



Tavaroiden maahantuonnin arvon- lisäverotus ja tullisäännökset toi- mivaltamuutoksen jälkeen

Aapro, Jutta

2019 Laurea



Laurea-ammattikorkeakoulu

**Tavaroiden maahantuonnin arvonlisäverotus
ja tullisäännökset toimivaltamuutoksen jäl-
keen**

Jutta Aapro
Liiketalous
Opinnäytetyö
Kesäkuu, 2019

Jutta Aapro

Tavaroiden maahantuonnin arvonlisäverotus ja tullisäännökset toimivaltamuutoksen jälkeen

Vuosi 2019 Sivumäärä 81

Opinnäytetyön tavoitteena oli auttaa mitä vaan maahantuontiyritystä toimimaan muuttuneiden kansainvälisen kaupan säännösten mukaisesti. Opinnäytetyössä verrattiin tavaroiden maahantuonnin arvonlisäverotuksen sääntelyä Suomessa, kun se kuului Tullin alaisuuteen ja vuoden 2018 toimivaltamuutoksen jälkeen, kun se kuuluu enimmäkseen Verohallinnon alaisuuteen. Tutkimuksessa selvitettiin siis, milloin arvonlisäveroa täytyy maksaa tavaroiden maahantuonnista Suomeen ja miten tämä tapahtuu. Maahantuontia tarkasteltiin erityisesti yritysten näkökulmasta, sillä toimivaltamuutos vaikutti niihin kaikkein voimakkaimmin. Yritykset joutuvat hoitamaan maahantuonnin arvonlisäveron ilmoittamisen ja maksamisen nykyään itsenäisesti, ja varsinkin pienyrityksiltä tällaista osaamista ei välttämättä löydy. Tarkoituksena oli saada yritys hyötymään opinnäytetyöstä niin, että sillä on sellainen tietotaito aiheesta, että se pystyy välttämään suurempia virheitä toiminnassaan. Maahantuonnin verotukseen kuuluu arvonlisäveron lisäksi myös tullit, joka on opinnäytetyössä toinen tärkeä aihe.

Opinnäytetyössä tutkittiin pääasiassa Manner-Suomeen tapahtuvaa maahantuontia, sillä Ahvenanmaan sääntely poikkeaa siitä merkittävästi. Opinnäytetyössä keskityttiin nimenomaan tavaroiden eikä palveluiden maahantuontiin, sillä niiden kauppooja säädellään eri tavoilla. Opinnäytetyö suunniteltiin niin, että alkuun sijoitettiin maahantuonnin arvonlisäverotuksen ja tullaamisen eri vaiheet, jotta lukija ymmärtäisi kokonaiskuvan. Opinnäytetyö rakentui hiljalleen yhä seikkaperäisemmäksi sisältäen poikkeuksia ja lisäedellytyksiä. Loppuun kerättiin tietoa mahdollisista rikoksista, joihin voi syyllistyä, jos ei hoida maahantuonnin arvonlisäveron ilmoittamista ja maksamista sekä tullausta säännösten mukaisesti.

Teoriaosuudessa käsiteltiin maahantuontia kolmannesta maasta EU:n tullialueelle, arvonlisäverotusta ja verottomuutta, tullausta ja valmisteverotusta. Opinnäytetyön ulkopuolelle rajattiin palvelut, arvonlisäverotus kansallisesti muissa maissa, EU:n sisäkauppa, ketjukaupan tilanteet sekä tullihuutokauppa. Aihe on monimutkainen ja sisältää useita eri sääntelyjä, minkä vuoksi tärkeimpien säännösten, arvonlisäverolain ja tullikoodeksin kohtia selvennettiin ja tiivistettiin, jotta ne ymmärtäisi myös aiheeseen ja lakioppiin perehtymätön. Opinnäytetyössä hyödynnettiin sekä Tullin että Verohallinnon ohjeistuksia uudistuksista ja kehitettiin niitä yhtenäiseksi. Yritykselle kerrottiin erilaisia vaihtoehtoisia järjestelmiä verojen ilmoittamiseen ja maksamiseen, joita se voi käyttää toiminnassaan hyödyksi.

Tuloksena on järjestelmällisesti etenevä ohjeistus, josta yritys saa hyvän lähtökohdan hoitaa kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksen kysymyksiä itse. Muutos on pakottanut yritykset mukauttamaan omia toimintatapojaan. Aihe on kuitenkin vaikeaselkoinen, joten seurauksena todennäköisesti on lisääntyvät rikokset alalla, vaikkakin ne olisi tehty tahattomasti. Johtopäätöksenä voidaan todeta, että maahantuonnin verotus sisältää useita yksityiskohtia ja vaatii tarkkaavaisuutta, mutta yrittäjä voi suoriutua siitä itse kohtuullisella perehtymisellä. Aiheesta olisi syytä laatia tarkemmat ohjeet sellaisten tavaroiden maahantuonnin osalta, joista säännöksissä on poikkeavia kohtia.

