn hallinto-oikeudessa, koska ensiasteen verotus- tai tullimenettelyn toteuttamisesta asian selvittämisen osalla ei ole saatavilla paljon tietoa.³¹⁷

Lainsäädännöllinen tausta. Hallintoprosessin raamit muodostuvat lähtökohtaisesti oikeudenkäynnistä hallintoasioissa annetun lain (OHL, 808/2019) perusteella. Laki oikeudenkäynnistä hallintoasioissa astui voimaan 1.1.2020 korvaten vanhan hallintolainkäyttölain (586/1996). Uudessa laissa on pyritty säätämään hallintoasioita koskevasta oikeudenkäynnistä aiempaa informatiivisimmin ja tarkemmin.³¹⁸

³¹⁴ Hallintoprosessit ovat jakautuneet edelleen esimerkiksi markkinaoikeudessa ja hallinto-oikeudessa tapahtuviin prosesseihin, mutta tähän ei ole tässä yhteydessä syytä syventyä sen enempää.

³¹⁵ Saukko 2013, s. 6.

³¹⁶ Aiheesta ovat kuitenkin kirjoitettu esim. Pitkäranta 2004, Ryyänen 2000, Ryyänen 2001, Mäenpää 2007 ja Mäenpää 2019. Ks. myös Tarkka 2018, jossa kirjoittaja toteaa, että apua hallintoprosessuaalisen selvityksen arvioinnin riittävyteen on saatavissa yleistä lainkäyttöä koskevasta tutkimuksesta, joka on edennyt hallintoprosessuaalista tutkimusta pidemmälle.

³¹⁷ Viitataan tällä erityisesti siihen, että saatavilla ei ole julkista tietoa siitä, miten ja missä määrin vero- tai tulliviranomaisen arvioi asioita tehdessään ensi asteen päätöksen verovelvollisen asiassa. Yleensä ensiasteessa ei myöskään suoriteta kovinkaan laajaa selvityksen arviointia, jos asianosaisten näkökulmat eroavat merkittävästi vaan se jätetään muutoksenhakuviranomaisten tehtäväksi.

³¹⁸ HE 29/2018 vp, s. 1.

Hallintoprosessia edeltävään verotusmenettelyyn sovellettavat lakia verotusmenettelystä (1558/1995, VML) tai lakia oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä. Tullimenettelyyn sovelletaan aiemmissa luvuissa mainittua tullilainsäädäntöä, eli tullikoodeksia ja komission siihen liittyen antamia asetuksia. Nämä lait eivät enää vaikuta suoraan asian käsittelyyn hallintotuomioistuimessa, mutta luonnollisesti ne ovat menettelyn taustalla.

Yleisluonteisuus. Hallintoprosessuaalisella lainsäädännöllä leimallista on sen yleisluonteisuus. Esimerkiksi asian selvittämiseen liittyviä seikkoja säädelty hyvin yleisluonteisesti ja väljästi mainiten esimerkiksi vain lähtökohta molemminpuolisesta selvitysvollisuudesta sekä asian kannalta tarpeellisen ja riittävän selvityksen esittämisestä.³¹⁹ Pykälissä korostuu tapauskohtaisuus, joka on myös nimenomaisesti tunnustettu hallituksen esityksessä HE 29/2018 vp.³²⁰

5.2. Selvitysvollisuus

5.2.1. Lyhyesti käsitteistä

Hallintoprosessuaalinen terminologia poikkeaa merkittävästi yleisprosessuaalisesta terminologiasta. OHL puhuu ainoastaan asiassa esitettävästä selvityksestä. Tosiasiassa kuitenkin myös hallinto-oikeudellinen oikeudenkäyntiaineisto koostuu sekä oikeustosisekoista että todistustosisekoista. Aineellisen totuuden saavuttaminen edellyttää, että oikeustosisekot osoitetaan toteen todistustosisekoilla.³²¹

Oikeustosisikka. *Oikeustosisikoilla* viitataan asian ratkaisemisessa välittömästi relevantteihin faktoihin, jonka olemassaoloa oikeusseuraamus edellyttää. Kysymys on siis jollain tapaa olemassa olevasta asiantilasta, esimerkiksi osakassuhteesta tai tavaran omistajuudesta. Hallintoprosessissa oikeudenkäynnin kohteena on aiemman hallintopäätöksen lainmukaisuus- tai vastaisuus, joka toimii oikeudenkäynnin laukaisevana tekijänä. Valitusperusteet näyttäytyvät tässä yhteydessä siten merkityksellisinä oikeustosisikkoina.³²²

³¹⁹ Esim. OHL 37 §. Asiaan palataan tarkemmin myöhemmin luvun aikana.

³²⁰ Hallituksen esityksen mukaan yleispiirteisyys perustuu lähinnä hallintotuomioistuimessa käsiteltävien asiaryhmien eroavaisuuksiin sekä siihen, että hallintolainkäytön organisatoriseen monimuotoisuuteen, ks. s. 42 ja 50.

³²¹ *Mäenpään* mukaan tällä jaottelulla ei ole kuitenkaan varsinaista merkitystä hallintoprosessissa, koska hallintotuomioistuimen päätösharkinnassa ja päättelyssä kaikella asiassa esitetyllä selvityksellä on merkitystä, ks. *Mäenpää* 2019, s. 493. Mielestäni tämä jaottelu auttaa kuitenkin oikeudenkäynnin osien hahmottamisessa.

³²² *Tarkka* 2015, s. 509 ja *Mäenpää* 2019, s. 493.

Todistustosiseikka. *Todistustosiseikka* puolestaan on välillisesti relevantti fakta, jolla on merkitystä todisteena ja joka siten todistaa oikeustustosiseikan olemassaolon. Esimerkiksi tosite tai sinetti voi olla todistustosiseikka.³²³ Hallintoprosessuaalinen selvitys koostuu siten todistustosiseikoista, joiden kautta asianosainen pyrkii näyttämään toteen oikeustustosiseikkojen eli valitusperusteidensa olemassaolon.³²⁴

5.2.2. *Selvitysvelvollisuudesta ja esitettävästä selvityksestä*

Osapuolten selvitysvastuu. Hallintoprosessissa ensisijainen selvitysvastuu on asianosaisella ja päätöksen tehneellä viranomaisella.³²⁵ Molempien osapuolten tulee esittää selvitystä vaatimuksistaan mahdollisimman totuudenmukaisesti ja myötävaikuttaa asian selvittämiseen sen erityispiirteet huomioiden.³²⁶ Ensisijaisen selvitysvastuun kohdistaminen prosessin osapuoliin on perusteltua, koska näillä on paras tietoisuus tilanteesta vallitsevista faktoista: asianosaisella omasta tapauskohtaisesta tilanteestaan ja viranomaisella tekemästään, nyt valituksen kohteena olevasta hallintopäätöksestään.

Virallisperiaate. Hallintoprosessissa myös hallintotuomioistuimella on osapuolten lisäksi rooli asian selvittämisessä. Virallisperiaatteella tarkoitetaan hallintotuomioistuimen oma-aloitteista ja aktiivista roolia asian käsittelemisessä ja selvittämisessä.³²⁷ Käytännössä hallintotuomioistuimen täytyy huolehtia (*huolehtimisvelvollisuus*), että asia tulee selvitettyksi riittävällä tavalla ja tarvittaessa hankkia viran puolesta selvitystä asiassa (*aktiivinen selvitysvelvollisuus*), mikäli käsittelyn tasapuolisuus, oikeudenmukaisuus ja laatu sitä vaativat.³²⁸ Virallisperiaatteen laajuus voi vaihdella käsiteltävän asian laadun mukaan.

Kaksiasianosaisuhde. Vero- ja tulliprosesseissa osapuolten, eli asianosaisen ja viranomaisen, välillä vallitsee hallintolainkäytölle epätyypillisen vahva kaksiasianosaisuhde.³²⁹

³²³ Tarkka 2015, s. 509 ja Mäenpää 2019, s. 493.

³²⁴ Tarkka 2015, s. 510.

³²⁵ OHL 37.3 §.

³²⁶ Kuten Mäenpään 2019 esityksestä käy ilmi, on osapuolilla sekä selvitysvastuu että velvollisuus myötävaikuttaa asian selvittämiseen (s. 332-335). Selvitysvastuu näyttää kohdistuvan erityisesti laissa mainittuihin kirjelmiin (OHL 15§, OHL 42§) sekä näiden perusteella esitettäviin vastakirjelmiin, kun taas myötävaikutusvelvollisuus koskee enemmän koko prosessin kulkua ja esimerkiksi esitettävän selvityksen laatua ja velvollisuutta pysyä totuudessa.

³²⁷ Mäenpää 2019, s. 322.

³²⁸ Ns. huolehtimisvelvollisuus ilmenee OHL 37.1 §:stä ja aktiivinen selvitysvelvollisuus OHL 37.2 §:stä. Virallisperiaatteeseen kuuluu myös OHL 35 §:n mukainen prosessinjohto, joka ei kuitenkaan vaikuta selvitysvelvollisuuden jakautumiseen. Virallisperiaatteesta HE 29/2018 vp s. 28. Ks. myös Mäenpää 2019, s. 216-218 ja 322.

³²⁹ HE 29/2018 vp:n mukaan hallintolainkäytössä ei yleensä esiinny kaksiasianosaisuhdetta siten, että hallintopäätöksen tehnyt viranomainen ja yksityinen asianosainen olisivat oikeudenkäynnissä asianosaisina. Se on järjestetty lähinnä erikseen lähinnä veroasioissa.

Kaksiasianosaisuuteella viitataan siihen, että prosessin osapuolina on kaksi asianosaista yhden asianosaisen ja asian selvittämiseen osallistuvan viranomaisen sijasta, ja näillä asianosaisilla voi olla keskenään kilpailevat intressit.³³⁰

Veroprosessissa kaksiasianosaisuus muodostuu verovelvollisen ja veronsaajien oikeudenvallonta yksikön välille, tulliprosessissa tullivelvollisen ja tulliasiamiehen välille, joskaan jälkimmäisessä tapauksessa kaksiasianosaisuutta ei voida pitää aivan yhtä vahvana.³³¹ Tällaisessa tilanteessa selvitysvastuu kohdistuu hyvin vahvasti osapuoliin, ja virallisperiaate tyypistyy lähinnä tuomioistuimen huolehtimisvelvollisuuteen eli velvollisuuteen varmistua siitä, että asia tulee selvitettyä riittävällä tavalla.³³²

Selvitysvastuun toteuttaminen. Hallintoprosessissa menettely on pääasiassa kirjallista, jonka takia myös asian selvittäminen toteutetaan pääasiassa kirjallisesti. OHL 36.1 §:n mukaisesti asia käsitellään hallintotuomioistuimessa kirjallisesti valituksen, valituksen kohteena olevan päätöksen ja muun oikeudenkäyntiaineiston perusteella.³³³ Käytännössä vero- ja tulliasioissa asian selvittäminen toteutetaan osapuolten kirjelmillä ja vastakirjelmillä, joihin nämä liittävät mukaan tarvittaessa perustelujansa tukevat asiakirjat.³³⁴ Tällaisia asiakirjoja voivat olla esimerkiksi erilaiset lähetyslistat, kuitit, sopimukset tai erilaiset sisäisen laadunvalvonnan tai tarkastuksen asiakirjat.

OHL 15 §:n mukaisesti valituksen sisältönä on ilmoitettava mm. päätös, mihin muutosta haetaan ja miltä osin sekä vaatimuksen perustelut. Hallintotuomioistuin voi muuttaa aiempaa hallintopäätöstä

³³⁰ Saukko 2013 s. 309-310. Aiheesta myös esim. Äimä 2011 ja Ryyänen 2001. Normaalissa hallintoprosessissa ei asianosaisella ole vastapuolta, vaan tavoitteena on saada aikaan lainmukainen ratkaisu, jonka saavuttamista viranomainen tukee esittämällä asiassa selvitystä ja olemalla osapuolena oikeudenkäynnissä. Kuitenkin ns. normaaleissa hallintoprosesseissa viranomaisen rooli vertautuu merkittävästi osin asianosaisen rooliin, kts. HE 29/2018 vp s. 13.