Asiasanat: arvonlisävero, tuonti, tullit, valmistevero

Jutta Aapro

(Value Added Tax) VAT and customs regulations on importation after a change of jurisdiction

Year	2019	Pages	81
------	------	-------	----

The aim of the thesis was to help any importing company to operate according to the changed rules of international trade. The VAT regulation of the importation of goods in Finland was compared to when it belonged to the Customs and after the 2018 law reform when it is mostly under the Tax Administration. The subject of the study was to assess when to pay VAT when importing goods to Finland and how does this happen. The importation was examined in particular from the point of view of companies, because the change of the jurisdiction affected them the most. The companies have to report and pay their VAT on imports nowadays independently, and especially small companies might not have this kind of know-how. The purpose was to get a company to benefit from the thesis so that it has sufficient know-how on the topic and can avoid major mistakes in its operations. In addition to VAT, import taxation also includes customs duties, which is another important topic in the thesis.

The thesis mainly studied importation to mainland Finland, as the Åland regulation differs significantly from it. The thesis focused specifically on goods imported and not services, as their transactions are regulated in different ways. The thesis was built so that the different stages of VAT on importation and customs were at the beginning, so that the reader got the overall picture. From there the thesis gradually became more detailed including exceptions and additional conditions. At the end information was gathered on possible offences to which you may be guilty if you do not report and pay import VAT and customs clearance in accordance with the rules.

The theoretical part dealt with importing from a third country into the tax area in the European Union (EU), VAT and exemptions, customs clearance and excise taxes. From the thesis were excluded; services, VAT nationally in other countries, the EU's internal trade, the chain trade situations and the customs' auction. The subject is complex and contains a number of different regulations, which is why the parts from VAT law and the Customs Code were made clearer and summarized so that a person, who doesn't have previous know-how from the subject or from the legal industry, can understand it. The thesis took advantage of the guidelines of the Finnish Customs and Tax Administrations on reforms and connected them. The company was informed of various alternative systems for tax reporting and payment it can use in its operations.

The result is a systematic guidance from which the company gets a good start to manage itself with the issues of VAT in international trade. The change has forced companies to adjust their own policies. However, the subject is prolix, so the increase of crimes in this field is expected, even though they could be committed inadvertently. As a conclusion, the import taxation contains many details and requires carefulness, but the entrepreneur can manage to do it himself/herself with a reasonable amount of familiarization. More detailed guidance on the subjects should be provided relating to the importation of certain goods, which have exceptions in the regulations.

Keywords: VAT, value-added tax, import, customs, excise

Lyhenteet

AVL	Arvonlisäverolaki (1501/1993)
art.	Artikla
EU	Euroopan unioni
EY	Euroopan yhteisö
HAO	Hallinto-oikeus
HO	Hovioikeus
KKO	Korkein oikeus
KO	Käräjäoikeus
RL	Rikoslaki (39/1889)
TA	Tulliasetus - Yhteisön tullittomuusjärjestelmän luomisesta annetun neuvoston asetus (EY) N:o 1186/2009
TL	Tullilaki (304/2016)
UTK	Uudelleen laadittu tullikoodeksi - Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) N:o 952/2013
VVL	Valmisteverotuslaki (182/2010)
YK	Yhdistyneet kansakunnat

Sisällys

1	Johdanto	8
2	Maahantuonnista.....	9
3	Veroviranomaiset	12
3.1	Arvonlisäverotus ennen vuoden 2018 uudistusta	14
3.2	Asiantuntijahaastattelut muutoksesta	15
4	Maahantuonnin arvonlisäveron ja tulli-ilmoittamisen vaiheet	17
4.1	Tulli-ilmoitus.....	21
4.2	Muutoksenhaku	23
5	Verovelvollisuus.....	25
5.1	Veron suorittamisvelvollisuus	26
5.2	Vastuu laiminlyöntitilanteissa	28
6	Veron ilmoittaminen	29
6.1	Verokausi	29
6.2	Sähköinen ja paperinen veroilmoitus.....	31
6.3	Veroilmoituksen korjaus	32
6.4	Veroilmoituksen antamatta jättäminen.....	33
7	Veron maksaminen	34
7.1	Veron peruste.....	35
7.1.1	Kauppa-arvo.....	37
7.1.2	Toissijaiset tullausarvon määrittämistavat	40
7.2	Valmisteverot	41
7.3	Etuuskohtelu	42
7.4	Vakuus	44
8	Arvonlisäverot kirjanpidossa	46
8.1	Tullauksen asiakirjojen arkistointi	46
9	Tullimenettelyt	47
9.1	Väliaikainen maahantuonti	49
9.2	Sisäinen jalostus.....	50
9.3	Ulkoinen jalostus.....	52
9.4	Tietty käyttötarkoitus.....	53
9.5	Varastointimenettely.....	54
9.6	Ulkoinen ja sisäinen passitusmenettely	56
10	Verottomuus ja tullittomuus	57
10.1	Arvonlisäverolain mukainen verottomuus	58
10.2	Tullittomuus tullittomuusasetuksen perusteella	60
11	Tuonnin tilastointi.....	72

12	Oikeuskäytäntöä	73
12.1	Maahantuonnissa tehdyistä virheistä mahdollisesti seuraavat rikokset	74
12.2	Oikeusratkaisuja	75
13	Johtopäätökset ja yhteenveto	77

1 Johdanto

Opinnäytetyön tutkimusongelmana oli, mitä muutoksia vuoden 2018 toimivaltamuutos toi maahantuonnin arvonlisäverotuksen sääntelyyn ja miten se nykyään hoidetaan. Aiheeseen päädyin, kun tutkin Verohallinnon nettisivuja ja huomasin uutisen kyseisestä uudistuksesta. Etsin uudistuksesta lisää tietoa, mutta koska se oli vasta niin tuore, ei löytynyt vielä paljoa tietoa eri lähteistä. Lähteiden ja ohjeiden vähäisyys osoittivat tarpeen aiheen tutkimiselle. Tämän takia ajattelin opinnäytetyöllä kerätä uudistuksesta keskeisimmät ohjeet ja auttaa näin niitä tahoja, joihin muutos on vaikuttanut ymmärtämään tullaus- ja arvonlisäverotusprosessia ja helpottamaan uusien toimintatapojen omaksumista. Tähän liittyen kysyin näkökulmia muutoksesta ja sen ymmärtämisestä Verohallinnosta sekä tutulta yksityisyrittäjältä, joka hoitaa ulkoistettuna eri yritysten maahantuontien tullausta ja verotusta. Halusin tietää, kuinka suuri tarve opinnäytetyölle olisi. Kysyin lopuksi myös yksityisyrittäjältä opinnäytetyön selkeydestä ja tarpeellisuudesta. Sain lähteistä hyvää tietoa ja muun muassa kuulla tarpeen kaavion kehittämiseksi, josta näkee mistä saa lisää ohjeita eri vaiheissa. Verohallinnosta myös kerrottiin, että vielä tällä hetkellä asiakkaila on paljon epäselvyyttä verotuksen tekemisessä ja Verohallinto joutuu lähettämään paljon täydennyspyyntöjä. Halusin näin ollen opinnäytetyöllä tuoda varmuutta yritykselle, että se pystyisi hoitamaan verotuksen myös ilman ulkoistamista.

Lisäksi koska verotusta ei ole sisällytetty koulutukseen, ajattelin sen olevan sopiva aihe. Halusin oppia itse jotain uutta ja ajattelin tarttua tähän aiheeseen, jotta pystyisin tuoda sen ymmärrettäväksi myös muille aiheeseen vähän perehtyneille. Aiheen valinnassa kiinnitin huomiota myös sen ajankohtaisuuteen, koska maahantuonti on lisääntynyt kansainvälistymisen myötä. EU:ssa vapaa liikkuvuus takaa omalta osaltaan tavaroiden liikkumisen rajojen yli hyvinkin nopeasti. Maahantuonti tarkoittaa myös suurien rahasummien liikkumista, jonka takia verotuksella on suuret vaikutukset valtioiden talouteen. Aiheeseen liittyy paljon määräaikoja ja rah summia, joina olen käyttänyt vuonna 2019 tai tätä aiemmin, vahvistettuja tietoja, mikäli tiedot eivät ole muuttuneet.