³³¹ Verohallinnosta annetun lain 503/2010 24 §:n mukaisesti Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö käyttää veronsaajien puhevaltaa verotusta koskevassa asiassa asianosaisen. Tullilain 88 – 90 §:ien mukaisesti Tullin tulliasiamies edustaa valtiota prosessissa ja sillä on valitusoikeus tulliasioissa valtion puolesta. 88.2 §:n mukaisesti tulliasiamies voi vaatia oikaisua vain kyseisessä momentissa säädetyin perustein eli oikeuskäytännön yhtenäisyyden sitä vaatiessa, asian taloudellisen merkittävyyden vuoksi tai valtion oikeudenvallonnan sitä muutoin edellyttäessä. Tämä vastaa sisällöllisesti niitä vaatimuksia, joita myös Veronsaajien oikeudenvallontayksikön muutoksenhakuoikeudelle on asetettu, joka osaltaan vahvistaa käsitystäni siitä, että tulliasiamiehen ja tulliverovelvollisen välisessä suhteessa on kysymys Veronsaajien oikeudenvallontayksikön ja verovelvollisen väliseen kaksiasianosaisuuteeseen vertautuvasta suhteesta. Sekä Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö että tulliasiamies edustavat tiettyä, lain määrittämää intressiä.

³³² Saukko 2013 s. 311-312. Kuitenkin myös näissä tapauksissa voi olla tapauskohtaisia eroja. Mikäli hallintotuomioistuin käyttää selvitysmahdollisuuttaan, pitäisi sen suhtautua hyvin varauksellisesti veronsaajien oikeudenvallontayksikön kantaa tukevan selvityksen hankkimiseen. Kuten Pitkäranta 2004 on todennut, prosessiasetelma voi ei muodostua sellaiseksi, että sekä verosiamies että hallintotuomioistuin pyrkivät hankkimaan selvitystä yksin altavastajaana toimivan verovelvollisen vahingoksi.

³³³ OHL 36.2 § mahdollistaa kuitenkin tarvittaessa suullisen valmistelun, suullisen käsittelyn, katselmuksen tai tarkistuksen.

³³⁴ Aiheesta esimerkiksi Mäenpää 2019.

ainoastaan siltä osin kuin siihen on vaadittu muutosta ja ainoastaan siltä osin, kuin se katsottava lain vastaiseksi. Valituskirjelmä määrittää siten oikeudenkäynnin kohteen.³³⁵ Viranomaisella on puolestaan OHL 42 §:n mukaisesti selvitysvastuu oman päätöksensä sisällöstä, ja tämän lausunnossaan esitettävä tarvittava selvitys etenkin valituksessa esitettyjen väitteiden ja vaatimusten johdosta .

5.2.3. Osapuolten selvittämismvastuu ja sen jakautuminen osapuolten kesken

Tapauskohtaisuus. Selvitysvastuun jakautuminen osapuolten välillä on hyvin tapauskohtaista hallintoprosessuaalisessa kontekstissa. Kuten edellä on käynyt ilmi, sekä asianosaisena että hallintopäätöksen tehneen viranomaisen tai muun tämän asemassa olevan tahon tulisi esittää selvitystä oman näkökulmansa tueksi. Osapuoleen kohdistuva selvitysvastuu voi kuitenkin vaihdella asia- ja tilannesidonnaisesti erityisesti asian laadun, valituslajin ja osapuolten välisen suhteen perusteella.³³⁶ Keskityn seuraavaksi analysoimaan selvitysvastuun vaikuttavia seikkoja erityisesti vero- ja tulliasioihin liittyvässä kontekstissa.

Ilmoitusvelvollisuus. Alkuun on syytä lyhyesti todeta, että vero- ja tulliasioissa taustalla olevan hallintomenettelyn taustalla on aina verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuus, ja verotus tai tullien kantaminen perustetaan lähtökohtaisesti näin annettuihin tietoihin.³³⁷ Koko hallintoprosessin kohteena oleva kiista verotus- tai tullauspäätöksen lainmukaisuudesta tai -vastaisuudesta painottuukin siten siihen, että onko verovelvollinen täyttänyt ilmoitusvelvollisuutensa ja antanut totuudenmukaisia tietoja ja onko viranomaisen tulkinnut annettuja tietoja, verovelvollisen olosuhteita ja lainsäädäntöä oikein. Näitä seikkoja osapuolet pyrkivät siten omalta osaltaan selvittämään hallintoprosessissa.

Oikeustositseikat. Selkeä lähtökohta selvitysvastuun jakautumisessa on se, että molempien osapuolien on esitettävä selvitystä vaateistaan tai väitteistään (oikeustositseikoista). Asianosaisella on lähtökohtaisesti siten selvitysvastuu niistä seikoista, jotka poistavat tai vähentävät tulli- tai verovaadetta. Viranomaisella tai tämän puolesta toimivalla taholla on puolestaan selvitysvastuu niistä seikoista, jotka perustavat vero- tai tullivaateen ja sen määrän.³³⁸ *Ryynäsen* mukaan myös sillä, kumpi osapuoli on ollut ylipäättänsä aktiivinen alkuperäisen menettelyn aloittamisen suhteen, on

³³⁵ HE 29/2018 s. 143-144 todetaan nimenomaisesti, että tuomioistuimen ei tule laajentaa oikeudenkäyntiä ohi osapuolten vaatimusten, jolloin päätös voi lähtökohtaisesti perustua vain osapuolten esittämiin vaatimuksiin ja niiden perusteluihin.

³³⁶ Mäenpää 2007, s. 372.

³³⁷ Esim. OVV 16§:n mukainen ilmoitusvelvollisuus ja TK 158 artiklan tulli-ilmoituksen tekeminen.

³³⁸ Käytännössä veroviranomainen ei koskaan joudu puolustamaan omaa päätöstään hallintoprosessissa, vaan sen lainmukaisuuden puolesta argumentoi veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö. *Saukon* mukaan alkuperäisellä viranomaisella on silti velvollisuus esittää riittävät perusteet alkuperäiselle verotustoimenpiteelle. Ks. Saukko 2013, s. 310.

merkitystä arvioidessa selvitysvastuun jakautumista. Esimerkiksi mikäli verovelvollinen pyytää itselleen jotakin etuutta (esimerkiksi vaatii arvonlisäveron vähennysoikeutta) on se omiaan lisäämään tältä vaadittavaa aktiivisuutta asian selvittämisen suhteen. Veroviranomaisen tai tämän puolesta toimivan tahon selvitysvelvollisuus on korostunut tilanteessa, jossa tämä pyrkii kohdistamaan verovelvolliseen jonkin poikkeuksellisen ja tälle kielteisen toimenpiteen.³³⁹

Helppous. Selvityksen hankkimisen helppoudella voidaan katsoa olevan myös merkitystä selvitysvelvollisuuden jakautumisessa.³⁴⁰ Verovelvollisella on pääsääntöisesti paras tietämys omasta tilanteestaan, esimerkiksi minkä verran arvonlisäverovelvollisia myyntejä tällä on ollut tietyn ajanjakson kuluessa tai mitä tavaroita tämä on tuonut maahan. Veroviranomainen puolestaan pystyy helpommin hankkimaan esimerkiksi erilaisia virallis- tai vertailutietoja tai mahdollisia asiantuntijalausuntoja.³⁴¹ Selvityksen hankkimisen helppous ja ylipäättänsä mahdollisuus selvityksen hankkimiseen voivat olla myös jossain tapauksissa synonyymeja toiselleen; onhan niin, että asianomaisella ei esimerkiksi ole mitään pääsyä tiettyihin viranomaisiin rekistereihin eikä viranomaisella puolestaan tiettyihin asiakkaan järjestelmiin.³⁴²

Väite moitittavasta menettelystä. Oikeusvaltiossa oletamus on, että lakeja noudatetaan. Tämän takia onkin hyvin selvää, että sen osapuolen, joka väittää toisen osapuolen syyllistyneen lainvastaiseen menettelyyn, on esitettävä asiasta selvitystä. Tämä pätee mielestäni molemmin puolisesti, ts. mikäli verovelvollinen esimerkiksi katsoo viranomaisen jättäneen joitain merkityksellisiä tosiasioita huomioidatta ratkaistessaan verovelvollisen asiaa, verovelvollisen on pystyttävä osoittamaan tämä jotenkin. Kuitenkin oikeusturvan kannalta vielä tärkeämpää on viranomaisella tai tämän edustajalla oleva selvitysvelvollisuus siitä, että verovelvollinen on syyllistynyt lainvastaiseen menettelyyn esimerkiksi

³³⁹ Ryynänen 2001, s. 265.

³⁴⁰ VML:sta ja OVV:sta poiketen OHL:n selvitysvelvollisuutta sääntelevä pykälä ei totea tätä nimenomaisesti, että sen osapuolen, jolla on siihen paremmat mahdollisuudet, pitäisi esittää asiasta selvitystä. Samankaltaisen lähtökohdan voidaan kuitenkin katsoa vallitsevan myös hallintoprosessin aikana. Hallintoprosessin taustalla on kuitenkin hallintomenettely, jossa selvitysvelvollisuus on jakautunut erityislakien perusteella, ja oikeudenkäyntimateriaali on muodostunut suurelta osin sen pohjalta. Lisäksi vaikka nimenomainen maininta puuttuu OHL:sta, voidaan samankaltaisten ajatusten selvityksen esittämisen helppoudesta kuitenkin katsoa vaikuttavan jossain määrin myös kaiken hallintoprosessissa esitettävän selvityksen taustalla.

³⁴¹ Ryynänen 2001 onkin oivallisesti todennut, että veroviranomaisella on yleensä helpompi selvittää miten asiat ovat yleensä vastaavassa tilanteessa (esim. hyödykkeen käypä arvo), kun taas verovelvollinen pystyy yleensä selvittämään paremmin miten asiat ovat tapauskohtaisesti (esim. miksi hyödykkeen arvo poikkeaa yleisestä juuri tässä tilanteessa). Ks. myös Mäenpää 2019 asian selvittämisestä yleisemmin hallintomenettelyssä.

³⁴² Luonnollisesti pääsy molempiin olisi mahdollisesti mahdollista järjestää. Se vaatisi kuitenkin luultavasti erilaisia lupia tai prosesseja, jotka olisivat puolestaan omiaan viivästyttämään hallintoprosessin kulkua.

pimittämällä myyntejä.³⁴³ Kenenkään ei toisaalta voida myöskään vaatia esittävän selvitystä siitä, miten asiat eivät ole.³⁴⁴ Toisin sanoen esimerkiksi tulliasiamies ei voi vaatia henkilön esittävän selvitystä siitä, että tavaroita *ei ole* tuotu maahan, vaan ensisijaisesti tulliasiamiehen tehtävänä on osoittaa, että tavarat on tuotu maahan.³⁴⁵

Totuudenmukaisuus. Osapuolten esittämien vaatimusten perustelujen eli esitettävän selvityksen on oltava *totuudenmukaisia*.³⁴⁶ Asianosainen tai viranomainen ei siten saa esittää virheellistä tai harhaanjohtavaa tietoa tosiasioista; toisaalta asianosaisella ei ole myöskään velvollisuutta esittää selvitystä itselleen epäedullisesta tai muuten negatiivisesta seikasta.³⁴⁷ Tämä oikeus tietynlaisen valikoidun tiedon esittämiseen vaikenemisen kautta on kuitenkin ainoastaan yksityisellä asianosaisella.³⁴⁸

Oikeusvaltion vaatimukset huomioiden viranomaisella on aina velvollisuus noudattaa lakia. Tämän tulee esittää totuudenmukaista tietoa sekä huomioida esittämässään selvityksessä tasapuolisesti kaikkien osapuolien edut noudattaen HL 6 §:n vaatimuksia objektiivisuudesta, tasapuolisuudesta ja puolueettomuudesta. Nämä samat vaatimukset hyvän hallinnon periaatteiden noudattamisesta sitovat myös veronsaajien oikeudenvalvonta yksikköä, vaikka se edustaakin veronsaajia prosessissa.³⁴⁹ Vaatimus totuudenmukaisuudesta ilmentää hyvin ajatusta siitä, että verotus on aina tarkoitus toimittaa *lain mukaisesti oikea määräinen*, ei siten, että veron määrä pyritään maksimoimaan. Samojen periaatteiden voidaan katsoa sitovan myös valtion puolesta toimivaa tulliasiamiestä.