Opinnäytetyöllä ei ollut toimeksiantajaa. Tutkimusmenetelmänä käytettiin oikeusdogmatiikka eli lainoppia, joka rakentuu voimassa olevien oikeuslähteiden varaan. Aihetta tarkasteltiin erityisesti lainsäädännön kautta sekä muutoksen osapuolten, Verohallinnon ja Tullin, ohjeistuksista. Lisäksi aihetta syvennettiin oikeuskäytännöllä eli oikeustapauksilla. Tärkeimmät oikeuslähteet olivat arvonlisäverolaki (1501/1993), rikoslaki (39/1889), tullikoodeksi - Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) N:o 952/2013 sekä tullilaki (304/2016). Lainopissa selvitetään, mikä on voimassa olevan oikeuden sisältö kysymyksessä olevassa ongelmassa ja miten pitäisi toimia sen mukaan. Menetelmässä tutkitaan ja tulkitaan oikeusjärjestykseen kuuluvia sääntöjä. Lisäksi siinä systematisoidaan eli jäsennetään voimassa olevaa oikeutta eli

pyritään siis luomaan ja kehittämään oikeudellista käsitejärjestelmää tavoitteena auttaa löytämään oikeat säännökset ja hahmottamaan kokonaiskuva, mikä opinnäytetyössäkin on nimenomaan tavoitteena. Lisäksi opinnäytetyössä käytettiin joiltakin osin myös kokemusperäistä menetelmää, oikeussosiologiaa, jolla tutkitaan oikeuselämän ja oikeudellisten toimijoiden toiminnan säännönmukaisuutta tukeutuen yhteiskunnallisiin rakenteisiin.¹ Oikeussosiologia tuli opinnäytetyössä esille silloin, kun kysyin Verohallinnon työntekijöiltä käytännön kokemuksia muutoksen vaikutuksista. Haastattelumenetelmänä käytin asiantuntijahaastattelua, jossa asiantuntijoita haastatellaan heillä olevan tiedon vuoksi. Asiantuntijahaastattelu oli opinnäytetyössä eksploratiivista eli kartoittavaa haastattelua, jota käytetään vähän tutkituun aiheeseen, kun halutaan tutustua siihen nopeasti.² Toteutin haastattelut vapaamuotoisesti sähköpostin ja puhelinsoittojen välityksellä, enkä julkaissut haastateltavien nimiä, joten en tarvinnut haastatteluille tutkimuslupaa.

Aihe on rajattu koskemaan nimenomaan tavaroiden maahantuontia ja ulkopuolelle on täysin jätetty esimerkiksi palvelut, koska niitä ei säännellä samalla tavalla yhtä tarkasti. Lisäksi aiheen ulkopuolelle rajattiin arvonnlisäverotus kansallisesti eri maissa, EU:n sisäkauppa suuremmilta osin, ketjukauppa sekä tullihuutokauppa. Aihe rajautui myös enimmäkseen Manner-Suomeen, vaikkakin Ahvenanmaan säännöksistä kerrottiin esimerkkejä. Opinnäytetyö tarkasteli maahantuontia erityisesti yritysten näkökulmasta, sillä heidän maahantuontinsa on suurempaa verrattuna yksityishenkilöihin. Opinnäytetyöstä on näin ollen hyötyä yrityksille ja varsinkin aloittaville pienille yrityksille, joilla ei ole vielä perehtyneisyyttä aiheeseen. Opinnäytetyön tuloksena koottu ohjeistus koskee pääosin sellaisia yrityksiä, jotka ovat rekisteröityneet arvonnlisäverovelvollisten rekisteriin.

2 Maahantuonnista

Kun Suomi liittyi EU:hun, tuli maahantuonnin arvonnlisäverotuksen säännöksiin ensimmäisen kerran merkittäviä muutoksia. Maahantuonti jakautui kahdeksi osaksi. Tavaroiden maahantuonnin käsitettä käytetään silloin, kun kyse on kolmansista maista eli EU:n veroalueen ulkopuolelta tulevasta tavarasta. Yhteisöhanhinnan käsitteestä puolestaan on kyse silloin, kun EU:n jäsenmaat käyvät kauppaa keskenään eli sisämarkkinoilla.³ Edellä mainituista rajautuvat

¹ Husa - Mutanen - Pohjolainen 2008, s. 20-22.

² Hyvärinen - Nikander - Ruusuvoori 2017, kohta Asiantuntijahaastattelu.

³ Juanto - Saukko 2014, s. 154-155.

siis pois ne tilanteet, joissa tavara saapuu EU:n veroalueelle sen ulkopuolisesta maasta, joka kuitenkin saattaa kuulua EU:n tullialueeseen.⁴

Suomessa tavarahan maahantuonnista ja arvonlisäverosta säädetään arvonlisäverolaissa. AVL:n kanssa tavarahan maahantuonnista säädetään myös tullikoodeksissa, sillä tuontitullit kietoutuvat läheisesti arvonlisäverotukseen. AVL:n mukaan arvonlisäveroa on suoritettava Suomessa tapahtuvasta tavarahan maahantuonnista⁵ ja tavarahan yhteisöhankinnasta.⁶ Tavara puolestaan määritellään AVL:ssa aineelliseksi esineeksi tai sähköksi, kaasuksi, lämpö- tai jäähdytysenergiaksi tai muuksi näihin verrattavissa olevaksi energiahyödykkeeksi. Palvelu on sitten kaikkea muuta, mitä voidaan myydä liiketoiminnan muodossa.⁷ Maahantuonti ei siis voi koskea palveluita, koska niitä ei tuoda maahan siten, että se olisi säädetty arvonlisäverolliseksi. Esimerkkinä atk-ohjelmat, jotka fyysisille tietovälineille eli esimerkiksi levyille tallennettuna verotetaan maahantuonnin yhteydessä, mutta internetin välityksellä hankittavat tiedostot verotetaan palvelujen hankintana. Jos elinkeinonharjoittaja tuo Suomeen atk-ohjelman, on hän AVL:n mukaisesti vapautettu verosta.⁸ Tähän liittyen on olemassa myös standardi- ja erikoisohjelmia, joista säädetään eri tavoilla.⁹ Aineettomat hyödykkeet tai palvelut, kuten juuri ohjelmat ja e-kirjat, eivät myöskään kuulu tullitoimintaan eivätkä vaadi näin ollen tull ilmoittamista. Ulkomaisilta yrityksiltä ostettujen palvelujen myynti puolestaan verotetaan maan sisäisenä myyntinä, jolle on jokaisessa maassa omat säännöksensä. Niihin kuitenkin sovelletaan AVL:n mukaista käännettyä verovelvollisuutta.¹⁰

Maahantuonnin arvonlisäverottomuudesta on annettu myös kolme direktiiviä, mutta koska EY-maiden väliset tullirajat poistuivat vuoden 1993 alusta, nämä kyseiset direktiivit koskevat käytännössä vain tuontia EY:n ulkopuolelta.¹¹ Vuoden 1993 alusta toteutettiin EY:ssä

⁴ EU:n tullialueeseen kuuluvat alueet löytyvät UTK:n 4. art. Esimerkkinä tällaisesta on Ahvenanmaan maakunta, joka ei kuulu EU:n arvonlisäveroalueeseen, mutta kuuluu osana Suomea EU:n tullialueeseen. Ahvenanmaan ja Suomen välisiin tavarahankintoihin ja -siirtoihin sovelletaan samoja säännöksiä kuin Suomen ja kolmansien maiden välillä. Näitä säännöksiä Ahvenanmaa noudattaa myös EU:n jäsenvaltioiden kanssa, mistä Suomi puolestaan poikkeaa. Pääsääntöisesti Ahvenanmaalla tapahtuviin liiketoimiin sovelletaan muuten samoja säännöksiä kuin Suomessakin.

⁵ Juanto - Saukko 2014, s. 155.

⁶ Hakapää ym. 2016, s. 22.

⁷ Aminoff-Lindblad - Kallio - Äärilä 1998, s. 13.

⁸ AVL 94 a §.

⁹ Aminoff-Lindblad - Kallio - Äärilä 1998, s. 14.

Kallio ym. 2017, s. 589 ja 601.

¹⁰ Juanto - Saukko 2014, s. 154-155.

¹¹ Aminoff-Lindblad - Kallio - Äärilä 1998, s. 11.

Direktiivit ovat Neuvoston direktiivi direktiivin 77/388/ETY 14 art. 1 kohdan d alakohdan soveltamisalasta vapautettaessa tietty tavaroiden lopullinen maahantuonti arvonlisäverosta

tavaroiden vapaa liikkuvuus, jonka takia tuli tarve luoda uusi järjestelmä EY:n sisäisen kaupan arvonlisäverotukselle.¹² EU:ssa vallitsee nykyään tulliliitto, jonka mukaan EU:n jäsenvaltioiden välillä ovat kiellettyjä tuontitullit sekä muut vastaavat maksut. Lisäksi jäsenvaltiot soveltavat yhteistä tullitariffia kolmansiin maihin nähden.¹³ EU:n jäsenvaltioilla on yhteinen arvonlisäverojärjestelmä, jonka mukaan arvonlisäverosta huolehditaan siinä valtiossa, jossa tavara tai palvelu kulutetaan.¹⁴