Suhteellisuusperiaate. Selvittämisvelvollisuuden yhteydessä *suhteellisuusperiaatteeseen* tulee kiinnittää erityistä huomiota. Se vaikuttaa keskeisesti siihen, minkälaista selvitystä ja missä määrin asianosaisen voidaan edellyttää hankkivan asian selvittämisen tueksi. Selvityksen tulee olla oikeassa suhteessa asian laatuun ja laajuuteen, eli suhteellisuusperiaate rajoittaa erityisesti pyydettyä

³⁴³ Tässä yhteydessä on kuitenkin hyvä muistaa jälleen osapuolten mahdollinen, erityisesti tiedonhankintaan liittyvä epäsuhta, jonka takia verovelvollinen on usein viranomaista heikommassa asemassa, jolloin jossain tapauksissa hallintuomioistuimen osallistuminen asian selvittämiseen tiedonhankinnan muodossa voi olla perusteltua.

³⁴⁴ Aiheesta esim. Ryytänen 2001 ja Tertsonen 2016 s. 281-282.

³⁴⁵ Tosiasiassa esimerkin kaltaisessa tilanteessa on usein kuitenkin tulliverovelvollisen intressissä esittää selvitystä siitä, että tavaroita ei ole tuotu maahan esim. vetoamalla tavarakirjanpitoon. Epätoden seikan todistaminen epätodeksi liittyikin läheisemmin siihen, että tällaisessa tapauksessa todistustaakkaa asian osalta ei voida säilyttää tullivelalliselle.

³⁴⁶ OHL 37.3 §.

³⁴⁷ HE 2018, s. 104 37.3 §:n yksityiskohtaiset perustelut. Myös Mäenpää 2019, s. 344. Myötävaikutusvelvollisuus poikkeaa siten itsekriminointisuojaista, ettei asianosainen saa esittää suoraan valheellista tietoa asioista; tämä voi ainoastaan vaieta niistä.

³⁴⁸ Tämänkaltaisen vaikeneminen voi johtaa myös näyttökynnyksen alentamiseen asian osalta, jolla voi olla negatiivisia seuraamuksia asianosaiseen.

³⁴⁹ VOVA:n valitusoikeus on myös rajattu VHL 24.2 §:n mukaisiin tilanteisiin, jota oikeudenvalvontayksikkö on kuitenkin tulkinnut jossain määrin liian laajasti, kts. esim. KHO 2019:95. VOVA voi hakea muutosta myös verovelvollisen eduksi, ks. esim. KHO 2009:74. Aiheesta esim. Rabinä, - Myrsky -Myllymäki 2017, s. 31-32.

lisäselvityksen määrää. *Ryynäsen* mukaan verovelvollisen ei voida esimerkiksi edellyttää jalostavan tietoa edelleen eikä tälle myöskään voida asettaa velvollisuutta todistaa aukottomasti annettujen tietojen oikeellisuutta.³⁵⁰ Samanaikaisesti on myös muistettava, että viranomaisella on yleensä huomattavasti laajemmat ja paremmat resurssit hankkia ja esittää asiassa selvitystä kuin yksityisellä asianosaisella.³⁵¹

5.2.4. Todistustaakka

Merkitys. Hallintotuomioistuimen on pystyttävä ratkaisemaan asia kohtuullisen ajan kuluessa, vaikka hallintoprosessin osapuoli ei täyttäisi selvitysvelvollisuuttaan tai jokin asia jäisi selvitysvelvollisuuden täyttämisestä huolimatta epäselväksi. Tätä ratkaisupakkoa toteuttaessaan hallintotuomioistuin voi joutua pohtimaan sitä, kumpi osapuoli joutuu kantamaan todistustaakan jonkin seikan toteennäyttämättömyydestä eli ottamaan vastaan siitä seuraavat negatiiviset seuraamukset.³⁵² Todistustaakka kannustaa osapuolia riittävän näytön tai selvityksen esittämiseen.³⁵³

Kohdistuminen. Hallintoprosessissa todistustaakka on jossain määrin täsmentymätön käsite, eikä todistustaakan jakautumista oikeudenkäynnin osapuolten kesken ei ole selväpiirteisesti määritelty.³⁵⁴ Todistustaakka näyttää hahmottuvan lähinnä selvitysvelvollisuuden ja myötävaikutusvelvollisuuden kautta. Todistustaakalla on kuitenkin kiistatta näitä täydentävä merkitys.³⁵⁵ Merkitys on kuitenkin

³⁵⁰ Ryynänen 2001, s. 265.

³⁵¹ Luonnollisesti tähänkin seikkaan on olemassa poikkeuksia riippuen yksityisen asianosaisen asemasta. Esimerkiksi suurilla pörssiyrityksillä voi olla jossain tapauksissa merkittävästi paremmat resurssit käytettävissään kuin viranomaisilla. Toisaalta tiedollinen ylivalta voi näissäkin tilanteissa olla edelleen viranomaisella tämän pystyessä hyödyntämään jossain määrin myös salassa pidettäviä tietoja ja ohjeistuksia.

³⁵² Yleisprosessuaalisessa kontekstissa todistustaakalla viitataan asianosaiselle lankeavaan riskiin siitä, että jokin hänelle edullinen oikeustositseikka jää vaille riittävä näyttöä. Tällöin todistustaakan kantava asianosainen joutuu kärsimään riittämättömän näytön haitalliset seuraamukset, eli tuomioistuin asettaa ratkaisun perustaksi kyseisen oikeustositseikan negaation, vastakohtan. Yleisprosessioikeudessa todistustaakaproblematiikkaan kuuluu kaksi osatekijää: 1) todistustaakan jako ja 2) näyttökynnyksen korkeus. Virolainen yms. 2000 (päivittyvä julkaisu) osa V Todistelu – 3. Näytön arviointi - Todistustaakka. Olen tässä tutkielmassa käsitellyt erikseen todistustaakkaa ja näyttökynnystä, koska ne hahmottuvat jossain määrin eri tavalla hallinto-oikeudellisessa kontekstissa.

³⁵³ Hallintoprosessissa, ja sitä käsittelevässä oikeuskirjallisuudessa, todistustaakka ja selvitysvelvollisuus on nähty usein toistensa synonyymeinä, esim. Mäenpää 2007, s. 367 ja Tarkka 2015. Tertsonen 2016 on todennut, että todistustaakka sisältää riskin asianosaiselle negatiivisesta seurauksesta, mikäli tämä ei onnistu näyttämään vetoamaansa seikkaa todeksi. Tertsonen käsityksen mukaan selvitysvelvollisuuteen ei sisällä tätä riskiä. Olen samaa mieltä Tertsonen kanssa, ja siksi olen käsitellyt todistustaakkaa myös itsenäisenä alaotsikkona. Käytän ja analysoin todistustaakan käsitettä tässä yhteydessä nimenomaan siinä merkityksessä, että milloin ja millä edellytyksin osapuoli voi joutua kärsimään oman selvityksensä riittämättömyyden negatiivisista seuraamuksista erottaen sen näin erilliseksi osaksi selvitysvelvollisuutta.

³⁵⁴ HE 29/2018 §:n 37yksityiskohtainen perustelu, s. 103.

³⁵⁵ Näin mm. Råbinä – Myrsky – Myllymäki 2017, s. 68. Tertsonen 2016 mukaan muodolliset todistustaakanormit eivät sovi hallintoprosessiin asioiden indispositiivisuuden ja aineellisen totuuden pyrkimyksen takia sekä siitä syystä, että hallinto-oikeudelliset olosuhteet ovat hyvin moninaiset. Tertsonen tunnustaa kuitenkin sen, että todistustaakkaa tarvitaan myös hallintolainkäytössä, koska huonostikin selvitettyt asiat on aina lopulta ratkaistava.

nimenomaisesti vain *täydentävä*, eli sen käyttämiseen tulisi siirtyä vasta, kun on käynyt ilmeiseksi, ettei asian jatkoselvittäminen ole enää tarkoituksenmukaista.

Todistustaakan jakautumista voidaan pyrkiä hahmottamaan selvitysvelvollisuuden jakautumisen kautta. Verovelvollisella on siten todistustaakka esimerkiksi verovaateen eliminoivista tai sitä vähentävistä seikoista, viranomaisella tai tämän edustajille puolestaan sen perustavasti seikoista. Mikäli verovelvollinen onnistuu esimerkiksi kirjanpitoinsa kautta todistamaan, että kaikki myynnit on kirjattu sinne asianmukaisesti, kantaa toinen osapuoli todistustaakan siitä, ettei onnistunut todistamaan väitettään siitä, että verovelvollisella on ollut kirjanpidon ulkopuolisia myyntejä.

5.3. Asian ratkaiseminen

5.3.1. Näyttökynnys

Aineellinen totuus. Hallintoprosessissa tavoitteena on *aineellinen totuus*. Aineellisella totuudella tarkoitetaan sitä, että asiat tulevat selvitettyksi siten kuin ne ovat todellisuudessa tapahtuneet. Realiteetti on kuitenkin se, että prosessissa joudutaan usein tyytymään *prosessuaaliseen totuuteen* eli siihen, mitä on asiassa esitetyn prosessiaineiston perusteella pidettävä totena. Vilpittömän pyrkimys aineelliseen totuuteen takaa kuitenkin sen, että asiat tulevat prosessissa selvitettyksi niin hyvin kuin kussakin tilanteessa on mahdollista, joka puolestaan varmistaa oikeusturvan toteutumisen parhaalla mahdollisella tavalla.³⁵⁶

OHL 37.1 §:n mukaisesti tuomioistuimen on huolehdittava siitä, että asia tulee selvitettyksi. Tämä on mahdollista ainoastaan arvioimalla oikeudenkäyntimateriaalia ja sitä, mitä sen perusteella asiasta on selvitetty ja mitä on jäänyt selvittämättä. Tämä määrittää sitä, mitä asiassa on pidettävä totena. Se, milloin jotakin selvitystä voidaan pitää riittävänä ja siten jotakin asiaa totena sen perusteella, riippuu asialle asetettavasti *näyttökynnyksestä*.

Määritelmä. Näyttökynnyksellä tarkoitetaan lähtökohtaisesti näytölle eli hallinto-oikeudellisessa kontekstissa selvitykselle asetettavia laadullisia vaatimuksia. Näyttökynnys määrittää minkälainen selvitys voidaan hallintotuomioistuimen tapauskohtaisen harkinnan perusteella asettaa asiassa tehtävän ratkaisun pohjaksi. Sillä on siten hyvin keskeinen merkitys oikeusturvan toteutumisen kannalta.

³⁵⁶ Mäenpää 2007, s. 367.

Näyttökynnystä joudutaan soveltamaan jossain määrin aina käsitellessä asioita tuomioistuimessa.³⁵⁷ Ennen näyttökynnyksen määrittämistä hallintoprosessissa asian täytyy olla ratkaisukypsä, eli asiassa on täytynyt esittää riittävän vakuuttavaa ja kattavaa selvitystä, jonka pohjalta hallintotuomioistuin voi arvioida ylittyykö näyttökynnys.³⁵⁸

Näyttökynnyksen korkeus. Näyttökynnyksen korkeus vaihtelee tapauskohteisesti. *Tarkka* kuvannut näyttökynnysten eri asteita jaottelulla aineellinen totuus (ilmeinen, selvä, varma, ei jää varteenotettava epäily), täysi näyttö (tuomioistuimen vakuuttuneisuus, uskottava näyttö) ja näyttöenemmyys (todennäköiset syyt).³⁵⁹ *Ryynänen* puolestaan jaotellut asteikon seuraavasti: otaksuttava, todennäköinen, ilmeinen ja täysin varma siten, että täysi näyttö asettuu jonnekin todennäköisen ja ilmaisen näytön välille.³⁶⁰ Lähtökohtaisesti ratkaisun perustaksi pantavan näytön edellytetään olevan täyden näytön tasoista.³⁶¹ Sen sisältö vaihtelee kuitenkin merkittävästi jutun laadusta riippuen eli täydeltä näytöltä rikosasiassa vaaditaan enemmän kuin täydeltä näytöltä riita-asiassa.

Arvioidessa näyttökynnyksen korkeutta vero- ja tullioikeudellisissa asioissa on tärkeää muistaa, että erityisesti verotuksella puututaan perustuslain 15 §:n takaamaan omaisuudensuojaan. Verotuksessa on siten korostunut oikeusturvan ja ennakoitavuuden tarve. Oikea verokohtelu on sidoksissa paitsi siihen, että miten verolakia tulkitaan, myös siihen, että kuinka siihen liittyvä tosiasiapohja on selvitetty.³⁶² Tästä syystä näyttökynnys, ja täten *täyden näytön* sisältö, on verotuksessa syytä asettaa suhteellisen korkealle. Ilmiselvää on, että se ei ole aivan yhtä korkea kuin rikosasioissa, mutta erityisesti verovelvolliselle taloudellisesti huomattavan merkityksellisissä ja / tai poikkeuksellisia verotustoimenpiteitä sisältävissä asioissa sen on syytä olla lähellä sitä.

Kyky kantaa väärän päätöksen seuraamukset. Osapuolten aseman ja käyttäytymisen on kuitenkin tulkittu vaikuttavan jossain määrin näyttökynnykseen veroprosessissa. *Osapuolen kyvyn kantaa väärän päätöksen seuraukset* on katsottu vaikuttavan näyttökynnykseen, koska yksittäisen verovelvollisen resurssit tuskin koskaan riittävät kilpailemaan julkisen vallan kanssa. Toisin sanoen, on parempi

³⁵⁷ Poikkeuksen voinevat muodostaa indispositiiviset riita-asiat, joissa osapuolet voivat käytännössä määrätä, yksimielisiä ollessaan, mitä asiassa on pidettävä totena.

³⁵⁸ *Tarkka* 2018, s. 517.

³⁵⁹ *Tarkka* 2018, s. 519.

³⁶⁰ *Ryynänen* 2001, s. 266.

³⁶¹ Täyden näytön on kuvailtu olevan sellaista näyttöä, jonka perusteella tunnollinen ja järkevä ihminen vaakuttuisi jonkin oikeustositseikan olemassaolosta, ks. Klami – Rahikainen – Sorvettula 1987, s. 94.

³⁶² *Ryynänen* 2001, s. 262. *Ryynänen* mukaan erityisesti PL 81 §:stä johtuen vero-oikeus on myös verrattain legalistista.

jättää verottamatta, kuin verottaa varmuuden vuoksi. Asia on näin erityisesti tilanteissa, joissa verovelvolliseen kohdennetaan erityisen raskaita ja poikkeuksellisia verotustoimenpiteitä.³⁶³

Mahdollisuus näytön esittämiseen. Näyttökynnyksen asettamisessa on syytä myös huomioida *osapuolten mahdollisuudet esittää näyttöä*. Osapuolen ei siten voida vaatia esittävän enempää näyttöä kuin mikä on suhteellisuusperiaate huomioiden kohtuullista, mutta kuitenkin siten, että osapuolten myötävaikutusvelvollisuus asian selvittämisessä tulee täytettyä. Mikäli osapuoli kuitenkin *laiminlyö myötävaikutusvelvollisuutensa* asian selvittämisessä, voidaan näyttökynnystä alentaa tältä osin.³⁶⁴

5.3.2. Asian ratkaisemisesta

Vapaa todistusharkinta. Hallintotuomioistuimen on ratkaistava asia osapuolten esitettyä selvitystä asiassa ja hallintotuomioistuimen hankittua sitä tarvittaessa lisää. OHL 79 §:n mukaisesti hallintotuomioistuimen on annettava ratkaisu esitettyihin vaatimuksiin ja harkittava kaikkia asiassa esiin tulleita seikkoja ja sitä, mihin seikkoihin ratkaisu voidaan perustaa. Kuten *Mäenpää* on todennut, hallintotuomioistuimella on siten sekä oikeus että velvollisuus arvioida selvityksen merkitystä, luotettavuutta ja vakuuttavuutta ilman arviointia ohjaavia velvoitteita, ennakkokäsityksiä tai muita rajoituksia.³⁶⁵

OHL 79 § kuvaa hallintoprosessissa noudatettavaa *vapaata todistusteoriaa* ja siihen perustuvaa *vapaan todistusharkinnan periaatetta*. Hallintotuomioistuin voi ja sen pitää harkita kaikkea asiassa esitettyä selvitystä, eikä selvitysten esittämistapaa ole rajoitettu. Selvityksenä tulee siis arvioitavaksi kaikki selvitys, mitä hallintotuomioistuin pitää asian ratkaisemisen kannalta relevanttina riippumatta siitä, kuka se on antanut tai hankkinut tai miten se on hankittu. Hallintotuomioistuin voi antaa selvitykselle myös sen näyttöarvon, minkä se tapauskohtaisesti katsoo oikeaksi objektiivisin perustein. Selvitysharkintaa tehdessään hallintotuomioistuimen täytyy toimia itsenäisesti ja riippumattomasti, eli hallintoprosessin osapuolet eivät edes yksimielisellä pyynnöllään voi vaikuttaa siihen, miten jokin asiassa esitettyä selvitystä tulkitaan. Siten hallintoprosessissa ratkaisua ei voida perustaa

³⁶³ Ryyänänen 2001, s. 267.

³⁶⁴ Ryyänänen 2001, s. 267 - 268. Myötävaikutusvelvollisuuden laiminlyönnin takia näyttökynnystä alentaessa on kuitenkin tärkeää varmistua erityisesti vaikeiden ja merkitykseltään suurien asioiden kohdalla siitä, että myötävaikutusvelvollisuuden täyttämättä jättäminen on johtunut nimenomaan haluttomuudesta, ei osaamattomuudesta. Ks. myös Tarkka 2018, s. 528 - 529. Tarkan mukaan asianosaisen näyttökynnys on prosessuaalisten oikeuksien korostumisen myötä alentunut, kun taas viranomaisen näyttökynnys on noussut.

³⁶⁵ Mäenpää 2019, s. 494.

myöskään ainoastaan siihen, että asianosainen myöntää jonkin seikan, esimerkiksi verovelkasuhteen, olemassaolon. Tämä voidaan kuitenkin huomioida asiassa esitettyinä selvityksinä.³⁶⁶

Ratkaisu kohtuullisen ajan kuluessa. OHL 79 §:n mukaisesti hallintotuomioistuimen on annettava ratkaisu asiassa. Nimenomaisen maininnan puuttumisesta huolimatta ratkaisu tulisi antaa kohtuullisen ajan kuluessa, jolloin asian selvittämistä ei voida jatkaa loputtomiin. Asiaa on pyrittävä selvittämään siten, että hallintotuomioistuimen käytettävissä oleva selvitys on asianmukaista ja riittävää. Tästä huolimatta selvitys voi jäädä epätydyttäväksi, eikä ylitä hallintotuomioistuimen tarkoituksenmukaiseksi katsomaa näyttökynnystä. Tällöin sen on joko alennettava näyttökynnystä tai siirryttävä soveltamaan todistustaakkaa riippuen tapauskohtaisista olosuhteista. Näyttökynnyksen alentamista tai todistustaakan soveltamista ei voida pitää aineellisen totuuden saavuttamisen kannalta ihanteellisenä vaihtoehtona, mutta reaali maailmassa niihin turvautuminen on välillä välttämätöntä.³⁶⁷

Perustelut. Hallintotuomioistuimen on perusteltava antamansa päätös OHVL 87 §:n mukaisesti. Hallintotuomioistuimen on syytä kiinnittää erityistä huomiota ratkaisujensa perusteluihin avaamalla taustalla olevaa päättelyään ja sitä, mihin seikkoihin ja selvitykseen ratkaisu on lopulta perustettu. Päätösten asianmukainen perustelu luo oikeusturvaa asianosaiselle, kun hän todella ymmärtää miksi päätös on sellainen kuin on.³⁶⁸ Tämän lisäksi päätösten perusteluilla on mielestäni korostunut rooli erityisesti verotukseen liittyvien asioiden osalta, koska oikeus- ja soveltamiskäytännön merkitys on hyvin korostunut kyseisellä oikeudenalalla.

5.4. Arviointi oikeuskäytännön valossa

Lähtökohdat. Analysoin seuraavaksi oikeuskäytäntöä erityisesti tutkielmani kannalta keskeisten oikeustapausten kautta hyödyntäen kuitenkin osittain myös muita verotukseen liittyviä tapauksia asianmukaisen kokonaiskuvan luomiseksi.³⁶⁹ Tässä vaiheessa on kuitenkin syytä todeta, että uudella lailla oikeudenkäynnistä hallintoasiassa on pyritty tekemään prosessisäännöksistä nykyistä

³⁶⁶ HE 29/2018 vp, s. 144 ja Mäenpää 2019 s, 494-500.

³⁶⁷ Mielestäni on perusteltua pohtia, että tulisiko aina epäselvässä näyttötilanteessa asia ratkaista heikomman osapuolen eli käytännössä vero- tai tullivelallisen eduksi. Esimerkiksi Puroinen 2010 ei ole kuitenkaan havainnut verovelvollisen suosimisen periaatetta vaan hänen mielestään on enemmän kysymys siitä, että yksittäistapauksissa kohtuullisuussyistä asia voidaan ratkaista eri tavoin kuin tavallisesti tehtäisiin. Kuitenkin yhdenmukaisuuden ollessa eräs hallinto-oikeuden johtavista periaateista ei tällaista käytäntöä voida pitää kovinkaan rohkaistavana.

³⁶⁸ Päätöksen perusteleminen esim. Mäenpää 2019, s. 519-523.

³⁶⁹ On kuitenkin syytä todeta, etteivät kyseiset ratkaisut ole puhtaasti näyttökysymyksen kannalta kaikista hedelmällisimpiä ratkaisuja. Tutkimuskysymyksen analysoimisen kannalta niiden käsitteleminen on kuitenkin tarkoituksenmukaista ja välttämätöntä.

informatiivisempia ja paremmin oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin vaatimuksia vastaavia. Siinä on myös pyritty tuomaan oikeudenkäynnin osapuolille entistä selkeämmin esiin näiden prosessuaaliset oikeudet ja velvollisuudet.³⁷⁰ Selvitysvastuuta sivuavien säännöksiä muotoilun osalta tämä ei kuitenkaan suoraan näy, mutta aika näyttää millaiseksi soveltamiskäytäntö muotoutuu.

Hallintoasiassa rikosasiaa alempi näyttökynnys. Oikeuskäytäntö vahvistaa jo edellä esitetyn lähtökohdan siitä, että hallintoasiassa esitetyn näytön ei voida vaatia olevan yhtä täyttä kuin rikosasiassa esitettävän näytön. Merkittävä kotimainen ratkaisu KHO:2009:83 asian saralta koski kilpailuoikeudellista asiaa. Jutussa oli ratkaistavana se, että oliko esitetyn näytön perusteella katsottava, että Suomessa oli toiminut koko Suomen asfalttmarkkinat kokonaisuudessaan käsittävä kartelli. KHO joutui siis arvioimaan hyvin laajaa ja monessa eri muodossa annettua todistelua. Keskeinen lähtökohta näytön arvioinnissa oli todistelun tarkastelu kokonaisvaltaisesti ts. yksinään sinänsä pienet aihetodisteet voivat kokonaistarkastelussa olla yhdessä merkityksellisiä.³⁷¹

Kilpailuvirasto onnistui esittämään laajaa ja yhdenmukaista näyttöä vastaajayhtiöiden syyllistymisestä moitittavaan menettelyyn, eivätkä nämä onnistuneet kumoamaan sitä omalla vastanäytöllään. Ratkaisun tiivistelmässä todetaan nimenomaisesti, ettei kilpailuasiassa esitetyle näytölle voida asettaa samoja vaatimuksia kuin näytölle rikosasiassa, jolloin kielletyn yhteistyön toteamisessa voidaan käyttää myös päättelyä. Tämä on hyvin merkittävä eroa suhteessa rikosprosessiin.³⁷²

Tullilainsäädännön rikkominen indikoi verolainsäädännön rikkomista. Tutkielmani aiheen kannalta keskeisessä asiassa C-571/15, *Wallenborn* EUT ei ottanut kantaa suoraan asiaan liittyviin näyttökysymyksiin. Ratkaisusta on kuitenkin luettavissa, että kun tavarat siirretään pois tullivalvonnasta vapaa-alueella ja ne eivät ole enää siellä, niin lähtökohtainen oletamus on, että ne ovat tulleet taloudellisen vaihdannan kohteeksi.³⁷³ Selvitysvastuu ja todistustaakka seikan osalta on siten sillä osapuolella, joka väittää, että tavarat on saatettu pois unionin alueelta ja eivät ole voineet tulla siellä taloudellisen vaihdannan kohteeksi. Ratkaisun olosuhteissa tätä indikoi se, että tavarat kuljetettiin vapaasatamaan, jossa ne purettiin tullisinetin murtamisen jälkeen esittämättä niitä kuitenkaan määrätullitoimipaikalle. Tavarat ahdettiin tämän jälkeen konttiin ja kuljetettiin Suomeen, eikä niitä oltu luovutettu vapaaseen liikkeeseen eikä kulutettu tai käytetty vapaa-alueella olon aikana.³⁷⁴

³⁷⁰ HE 29/2018 vp s. 49.