Tästä päästäänkin siihen, että tavaran maahantuonnin paikka, jossa se tuodaan EU:n alueelle eli tuontipaikka, tulee aina määrittää. Tämä on tärkeää, koska tuontipaikka määrittää arvonlisäveron suorittamisvelvollisuuden eli missä jäsenvaltiossa arvonlisäverotus tapahtuu. Suomessa maahantuonti tapahtuu silloin, kun tavara on Suomessa, kun se tuodaan EU:n alueelle.¹⁵ Toisin sanoen ulkomailta tavaran saapuminen Suomeen tulee verotettavaksi Suomessa joko yhteisöhankintana tai maahantuontina.¹⁶ Maahantuonti ja yhteisöhankinta ovat siis ulkomailta tehtyjä arvonlisäverotettavia tavarahankintoja, jotka erotellaan sen perusteella, mistä tavaran toimitukseen liittyvä kuljetus on alkanut. Tässä opinnäytetyössä tutkittavasta arvonlisäverollisesta maahantuonnista on kyse silloin, kun tavara on hankittu EU:n veroalueen ulkopuolelta. Tällaisia ovat sekä ostettujen että vastikkeetta saatujen tavaroiden tuonti ja oman tavaran siirto EU:n ulkopuolelta sen alueelle.¹⁷

Yhteenvetona maahantuonnilla tarkoitetaan tavaroiden tuontia EU:n ulkopuolisesta maasta. Tavara on tuontitullattava, jotta sen saa ottaa käyttöön tai myydä. Jos tavara tuodaan EU:n tullialueelta, mutta EU:n veroalueen ulkopuolelta, siitä kannetaan arvonlisävero samalla tavalla kuin jos tavara tuotaisiin EU:n ulkopuolelta. Jos puolestaan tavaraa tuodaan Suomeen toisesta EU:n jäsenmaasta, on kyseessä sisäkauppa eikä tällöin tarvitse tehdä tullilmoitusta

(83/181/ETY), annettu 28.3.1983; Neuvoston direktiivi kansainvälisessä matkustajaliikenteessä tapahtuvassa maahantuonnissa kannettaviin liikevaihto- ja valmisteveroihin liittyviä vapautuksia koskevien lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten yhdenmukaistamisesta (69/169/ETY), annettu 28.5.1969; ja Neuvoston direktiivi tavaroiden maahantuonnissa pieninä muina kuin kaupallisina lähetyksinä kolmansista maista sovellettavista verovapautuksista (78/1035/ETY), annettu 19.12.1978.

¹² Aminoff-Lindblad - Kallio - Äärilä 1998, s. 12.

¹³ Kallio ym. 2017, s. 589 ja 592-593.

¹⁴ Hakapää ym. 2016, s. 23 ja 176.

¹⁵ AVL 86 a §.

Verohallinto 2018, kohta OmaVerossa näkyy Tullin vertailutieto maahantuonneista.

¹⁶ Hakapää ym. 2016, s. 27.

¹⁷ Kallio ym. 2017, s. 591 ja 593-594.

tai maksaa tulleja.¹⁸ Tullien ja verotuksen kannalta merkittävää on, mistä tavarat toimitetaan ja onko EU:n alueelta toimitettavat tavarat valmistettu EU:ssa tai tullattu EU:n alueelle.¹⁹

3 Veroviranomaiset

Suomessa on nykyisin kaksi arvonlisäverosta huolehtivaa viranomaista: Verohallinto ja Suomen Tulli. Tulli huolehti ennen vuotta 2018 Suomeen EU:n ulkopuolelta saapuneen tavaratullauksesta ja arvonlisäverotuksesta sekä muista tuontiveroista ja maksuista.²⁰ Aiemmin maahantuonnista ei tarvinnut itse ilmoittaa tai maksaa veroa Verohallinnolle kuin yhteisöhankeojen osalta.²¹ Toimivaltamuutos vuoden 2018 alusta lähtien siirsi maahantuonnin arvonlisäverotuksen Tullilta Verohallinnolle niissä tilanteissa, joissa maahantuojalla on merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. Koska arvonlisävero on niin sanottu oma-aloitteinen vero, muutos tarkoittaa, että Verohallinto ei erikseen määrää arvonlisäveroa, vaan vuoden 2018 alusta lähtien arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkittyjen maahantuojien on pitänyt oma-aloitteisesti laskea, ilmoittaa ja maksaa maahantuontinsa arvonlisävero arvonlisäveroilmoituksella Verohallinnolle.²² Maahantuojan täytyy siis olla jo arvonlisäverovelvollisten rekisterissä, eikä riitä, että rekisteröintihakemus on vasta vireillä. Lisäksi, jotta Verohallinto vastaisi arvonlisäverotuksesta, tulli-ilmoitus maahantuonnista täytyy olla hyväksytty 1.1.2018 tai sen jälkeen. Tulli-ilmoitus annetaan kuitenkin edelleen Tullille.²³