³⁷¹ Erityisesti ratkaisun kohta 1092.

³⁷² Ratkaisua on oikeuskirjallisuudessa käsitelty mm. Mäenpää 2019.

³⁷³ Ratkaisun kohta 55.

³⁷⁴ EUT kuitenkin totesi, että lopullinen arviointi olosuhteista kuuluu kansallisen tuomioistuimen tehtäväksi.

Asia C-26/18 *Federal Express* vahvistaa jo *Wallenbor*-ratkaisuissa esitetyn näkemyksen siitä, että tavaroiden siirtäminen pois tullivalvonnasta synnyttää oletettaman siitä, että tavarat ovat tulleet taloudellisen vaihdannan kohteeksi unionissa. Tämä oletttamus on kuitenkin mahdollista kumota osoittamalla toisin. Samoin oletettavaa on myös se, että tavarat ovat tulleet taloudelliseen vaihdantaan siinä jäsenvaltiossa, jossa nämä toimet suoritettiin. Vastaja-yhtiö onnistui kumoamaan tämän oletttaman osoittamalla, että tavarat oli lastattu lentokoneeseen ja viety Kreikkaan, jolloin tavaroiden arvonlisäverotusvaltio oli Kreikka.³⁷⁵

Selvityksen luonne. Kotimaisen oikeuskäytännön osalta ratkaisu KHO 18.12.2017 t. 6582 *CHS Logistics* konkretisoi hyvin asiassa esitettävää selvitystä. Tapauksessa KHO katsoi, että kaikki tavaraerät olivat tulleet siirretyksi Venäjälle sinetöidyssä lastissa, vaikka painotiedot erosivatkin.

Yhtiö onnistui esittämällään selvityksellä kumoamaan oletttaman siitä, että tullimenettelyn katkeaminen olisi johtanut tavaroiden tulemiseen taloudelliseen vaihdantaan unionin alueella. Yhtiön esittämä selvitys koostui muun muassa passituksen lähetysasiakirjoista, niiden kanssa yhdenmukaisesta varastokirjanpidosta ja varastosta otto dokumentista, joiden perusteella tavarat täsmäsivät kappalemääräisesti. Yhtiö oli myös hyödyntänyt ulkopuolisten riippumattomien asiantuntijoiden lausuntoja, joissa mm. todettiin, että yhtiön tavarakirjanpito oli asianmukaisesti järjestetty ja sen muuttaminen jälkikäteen oli asianmukaisesti estetty. Tulliasiamiehen selvitys koostui painotietojen eroavaisuudesta sekä muun muassa väitteestä siitä, että yhtiön olisi tullut esittää vaihtoehtoisina todisteina Venäjän tullin vahvistamia tulliselvityksiä kyseisiin tavaraeriin liittyen ja siitä, että kollilajien ja mahdollisesti myös määrien vaihtelun takia Tullin on pakko ottaa huomioon kaikki paljoutta ilmaisevat tiedot.

Vaikka sitä ei ratkaisuissa mainitakaan, KHO näyttää *kokonaisarviointin* perusteella tulleen siihen lopputulokseen, että yhtiön kantaa on pidettävä totena.³⁷⁶ Ratkaisu näyttää siis olevan yhden mukainen vuosikirjaratkaisun KHO:2009:83 kanssa, eli sinänsä pienehköt yksittäiset seikat muodostuvat kokonaisuudessaan näyttökynnyksen ylittäväksi selvitykseksi.

³⁷⁵ Ratkaisun kohdat 45-52.

³⁷⁶ Tässäkään ratkaisussa KHO ei ole kuitenkaan avannut näyttöarviointiaan merkittävilta osin. Ratkaisussa keskeisenä selvityksenä on kuitenkin mitä luultavammin ollut kappalemäärien täsmääminen ja menettelyn hyvä dokumentointi.

6. JOHTOPÄÄTÖKSET

6.1. Arvonlisäverotettavan tapahtuman liitännäisyys tullivelan syntymiseen

Edellytys taloudelliseen vaihdantaan päätymiselle. Kuten unionin tuomioistuin on asiassa 294/82, *Einberger* todennut, *tullin ja arvonlisäveron olennaiset piirteet ovat siltä osin toisiaan vastaavia, että ne syntyvät, kun tavara tuodaan yhteisöön ja saatetaan sen jälkeen taloudelliseen kiertoon jäsenvaltioissa, ja että kumpikin sisältyy tavaroiden myyntihintaan osana, jonka kaupan eri portailla olevat elinkeinoharjoittajat laskevat samalla tavalla.*³⁷⁷ Näin todella on. Sekä arvonlisävero että tulli kannetaan lähtökohtaisesti, kun tavara saapuu unionin alueelle ensimmäisen kerran. Ne ovat edellytyksille, että kolmannelta maasta saatettu tavara voidaan saattaa taloudelliseen kiertoon ja vapaaseen liikkeeseen unionin alueella. Mikäli niitä ei kanneta, siihenkin tarvitaan lähtökohtaisesti tulliviranomaisen päätös, eli tavaraa ei voi päätyä unionin alueelle kolmannelta valtiosta laillisesti ilman, että sekä arvonlisäveron että tullin soveltuvuutta arvioidaan. Tavarat käyvät siis unionin alueelle saapumisen yhteydessä läpi tietynlaisen prosessin, jonka aikana niiden tulli- ja arvonlisävero-oikeudellinen asema selvitetään tulli- ja/tai veroviranomaisten toimesta. Menettelyt pohjautuvat tullilainsäädäntöön, ja arvonlisäverot kannetaan lähtökohtaisesti näiden menettelyjen osana.³⁷⁸

Lainsäädännöllinen yhteys. Arvonlisäverolainsäädännössä verovelan syntymisen kytkentä tullilainsäädännössä ilmenevään tullivelan syntymiseen on hyvin konkreettinen. Arvonlisäverodirektiivin artiklan 71.1(1) mukaan verosaatava syntyy artiklassa mainittujen menettelyjen tai tilanteiden soveltamisen loputtua, esimerkiksi ulkoisen passitusmenettelyn päättämisen yhteydessä tai siirrettäessä tavaroita pois vapaavarastosta. Kysymys on siis tullioikeudellisista menettelyistä. Artikla 71.1(2) muodostaa vielä sitäkin tiukemman kytkennän toteamalla, että jos maahantuoduista tavaroista on kannettava tulleja, verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy silloin, kun nämä tullit aiheuttava tapahtuma toteutuu ja maksusaatava syntyy. Tämän lisäksi on todettu, että jos maahantuoduista tavaroista ei kannetta tulleja tai maksuja, jäsenvaltioiden on tässäkin tapauksessa sovellettava verotettavan tapahtuman ja verosaatavan syntymishetken osalta voimassa olevia tullisäännöksiä.³⁷⁹

³⁷⁷ Ratkaisu 18 kohta.

³⁷⁸ TK artikla 201.2(b) luovutus vapaaseen liikkeeseen sekä arvonlisäverodirektiivin artiklan 71.1 yhteys tullien syntymisajankohtaan.

³⁷⁹ Arvonlisäverodirektiivi artikla 71.2.

Arvonlisäverodirektiivin kansallisessa implementoinnissa on menty vielä tätäkin pidemmälle: AVL 87 §:n mukaisesti maahantuonnin arvonlisäverovelvollisuuden suorittamiseen sovelletaan, mitä tullivelan syntymisajankohdasta säädetään tullikoodeksin 77-80 ja 83-88 artikloissa. Lainsäädännön perusteella voidaan siten perustellusti todeta, että *tullit aiheuttava tapahtuma ja maahantuonnin arvonlisäveron verotettava tapahtuma ilmenevät lähtökohtaisesti samanaikaisesti samojen tosiseikkojen perusteella*.

Tullivalvonnan puuttumisesta aiheutuva vaara. Kiistatonta on se, että tullilainsäädännön vastaiset toimet ja erityisesti tavaroiden läsnäolo unionin alueella ilman tullivalvontaa aiheuttavat ilmeisen vaaran siitä, että ne voivat päätyä vaihdantaan ilman tulli ja arvonlisäveroa.³⁸⁰ Molempien järjestelmien kannalta olisi kestävämpiä, että vapaassa liikkeessä ja vaihdannan kohteena unionin alueella olisi tavaroita, joista näitä veroja ei ole kannettu. Tämän takia onkin lähtökohtaisesti perusteltua, että tullilainsäädännön laiminlyönnit aiheuttavat sekä tullien että maahantuonnin arvonlisäveron verotettavan tapahtuman. Tästä syystä sekä arvonlisäverodirektiivin että AVL 87 §:n osalta maahantuonnin arvonlisäverotettavan tapahtuman syntyminen myös velvollisuuksien laiminlyönnin tai rikkeiden osalta on kytketty niihin tullikoodeksin säännöksiin, joissa säädetään tullivelan syntymistä tullilainsäädännön vastaisten toimien osalta.³⁸¹

Lainsäädännöllisesti kytkennästä huolimatta erityisesti oikeuskäytännön perusteella voidaan kuitenkin todeta, että tullit aiheuttava tapahtuma ei kuitenkaan aina ja poikkeuksetta aiheuta myös arvonlisäveron verotettavaa tapahtumaa. Tutkimukseni perusteella nämä poikkeukselliset tilanteet voidaan hahmotella seuraavasti:

- i.) Tavara tuotu unionin tullialueelle, mutta ei unionin arvonlisäveroalueelle.
- ii.) Tullimenettelyn katkeamisesta huolimatta tavaraan sovelletaan edelleen jotain arvonlisäverodirektiivin artiklan 71.1 ensimmäisen alakohdan tarkoittamaa menettelyä tai tilannetta.
- iii.) On osoitettavissa, että tavara ei ole voinut päätyä taloudellisen vaihdannan ja siten kulutuksen kohteeksi unionin veroalueella tai tavara on päätenyt taloudellisen vaihdannan kohteeksi eri jäsenvaltiossa, kuin missä tullit aiheuttava tapahtuma on ilmennyt.

Alueellinen soveltamisero. Ensinnäkin tavarana on tullut tulla *maahantuoduksi unionin veroalueelle* ennen kuin siitä maahantuonnin arvonlisäverotettava tapahtuma voi toteutua. Tavarana maahantuonti

³⁸⁰ Näin asiassa C-480/12, *X BV* kohta 36.

³⁸¹ Arvonlisäverolaki itsessään ei tosin tee eroa veron suorittamishetken syntymiselle säännöstenmukaisen tai -vastaisten menettelyjen osalta, vaan 87§ viittaa molempiin.

tapahtuu, kun se saapuu yhteisöön tai kun siihen lopetetaan soveltamasta erikseen määriteltyjä tilanteita tai menettelyjä.³⁸² Unionin tulli- ja veroalue eroavat toisistaan. Siten tavaroiden maahantuontia arvonlisäveron synnyttävällä tavalla ei voi tapahtua, kun tavara saapuu unionin tullialueelle, mutta sen veroalueeseen kuulumattomalle alueelle. Tullit tästä tavarasta kyllä kannetaan vapaaseen liikkeeseen luovutuksen yhteydessä, ja se saa unionitavaran tullioikeudellisen aseman. Tavarasta voidaan kantaa myös kyseisen alueen arvonlisävero. Kysymys ei ole kuitenkaan arvonlisäverodirektiivin tarkoittamasta verotettavasta tapahtumasta eikä tavaraa katsota maahantuoduksi unioniin arvonlisäverodirektiivin tarkoittamalla tavalla.

Edelleen tietyssä menettelyssä tai tilanteessa. Maahantuonnin arvonlisäverotettava tapahtumaa ei voi tapahtua tullimenettelyn katkeamisesta huolimatta, jos tavarahan sovelletaan edelleen jotain arvonlisäverodirektiivin artiklan 71.1(1) tarkoitettua menettelyä tai tilannetta.³⁸³ Tilanne voi olla esimerkiksi tämä, jos tullimenettelyihin liittyviä säännöksiä on laiminlyöty tullivelan aiheuttavalla tavalla siten, että tavarat ovat kuitenkin fyysisesti olleet vapaa-alueella. Tullivalvonnan katkeamisesta huolimatta tavarat eivät ole voineet vapaa-alueella ollessaan tulla taloudellisen vaihdannan kohteeksi. Maahantuontia ei voida tällöin katsoa tapahtuneen myöskään arvonlisäverodirektiivin artiklan 71.1(2) mukaisesti, koska vapaa-alueen ei voida katsoa kuuluvan unionin veroalueeseen arvonlisäverodirektiiviin alueelliset soveltamissäännökset huomioiden.³⁸⁴ Maahantuontia yhteisön veroalueelle ei siten ole tapahtunut.

Ei ole voinut tulla taloudellisen vaihdannan kohteeksi tai tullut taloudellisen vaihdannan kohteeksi toisessa jäsenvaltiossa. Arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on verottaa unionin veroalueella tapahtuvien tavaroiden ja palveluiden *kulutusta*. Unionin tuomioistuin onkin tästä syystä todennut, että *vakiintuneen oikeuskäytännön mukaisesti arvonlisävero on luonteeltaan kulutusvero ja sitä sovelletaan tavaroihin ja palveluihin, jotka tulevat taloudelliseen vaihdantaan unionissa ja voivat olla kulutuksen kohteena.*³⁸⁵ Tästä syystä unionin tuomioistuin onkin yhä lisääntyvissä määrin arvioinut tavaroiden taloudelliseen vaihdantaan päätyminen mahdollisuutta tavaroiden maahantuonnin arvonlisäveroa koskevien asioiden yhteydessä.

³⁸² Maahantuonnin yleissäännös arvonlisäverodirektiivi 30 artikla ja AVL 86§. Tilanteista ja menettelyiden vaikutuksista arvonlisäverodirektiivi 71 artikla ja AVL 86a§.

³⁸³ Kohdassa todetaan nimenomaisesti, että *sovelletaan*, siinä ei viitata soveltamisedellytyksiin. EUT kiinnitti tähän huomiota asian C-571/15, *Wallenborn* kohdissa 43-45 ja 51-62. KHO sovelsi EUT:n linjausta ratkaisussaan 18.12.2017 t. 6582.

³⁸⁴ Ks. aiheeseen liittyen erityisesti asia C-571/15, *Wallenborn* kohdat 45 ja 53.

³⁸⁵ C-154/16, *Latvijas* kohta 69.

Näyttää siltä, että tullivelan synnyttäneet tullilainsäädännön vastaiset toimet synnyttävät oletettaman siitä, että tavarat ovat niiden seurauksena voineet päätyä taloudellisen vaihdannan kohteeksi maahantuonnin arvonlisäveron synnyttävällä tavalla.³⁸⁶ Tämä oletama näyttää syntyneen, vaikka tavarat olisivat vapaa-alueella, kun tullivelan aiheuttamat tullilainsäädännön toimet ilmenevät.³⁸⁷ Tämä oletama on mahdollista kumota osoittamalla tavaroiden poistuneen unionin veroalueelta tulematta siellä taloudellisen kulutuksen kohteeksi.³⁸⁸ Samantapaisesti mikäli on osoitettavissa, että tavara on tullut taloudellisen vaihdannan kohteeksi toisessa jäsenvaltiossa kuin siinä, missä tullit aiheuttava tapahtuma on toteutunut, tapahtuvat arvonlisäveron ja tullit aiheuttavat tapahtuma toisistaan erillään.³⁸⁹

Mikäli tavarat eivät ole voineet tulla kulutuksen kohteeksi unionin veroalueella, ei ole arvonlisäverojärjestelmän periaatteiden mukaista kohdistaa niihin veroa. Tarkoitus kun on verottaa vain unionin veroalueella tapahtuvaa kulutusta. Maahantuonnin arvonlisäveron verotettavan tapahtuman ja verosaatavan syntymisen edellytykseksi näyttää siten muodostuneen se, että tavara on tullut tai vähintään voinut tulla taloudellisen vaihdannan kohteeksi unionin arvonlisäveroalueella.

Vastaus päätutkimuskysymykseen. Tiiviinä vastauksena päätutkimuskysymykseeni voidaan siten todeta, että tullikoodeksin 77 ja 79 artiklan mukaisen tullit aiheuttavan tapahtuman ja sen perusteella syntyvän tullivelan ja arvonlisäverodirektiivin 70 ja 71 artiklan tarkoittaman maahantuonnin arvonlisäverotettavan tapahtuman ja verovelan syntymisen välillä vallitsee lainsäädännön ja soveltamiskäytännön perusteella lähtökohtainen yhteys. Tullivelan syntyminen ei kuitenkaan johda automaattisesti maahantuonnin arvonlisäverovelan syntymiseen ainakaan sellaisissa tapauksessa, joissa tullivelka on aiheutunut tullilainsäädännön vastaisen menettelyn takia. Verotettavat tapahtumat ovat yhteydestään huolimatta itsenäisiä, oman lainsäädäntönsä ja sen taustavaikuttumien tuotteita, jotka voivat tapahtua eri aikaan eri paikoissa.

6.2. Taloudelliseen vaihdantaan päätymisen sisältö

³⁸⁶ Ks. asia C- 517/15, *Wallenborn* kohta 55: ”tässä yhteydessä on periaatteessa oletettava, että tuontitullien alaiset tavarat, jotka on siirretty pois tullivalvonnasta vapaa-alueella ja jotka eivät enää ole kyseisellä alueella, ovat tulleet taloudelliseen vaihdantaan unionissa.

³⁸⁷ Olettama näyttää siis olevan, että tavarat ovat päätyneet pois vapaa-alueelta näiden toimien seurauksena, ja siten taloudellisen vaihdannan kohteeksi. Osoittamalla tavaroiden pysymisen vapaa-alueella ja sieltä suoraan pois tapahtuneen kuljetuksen yhteisöstä on mahdollista osoittaa, että tavaroita ei ole voinut tulla taloudellisen vaihdannan kohteeksi.

³⁸⁸ Ks. esim. asia C-571/15 *Wallenborn* kohdat 54-56 ja yhdistetyt asiat C-226/14 ja C-228/14, *Eurogate Distribution ja DHL* kohta 69.

³⁸⁹ Ks. asia C-26/18, *Federal Express* kohta 53 ja 54.

Taloudelliseen vaihdantaan päätyminen käsite ei ole vielä unionin oikeuskäytännön perusteella tullut tyhjentävästi määriteltyä. Selvää on se, että taloudellisen vaihdannan kohteeksi eivät voi päätyä tavarat, jotka ovat lopullisesti tuhoutuneet. Näitä ei voida katsoa tuoduksi unioniin arvonlisäverotettavan tapahtuman synnyttävällä tavalla.³⁹⁰

Taloudelliseen vaihdantaan päätyminen määritelmään liittyy epätietoisuus siitä, onko tavaran pitänyt päätyä taloudellisen vaihdannan kohteeksi vai riittääkö pelkkä vaara siitä. Oikeuskäytännössä niissä asioissa, joissa taloudelliseen vaihdantaan päätyminen käsitettä on nimenomaisesti sovellettu, on ollut olosuhteiden perusteella selvää, että ei ole ollut olemassa edes vaaraa siitä, että tavarat olisivat voineet päätyä taloudellisen vaihdannan kohteeksi unionin alueella.³⁹¹ Toisaalta unionin oikeuskäytännössä on myös viitteitä siitä, että pelkkä vaara taloudelliseen vaihdantaan päätymisestä voi aiheuttaa arvonlisäveron verotettavan tapahtuman.³⁹²

Voidaan kuitenkin pohtia, että sopiiko *pelkkä vaara* taloudelliseen vaihdantaan päätymisestä verotettavan tapahtuman perustaksi unionin arvonlisäverojärjestelmän tarkoitus huomioiden. Tarkoituksena kun on verottaa nimenomaan kulutusta, ei vaaraa siitä, että jotain on mahdollisesti kulutettu tai kulutetaan. Tämän lisäksi tarkoitus on verottaa nimenomaan unionin arvonlisäveroalueella tapahtuvaa kulutusta. Samalla on kuitenkin tunnustettava se, että mikäli vaara taloudelliseen vaihdantaan päätymisestä suljetaan taloudelliseen vaihdantaan päätyminen määritelmän ulkopuolelle arvonlisäverotettavan tapahtuman edellytyksenä, se voi rohkaista epäasianmukaisiin yrityksiin välttää arvonlisäveroä.

6.3. Velallisetelma

Yhteyden vaikutukset. Tullivelallinen ja maahantuonnin arvonlisäverovelallinen määräytyvät omien lainsäädäntöjensä pohjalta, jotka ovat kuitenkin myös velallisen määrittelemisen osalta jossain määrin yhteydessä toisiinsa. Tullilainsäädännössä unionin lainsäätäjät on luonut hyvin laajan yhteisvastuun velvoitteita.³⁹³ Vastuupiiri on ulotettu poikkeuksellisen laajaksi erityisesti tullilainsäädännön

³⁹⁰ Asia C-154/16, *Latvijas* kohta 70.

³⁹¹ Asia C-571/15 *Wallenborn*, asia C-26/18 *Federal Express*, yhdistetty asia C-226/14 ja C-228/14 *Eurogate Distribution ja DHL*.

³⁹² Asia C-230/08, *Dansk Transport og Logistik* kohta 52.

³⁹³ TK artikloista 77.3, 79.3 ja 79.4 ilmenevät tullivelkaperusteet. EUT on myös asiassa C-154/16, *Latvijas* kohdassa 88 todennut, että yhteisvastuuta koskeva järjestelmä on tullivelan perimistoimien tehokkuuden lisäämiseksi ja unionin omien varojen suojelemiseksi jäsenvaltioiden käyttöön annettu täydentävä oikeudellinen väline.

vastaisten toimien perusteella syntyvän tullivelan osalta.³⁹⁴ Osa näistä vastuuperusteista on kuitenkin subjektiivisia, eli henkilö oli tiennyt tai tämän olisi pitänyt tietää moitittavasta menettelystä.

Tullilainsäädännölle tyypillinen ajattelu yhteisvastuusta on vaikuttanut myös maahantuonnin arvonlisäveron velallisiin määrittelyyn. Mahdollisuutta yhteisvastuuseen voidaan pitää poikkeuksellisenä vero-oikeudellisessa kontekstissa, jossa sitä on erityisesti legaliteettiperiaatteesta johtuen pyritty välttämään.³⁹⁵ Arvonlisäverodirektiivi mahdollistaa kuitenkin tullikoodeksi laajemman liikkumavaran velallisen määrittelyssä, eli laaja velallispiiri ei ole välttämätöntä.³⁹⁶ Suomessa on päätetty käyttää tämä mahdollisuus, jonka seurauksena maahantuonnin arvonlisäveron henkilöllinen kohdistuminen on eriytynyt aiempaa enemmän tullivelasta.

Säännönmukainen velallinen. Tullilainsäädännön mukaisesti toimiessa tullivelasta vastaa ilmoittaja. Välillisen edustuksen tilanteessa syntyvästä tullivelasta vastaa välillisenä edustajana toimivan ilmoittajan lisäksi tämän päämies, eli kysymys on yhteisvastuusta.³⁹⁷ Näiden lisäksi vastuuseen voi joutua myös henkilö, joka on toimittanut ilmoituksen antamiseksi tarvittut tiedot ja joka on tiennyt tai jonka olisi kohtuudella pitänyt tietää näiden tietojen olleen virheellisiä ja virheellisten tietojen takia tuontitullia tai osaa siitä ei saada kannetuksi.³⁹⁸ Maahantuonnin arvonlisäverovastuu on säännönmukaisessa tilanteessa tullivelasta poiketen päätetty Suomessa kohdistaa vain ilmoittajaan. Välillisen edustuksen tilanteessa vastuu maahantuonnin arvonlisäverosta kohdistuu vain ilmoittajan päämieheen.³⁹⁹

Tullilainsäädännön mukaisesti toimiessa välillinen edustaja on siten nykyään vastuussa tullivelasta, mutta ei pääsääntöisesti arvonlisäverovelasta.⁴⁰⁰ Tämä on tilanne kuitenkin vaan Suomessa tapahtuvien maahantuonnin arvonlisäverotettavien tapahtumien osalta. Osassa EU-jäsenvaltioista vastuu

³⁹⁴ Vrt. TK artiklojen 79.3 ja 79.4 vastuuperusteita säännönmukaisiin velallisiin, jotka määritellään artiklassa 77.3.