Nyt siis myös maahantuonnin arvonlisäverotus linjalle kotimaassa sekä EU:n sisäkaupassa käytettävää ”itseverotuksen” periaatetta, joka on ollut käytössä jo muun muassa Hollannissa, Tanskassa ja Ruotsissa.²⁴ Muutos onkin saattanut saada vaikutteita Ruotsista, jossa vuoden 2015 alusta lähtien on siirrytty maahantuonninkin osalta yhteisöhankeojen arvonlisäverotusta vastaavaan ilmoitusmenettelyyn. Suomen osalta arvonlisäverotuksen muutos Tullilta

¹⁸ *Tulli 2019*, kohta Mitä maahantuonti on?

¹⁹ *Tulli 2019*, kohta Tuonti.

²⁰ *Kallio ym. 2017*, s. 589.

²¹ *Hakapää ym. 2016*, s. 82 ja 176.

²² *Laine - Sainio 2017*, kohta Oma-aloitteinen vero.

Tulli 2019, kohdat Luovutus vapaaseen liikkeeseen, Mitä maahantuonti on? ja Tulli ja arvonlisävero.

²³ *Verohallinto 2017*, kohta Maahantuonnin arvonlisäverotus.

²⁴ *Kallio ym. 2017*, s. 589.

Verohallinnon hoidettavaksi oli 29.5.2015 pääministeri Juha Sipilän hallitusohjelman linjauksena.²⁵

AVL:n mukaan tavarahan maahantuonnin verotuksesta ja valvomisesta vastaa Tulli, jos veron suorittamis- ja maksamisvelvollisuuden syntymishetkellä maahantuonnin verovelvollista ei ole merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin tai silloin, jos verovelvollinen on luonnollinen henkilö eli kuluttaja eikä tuonti liity hänen liiketoimintaansa.²⁶ Mikäli maahantuojana on yksityinen elinkeinonharjoittaja ja tavarat maahantuodaan liiketoimintaa varten, on maahantuonnissa käytettävä Y-tunnusta eikä henkilötunnusta. Tällöin arvonlisäverotuksesta vastaa Verohallinto. Lisäksi Tulli vastaa sellaisten ulkomaisten elinkeinonharjoittajien arvonlisäverotuksesta, jotka eivät ole Suomessa arvonlisäverovelvollisten rekisterissä. Edellä mainittujen lisäksi Tullille kuuluu tullisäännösten vastainen tuonti, eli esimerkiksi salakuljetus tai tilanteet, joissa tavaroita ei ole esitetty Tullille.²⁷

Tulli valvoo maahantuonnin arvonlisäveron oikeellisuutta silloinkin, kun Verohallinto on tuonnin veroviranomainen. Tulli voi antaa oikeellisuuden arviointiin liittyviä havaintoja Verohallinnolle. Tämä voi tapahtua myös sähköisesti ja salassapitosäännösten tai muiden rajoitusten estämättä. Tulli kantaa sitten tavaroiden tullit, verot ja maksut, jotka puolestaan määräytyvät tullinimikkeen, alkuperän ja tullausarvon perusteella.²⁸ Alla olevassa kuviossa 1 on eroteltu missä tapauksessa maahantuonnin arvonlisäverotus kuuluu Tullille ja missä tapauksessa Verohallinnolle.

²⁵ Hakapää ym. 2016, s. 177-178.

²⁶ AVL 160 §.

Tulli 2019, kohdat Tuonti ja Luovutus vapaaseen liikkeeseen.

²⁷ Verohallinto 2017, kohta Maahantuonnin arvonlisäverotus.

²⁸ Tulli 2019, kohta Tuonti.



Kuvio 1: Maahantuonnin arvonlisäverotuksen jakaantuminen Tullin ja Verohallinnon kesken.²⁹

3.1 Arvonlisäverotus ennen vuoden 2018 uudistusta

Ennen vuotta 2018 Tulli hoiti siis Suomeen maahantuotujen tavaroiden osalta tullauksen ja arvonlisäverotuksen. Koska tavaran maahantuonnin arvonlisäveron periminen tapahtui osana sen tullausta, siihen sovellettiin myös EU:n tullilainsäädäntöä. Jos tavara saapui EU:n tai sen arvonlisäveroalueen ulkopuolisesta maasta siten, että se ylitti ensimmäistä kertaa EU:n arvonlisäveroalueen Suomessa, arvonlisäverotuksen hoiti Tulli.³⁰