³⁹⁵ Yhteisvastuullisuuden poikkeuksellisuus veroasioissa on tunnustettu mm. HE 45/2017 vp. s. 37.

³⁹⁶ Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan mukaan jäsenvaltioilla on vapaasti mahdollisuus nimetä maahantuonnista kannettavan veron maksuvelvollinen (43) ja jäsenvaltioiden on vapaasti voitava antaa säännöksiä, joiden mukaan muu henkilö kuin veronmaksuvelvollinen on yhteisvastuullisesti vastuussa veron maksamisesta (44). Ks. myös velallispiireihin liittyen myös asia C-414/02, *Spedition Ulustrans*.

³⁹⁷ TK artikla 77.3(1).

³⁹⁸ TK 77.3(2) artikla.

³⁹⁹ AVL 86b.1 §.

⁴⁰⁰ Poikkeuksellisesti välillinen edustaja voisi olla vastuussa arvonlisäverosta myös tullilainsäädännön mukaisesti toimiessaan tilanteessa, jossa toimivalta kuuluu Tullille myös tämän säännönmukaisen verotuksen osalta (AVL 86b.4 § ja AVL 160§).

myös säännönmukaisen maahantuonnin arvonlisäverovelan osalta on voitu ulottaa arvonlisäverodirektiivin mahdollistamalla tavalla myös välilliseen edustajaan.⁴⁰¹

Velallinen säännöstenvastaisen toiminnan yhteydessä. Tullilainsäädännön vastaisten toimien johdosta syntyvän tullivelan ja arvonlisävelan vastuupiirit vastaavat toisiaan sen sijaan lähes identtisesti. Arvonlisäverolain 86b.1 §:n ja 86b.3 §:n viittauksilla tullikoodeksiin velalliseksi on mahdollista määrittää kaikki ne tahot, jotka voivat olla vastuussa myös tullivelasta. Yhteisvastuun soveltaminen on siten mahdollista sekä tullin että maahantuonnin arvonlisäveron osalta.⁴⁰² Molemmista veloista voi joutua vastuuseen hyvin laaja henkilöpiiri, joka käsittää ilmoittajan ja tämän mahdollisen päämiehen lisäksi myös muun muassa tavaran hankkineen henkilön tai tietoja tullimenettelyyn liittyen toimittaneen henkilön.

Kuitenkin kaikkien muiden henkilöiden osalta paitsi sen henkilön, jonka oli täytettävä velvollisuudet, sovelletaan vastuun subjektiivisia edellytyksiä, toisin sanoen näiden on pitänyt tietää tai olisi pitänyt tietää tullilainsäädäntöä rikottavan. Tämä pätee vastuuseen sekä tulli- että arvonlisäveron osalta.⁴⁰³ Se, että sovelletaanko subjektiivisen vastuun edellytyksiä välillisen edustajan vastuun osalta, on jossain määrin epäselvää. AVL 86b.1 §:n toteamuksen perusteella vaikuttaa kuitenkin siltä, että välillisen edustajan vastuun osalta ei sovelleta subjektiivisia edellytyksiä silloin, kun kysymys on tullilainsäädännön vastaisesta menettelystä.⁴⁰⁴

Pohdintaa vastuun kohdentumisesta. Vastuu tulleista ja arvonlisäveroista määrittää sen, minkä tahon kustannukseksi ne lopulta jäävät. Niiden oikea kohdistuminen luo myös oikeudenmukaisuuden tunnetta, joka osaltaan vahvistaa verotuksen legitimiyyttä.

Tullien tulisi kohdistua siihen tahoon, joka saa maahantuoduista tavaroista taloudellisen hyödyn. Tällä ei ole kuitenkaan oikeutta tullien vähentämiseen, vaan ne voidaan katsoa osaksi tavaroiden hankintakustannusta. Tullien kohdistuessa niistä taloudellisesti hyötyvään tahoon on tällä kuitenkin

⁴⁰¹ Näin esimerkiksi Isossa-Britanniassa, ks. GOV.UK Guidance: Customs debt liability. <https://www.gov.uk/guidance/customs-debt-liability>, luettu 2.4.2020.

⁴⁰² AVL 86b.3§:ssä puhutaan nimenomaisesti yhteisvastuusta, eli velasta vastaa aina kuitenkin AVL 86b.1 §:n mukainen taho ja tämän lisäksi mahdollisesti muu henkilö AVL 86b.3 §:n perusteella. Kysymys on tässä tilanteessa myös aina Tullin toimivaltaan kuuluvasta maahantuonnin arvonlisäverotuksen tilanteesta.

⁴⁰³ TK artikkelit 77.3, 78.3, 79.3 b- ja c-alakohdat sekä 79.4(2).

⁴⁰⁴ Pykälässä todetaan, että tullikoodeksin 79 artiklan 1 kohdan a- tai c-alakohdassa tarkoitetuissa tapauksissa verovelvollinen on 3 kohdan a-alakohdassa tai 4 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettu henkilö. Tullikoodeksin mukaan tilanteessa velallinen on henkilö, jonka oli täytettävä kyseiset velvollisuudet (TK 79.3(a)) tai henkilö, jonka oli täytettävä edellytykset koskien tavaroiden asettamista johonkin tullimenettelyyn tai tulli-ilmoitukseen liittyen. Välillisen edustuksen tilanteessa välillisen edustajan on täytettävä nämä edellytykset ilmoittajan roolissa.

mahdollisuus nostaa tuotteiden hintaa tulleja vastaavalla määrällä myydessään niitä mahdollisesti edelleen. Tästä syystä vastuun kohdentaminen *ensisijaisesti* välilliseen edustajaan on mielestäni kriitikille altis. Välillisellä edustajalla ei ole tavaroiden hallinnasta huolimatta niiden omistajuutta, jolloin tämä ei voida myydä niitä itse edelleen ja hyötyä niistä siten. Tätä linjausta voidaan kuitenkin puolustaa toteamalla sen kannustavan asianmukaiseen tullitoimintaan ja vähentävän riskiä tullien keräämättä jäämiseen.⁴⁰⁵

Maahantuonnin arvonlisäveron kohdentuminen tavaroista taloudellisesti hyötyvään tahoon on vielä tullia kriittisempää. Maahantuonnin arvonlisävero on maahantuojalle vähennyskelpoinen erä, mikäli maahantuodut tavarat, joista vero on maksettu, liittyvät maahantuojan arvonlisäverolliseen liiketoimintaan.⁴⁰⁶ Arvonlisäveron ei siten ole tarkoitus jäädä liiketoimintaa harjoittavan tahon kustannukseksi, vaan se on suoraan vähennyskelpoinen. Mikäli esimerkiksi välillinen edustaja joutuu vastuuseen päämiehensä tavaroista aiheutuvasta arvonlisäverosta, vero ei ole välilliselle edustajalle lähtökohtaisesti vähennyskelpoinen.⁴⁰⁷ Tämä aiheuttaa välilliselle edustajalle ylimääräisen kustannuksen. Lopulta myös kuluttajat voivat kärsiä, koska ilman vähennysoikeutta arvonlisävero voi aiheuttaa piilevää veroa nostaa kuluttajatuotteiden hintoja.

Suomen päätöstä kohdistaa vastuu maahantuonnin arvonlisäverosta pääsääntöisesti päämieheen eli tavaroiden omistajaan myös välillisen edustuksen tilanteessa voidaan pitää hyvänä. Se pienentää ainakin lähtökohtaisesti välillisille edustajille aiheutuvaa riskiä heistä riippumattomasta arvonlisäverovelasta ja edesauttaa koko arvonlisäverojärjestelmän toimivuutta vähennysoikeuden tehokkaan toteutumisen kautta.⁴⁰⁸ Kuitenkin tullilainsäädännön vastaisten toimien tilanteessa välillinen edustaja vastaa edelleen arvonlisäverosta yhdessä päämiehensä kanssa. Taustalla ovat varmasti sinänsä oikeat pyrkimykset siitä, että arvonlisäveron maksaminen edes jonkin tahon toimesta pyritään varmistamaan näissä tilanteissa. Vastuulla haluttaneen myös kannustaa välillisiä edustajia erityiseen huolellisuuteen arvonlisäveroon liittyvien veloitteiden noudattamisen osalta ja estää päämiestä kiertämästä arvonlisäverovelvoitteita edustuksen kautta. Maahantuonnin arvonlisävero uhkaa kuitenkin tässä saada tässä

⁴⁰⁵ Tulli. Välillinen edustaja. <https://tulli.fi/yritysassiakkaat/vakuudet/valillinen-edustaja>, luettu 22.3.2020. Suomen Tullin linjauksen taustalla vastuun kohdentumisesta ensisijaisesti välilliseen edustajaan voidaan katsoa olevan pyrkimys tullien keräämiseen tilanteessa kuin tilanteessa. Maksuhäiriötilanteissa Tullin on helpompi kohdistaa perintätoimet maahan rekisteröityneeseen välilliseen edustajaan kuin mahdollisesti jopa unionin ulkopuolelle sijoittautuneeseen päämieheen. Tässä tilanteessa päämiehen toimimattomuuden seuraamukset lankeavat välillisen edustajan kustannukseksi.

⁴⁰⁶ AVL 102 § 2 kohta.

⁴⁰⁷ Ks. esim. KHO:n 11.1.2018 t.101.

⁴⁰⁸ ”Heistä riippumattomuudella” viitataan siihen, että mikäli päämies jostain syystä jättäisi suorittamatta arvonlisäveron välillinen edustaja ei voisi joutua siitä vastuuseen, mikäli muuten olisi menetelty tullilainsäädännön mukaisesti.

tilanteessa rangaistuksenomaisia piirteitä, kun vastuu siitä voi kohdistua välilliseen edustajaan ainoastaan lainsäädännön vastaisen menettelyn johdosta.

6.4. Selvitysvelvollisuudesta, näyttökynnyksestä ja todistustaakasta

Suhteellisuusperiaatteen vaatimukset. Suhteellisuusperiaate ohjaa vahvasti hallintoprosessia. Se liittyy sekä niihin toimiin, joita asianosaiselta voitiin käsittelyn alaisessa tilanteessa kohtuudella edellyttää että asiassa esitettävään selvitykseen. Vaadittava selvityksen pitää olla oikeassa suhteessa asian laatuun, laajuuteen ja merkitykseen nähden.

Suhteellisuusperiaatteella on kuitenkin laajemminkin koko hallintoprosessia ohjaava merkitys. EUT on todennut tulleihin ja maahantuonnin arvonlisäveroon liittyvässä tapauksessa C-271/06, *Netto Supermarket*, että suhteellisuusperiaatteen mukaisesti jäsenvaltioiden on turvauduttava sellaisiin keinoihin, jotka samalla, kun niiden avulla voidaan tehokkaasti saavuttaa kansallisella lainsäädännöllä tavoiteltuja päämääriä, kuitenkin haittaavat mahdollisimman vähän kyseisellä lainsäädännöllä tavoiteltujen päämäärien saavuttamista ja siinä asetettujen periaatteiden noudattamista. Näin ollen vaikka olisi oikeutettua, että jäsenvaltioiden toimenpiteillä pyritään mahdollisimman tehokkaasti turvaamaan veronsaajien oikeudet, ne eivät kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin tämän päämäärän saavuttamiseksi on tarpeen.⁴⁰⁹

Selvitysvelvollisuus ja todistustaakka lainvastaisesta menettelystä. Selvitysvelvollisuuteen, todistustaakkaan ja näyttökynnykseen liittyvät kysymykset nousevat esiin niissä tilanteissa, joissa jonkun väitetään menetelleen väärin suhteessa lainsäädäntöön. Hallintoasiassa valituksen perusteena on sen lainvastaisuus.⁴¹⁰ Tällöin valittaja esittää selvitystä siitä, millä perusteilla tehty päätös on lainvastainen ja toinen osapuoli esittää vastaselvitystä siitä, miksi hänen mielestään tehty päätös oli lainmukainen. Vero- ja tulliasioissa vallitsee hallintoasioille epätyypillisen vahva kaksiasianosaissuhde, eli sekä asianosainen että veronsaajien oikeudenvallontayksikkö tai tulliasiamies ajavat hallintoprosessissa omia intressejään. Jälkimmäisiä tahoja rajoittavat kuitenkin HL 6§:n vaatimukset objektiivisuudesta, tasapuolisuudesta ja puolueettomuudesta ja vielä asianosaistakin tiukemmat velvollisuudet pysyä totuudenmukaisessa tiedossa.

⁴⁰⁹ Asian kohdat 19 ja 20.

⁴¹⁰ OHL 13.1§.

Valitusperusteena voi esimerkiksi olla, että tavaroita ei ole maahantuotu tullit tai arvonlisäverot aiheuttavalla tavalla. Tällöin valittaja eli asianosainen esittää selvitystä asiasta. Tämä toteutetaan usein asiakirjatodistelulla, esimerkiksi osoittamalla, että tulliviranomainen on tulkinnut asiakirjoja tai numeroita väärin. Tulliasiamies esittää asiassa puolestaan vastaselvitystä pyrkien osoittamaan tehdyn päätöksen lainmukaisen esimerkiksi vedoten tehtyihin tullitarkastuksiin tai osoittamalla ristiriitaisuuksia asiakirjojen välillä.

Yleisesti ottaen viranomaisella tai tämän sijasta toimivalla taholla on sekä selvitysvelvollisuus että todistustaakka niistä seikoista, jotka perustuvat verovaateen. Asianosaisella on puolestaan selvitysvelvollisuus ja todistustaakka verovaateen eliminoivista tai sitä pienentävistä seikoista.⁴¹¹ Lainvastaisen menettelyn tilanteessa erityinen selvitysvelvollisuus ja todistustaakka kohdistuu kuitenkin siihen tahoon, joka väittää toisen menetelleen vastoin lain määräyksiä. Lähtökohtaisesti viranomaisen tai tämän sijasta toimivan tahon on pystyttävä osoittamaan asianosaisen menetelleen lainvastaisesti. Mikäli tämä ei onnistu siinä, kantaa tämä negatiiviset seuraamukset siitä.⁴¹²

Kääntynyt todistustaakka. Poikkeuksellisen vaikeita ovat tilanteet, joissa tullilainsäädännön vastainen toimi ja sen seurauksena syntynyt tullivelka tunnustetaan tai on osoitettu todeksi, mutta arvonlisäverotettavan tapahtuman syntyminen samassa yhteydessä kiistetään. Tällöin oletama näyttää olevan se, että tullilainsäädännön vastaisen toimen perusteella tavara on voinut päätyä taloudellisen vaihdannan kohteeksi arvonlisäverovelan synnyttävällä tavalla. Tässä tilanteessa todistustaakka näyttää oikeuskäytännön perusteella kääntyvän päinvastaiseksi edellä käsitellyyn lähtökohtaan verrattuna.⁴¹³

Asianosaisen tehtävänä on tällöin osoittaa selvityksellään, että tavarat eivät ole tullilainsäädännön rikkomisesta huolimatta voineet päätyä arvonlisäverotettavan tapahtuman aiheuttavalla tavalla taloudellisen vaihdannan kohteeksi unionin veroalueella. Viranomaisen tai tämän edustaja esittää vastaselvitystä. Esitettävä selvitys koostuu myös näissä tapauksissa hallintoprosessille tyypilliseen tapaan asiakirjatodistelusta. Esimerkiksi KHO:n ratkaisemassa asiassa *CHS Logistics* tavarankirjanpidosta poistetun painomäärän ja passitusilmoituksen painomäärän välillä oli ero, johon tulliasiamies vetosi selvityksessään ja joka hänen päätelmänsä mukaan oli mahdollistanut tavaroiden päätyminen kulu- tukseen unionin veroalueella. Yhtiö esitti selvitystä siitä, että kirjausvirheistä johtuvista

⁴¹¹ Ryynänen 2001, s. 270-271.

⁴¹² Toisin sanoen kukaan ei voi joutua kantamaan todistustaakkaa omasta syyttömydestään.

⁴¹³ Ks. asiat C-571/15, *Wallenborn* kohta 55 ja C-26/18, *Federal Express* kohta 44.

eroavaisuuksista huolimatta tavaroita ei ollut voinut päätyä kulutukseen, koska lasti oli sinetöity vapaa-alueella ja kuljetettu sieltä suoraan Venäjälle.⁴¹⁴

Todistustaakka näyttää näissä tapauksissa kohdistuvan asianosaiseen. Asianosaiseen kohdistuvat siten negatiiviset seuraamukset siitä, mikäli se ei onnistu selvityksellään vakuuttamaan tuomioistuinta siitä, että arvonlisäverotettavaa tapahtumaa ei ole voinut tosiseikkojen valossa tapahtua. Tilanne ei suoraan rinnastu siihen, että asianosaisen olisi osoitettava, ettei hän ole menetellyt lainsäädännön vastaisesti.⁴¹⁵ Se on kuitenkin melko lähellä sitä ja siten kritiikille altis, jos tullit aiheuttava ja maahantuonnin arvonlisäveron aiheuttava tapahtuma nähdään toisistaan erillisinä tapahtumina.

Näyttökynnys. Näyttökynnyksen korkeudesta voidaan esittää vain arvioita, koska siihen ei otettu aihealueeseen liittyvissä oikeustapauksissa kantaa. Oikeuskirjallisuudessa on kuitenkin yleisesti katsottu, että ratkaisun perustaksi laitettavan näytön on oltava täyden näytön tasoista kuitenkin siten, että sen sisältö vaihtelee juttutyypeistä riippuen.⁴¹⁶

Kilpailuoikeutta koskevassa asiassa KHO 2009:83 kuitenkin todettiin, ettei kilpailuasiassa esitetyle näytölle voida asettaa samoja vaatimuksia kuin rikosasiassa esitetyle näytölle. Suurien yksittäisten todisteiden sijasta näyttökynnys voidaan myös ylittää esittämällä laajaa ja yhdenmukaista näyttöä pienemmistä seikoista. Näiden seikkojen pohjalta voidaan päätellä mitä asiassa on pidettävä totena. Kilpailuoikeudellisten asioiden voidaan katsoa rinnastuvan tietyllä tapaa myös vero-oikeudellisiin asioihin niiden taloudellisen merkittävyyden osalta, ja näitä oikeusohjeita voitaneet soveltaa myös niissä esitetyn selvityksen arviointiin.

Mielestäni vero-oikeudellisissa asioissa näyttökynnys on kuitenkin syytä asettaa hyvin lähelle rikosasioiden näyttökynnystä erityisesti niiden asioiden osalta, jossa sovelletaan subjektiivisen vastuun edellytyksiä tulli- ja/tai arvonlisäverovelan osalta. Kuten Ryynänen on todennut, se, että veropäätökset olisivat vain otaksuttavasti oikeita ei ole sopusoinnussa verotuksen materiaallisen oikeellisuusvaatimuksen kanssa.⁴¹⁷

⁴¹⁴ Tapauksessa KHO piti yhtiön selvitystä riittävänä osoituksena siitä, että tavarat eivät olleet voineet päätyä kulutukseen unionin veroalueella. EUT ratkaisukäytännön perusteella on tulkittavissa, että siirrettäessä tavaroita vapaa-alueelta suoraan unionin alueen ulkopuolelle on vapaa-alueen asianmukaisten valvontatoimien, kuljetuksien sinetöinnin, erilaisien tavarakirjanpitojen ja muun dokumentoinnin kautta mahdollista osoittaa, että tavarat on todellisuudessa kuljetettu unionin alueen ulkopuolelle, ks. asiat C-571/15, Wallenborn ja C-26/18, *Federal Express*.

⁴¹⁵ Sinänsä tämä nimittäin on voinut menetellä lainsäädännön vastaisesti, mutta ei tavalla, joka synnyttäisi arvonlisäverotettavan tapahtuman.

⁴¹⁶ Näyttökynnyksestä Ryynänen 2001 ja Tarkka 2018.

⁴¹⁷ Ryynänen 2001, s. 267.

Dokumentoinnin merkitys. Edellä käsitellyn perusteella voidaan todeta, että tullimenettelyjen ja ylipäättänsä tullien ja maahantuonnin arvonlisäveron kanssa tekemisissä olevien toimijoiden olisi ensiarvoisen tärkeää huolehtia asianmukaisesta dokumentoinnista koko ajan. Tullilainsäädäntö asettaa toimijoille jo huomattavia velvollisuuksia esimerkiksi varastokirjanpidon osalta. On kuitenkin myös nimenomaan näiden toimijoiden edun mukaista huolehtia, että seurantaan ja dokumentointiin liittyvät velvollisuudet täytetään asianmukaisella tavalla. Lainsäädännön noudattamisen ohella on jossain tilanteissa erittäin kriittistä myös pystyä selkeästi osoittamaan, että sitä todella on noudatettu. Apuna tässä voivat olla esimerkiksi asiakirjat tai järjestelmämerkinnät.

6.5. Lopuksi

Tutkielman kirjoitusprosessin aikana kävi hyvin selväksi, että tulleihin ja maahantuonnin arvonlisäveroon liittyvää sääntelyä on hyvin monitahoista ja paikoin jopa monimutkaista. Erityisesti tullimenettelyihin liittyvän sääntelyä tulkinta osoittautui haastavaksi jopa oikeustieteellisen koulutuksen pohjalta. Sääntelystä on havaittavissa tullikoodeksin johdanto-osassakin mainittu pyrkimys kansainvälisen kaupan eri tilanteiden huomioimiseen ja sen liiketoiminnan edellytyksien turvaamiseen kuitenkin unionin edut huomioiden.

Maahantuonnin arvonlisäveron ja tullien suhdetta ei vielä tämänkään tutkimuksen pohjalta voida pitää selvänä. Niiden lainsäädännöllinen yhteen kietoutuvuus on kuitenkin selkeä. Sen seurauksena maahantuonnin arvonlisävero on jossain määrin muodostanut oman kokonaisuutensa arvonlisäveron sisällä, jota esimerkiksi verotettavan tapahtuman ajankohta ja vastuu syntyneestä arvonlisäverosta alleviivaavat.

EUT:n oikeuskäytäntö on kuitenkin selkeyttänyt tullien ja maahantuonnin arvonlisäveron suhdetta. Niiden hyvin kaavamaisesta yhteydestä on siirrytty yhä enemmän kohti tulkintaa, joka huomioi paremmin tapauksessa merkitykselliset tosiasiat ja antaa painoarvoa arvonlisäveron luonteelle erityisesti kulutusverona. On kuitenkin toivottavaa, että tuomioistuimien ottaisi selkeämmin kantaa taloudelliseen vaihdantaan päättämisen käsitteen sisältöön. Tämä selkeyttäisi oikeustilaa erityisesti lainsoveltajien, mutta myös muiden toimijoiden kannalta.

Kansallisessa lainsäädännössä tehtyjä ratkaisuja maahantuonnin arvonlisäveroon ja tulliin liittyen voidaan pitää onnistuneina. Antamalla Verohallinnolle lähtökohtainen toimivalta myös

maahantuonnin arvonlisäveron osalta sitä on pyritty lähentämään ns. yleisen arvonlisäveron kanssa. Voidaan olettaa, että Verohallintoon on keskittynyt enemmän asiantuntemusta arvonlisäverotuksen suhteen kuin Tulliin, jonka lisäksi ratkaisukäytäntö pysyy luultavammin yhdenmukaisempana lähtökohtaisesti yhden viranomaisen tehdessä päätökset. Myös vastuupiirin rajoittamista maahantuonnin arvonlisäveron osalta voidaan pitää hyvänä kehityskulkuna erityisesti välillisten edustajien kannalta.

Kaiken kaikkiaan on toivottavaa, että kiinnostus maahantuonnin arvonlisäveroa sekä tulleja ja tullionioni kohtaan lisääntyisi laajemmin. On hämmentävää, kuinka vähän erityisesti tullilainsäädäntöön on kohdistettu oikeustieteellistä tutkimusta huomioiden sen merkitys sisämarkkinoiden toteutumisen kannalta. Uskon kuitenkin, että tilanteeseen on tulossa muutos. Esimerkiksi edessä häämöttävä Brexit on jo nyt nostanut esiin käytännön soveltamiskysymyksiä sekä tulli- että arvonlisäverolainsäädäntöön liittyen.