Aiemmin maahantuojan täytyi tehdä tavaroista esittämisilmoitus ja muut saapumisen ilmoitukset sähköisesti Tullille. Perustapauksessa tullimenettelynä oli myös nyt käytettävä niin sanottu luovutus vapaaseen liikkeeseen eli tavara tullattiin EU:n alueelle. Tästä vapaaseen liikkeeseen luovutuksesta tehtiin tullauspäätös ja ilmoittajalle annettiin tullilasku, jolla hän pystyi maksamaan maahantuonnin arvonlisäveron ja tullit, verot sekä muut maksut. Tullauspäätöksestä ilmeni myös maahantuonnin veron peruste ja veron määrä, sekä sitä tarvittiin mahdollisen vähennysoikeuden käyttämiseksi. Yksin tullauspäätös ei kuitenkaan riittänyt

²⁹ Verohallinto 2017, kohta Maahantuonnin arvonlisäverotus.

³⁰ Kallio ym. 2017, s. 590 ja 594.

vähennysoikeuden edellytykseksi, vaan siihen tarvittiin myös, että maahantuojat toivat tavaransa omaan verolliseen liiketoimintaansa.³¹

3.2 Asiantuntijahaastattelut muutoksesta

Halusin tietää, mitä toimivaltamuutos on käytännössä aiheuttanut Verohallinnossa ja onko aihe ollut siellä kuinka vaikeaselkoinen. Haastattelut on tehty huhtikuun ja toukokuun aikana 2019. Otin sähköpostilla yhteyttä muutamaa Verohallinnossa työskenteleviin henkilöihin, joiden nimiä ei julkaista tässä yhteydessä. Oleellista ei ollut henkilöiden työnkuva, vaan yleiset muutoksen aiheuttamat toimenpiteet Verohallinnossa. Pyysin henkilöitä vastaamaan muutamaa kysymykseeni lyhyesti ja vapaamuotoisesti, jotta saisin tietää, miten muutos on työelämässä näkynyt. Pyysin myös välittämään viestin eteenpäin asiasta tietäville henkilöille, jos he eivät itse tietäisi aiheesta tai työskentele sen parissa. Kysyin heiltä, miten muutos on näkynyt Verohallinnossa ja heidän omassa työssään; mitkä ovat suurimmat ongelmat, joita muutos on aiheuttanut; onko muutos yrittäjän näkökulmasta millä tavalla hallittavissa eli ovatko toimenpiteet ymmärrettäviä ja jos eivät, mitä sellaista tarvitaan, että yrittäjä pystyisi hoitamaan oman maahantuontinsa arvonlisäveron ilmoittamisen ja maksamisen itsenäisesti; sekä voisiko muutos lisätä rikosasioiden kasvua alalla eli koskien sääntelyrikkoksia, veropetoksia, laittomaan tuontitavaraan ryhtymisiä ja tulliselvitysrikkoksia.

Eräs Verohallinnon maksu- ja perintäkeskuksen työntekijästä vastasi, ettei hänen työnsä koske miltään osin esittämiäni kysymyksiä, mutta ohjasi kyselyni eteenpäin toiselle saman osaston työntekijälle, joka hoitaa osastolla valmisteveropetoksia. Hän ei osannut vastata koko Verohallinnon puolesta, miten muutos on siellä näkynyt, mutta hänen omassa työssään valmisteveropetosten, esimerkiksi nuuskan ja alkoholin maahantuonnin lisäksi voi tulla kysymykseen uusi tapausyyppi eli veropetos maahantuonnin arvonlisäverotuksessa. Hänen kokemuksensa perusteella Verohallinnon näkökulmasta rikosasioiden kasvua ei ole tapahtunut muutoksen johdosta, sillä Verohallinto siirtyi muutoksen myötä vastaamaan maahantuonnin arvonlisäverosta vain niissä tapauksissa, joissa maahantuojat on arvonlisäverovelvollisten rekisterissä. Näin ollen kaikki yksityishenkilöiden ja rekisteröimättömien yhtiöiden arvonlisäveroihin liittyvät ongelmat ovat jääneet edelleen Tullille. Tulli selvittää arvonlisäverotuksen myös silloin, jos

³¹ Kallio ym. 2017, s. 590-591.

tavaraa tuotaessa on syyllistytty esimerkiksi salakuljetukseen. Verohallinnolle on siis siirtynyt niin sanotusti ”helpompi massa” hoidettavaksi.

Verohallinnon yritysverotuksen ohjaus- ja kehittämissyksiköstä kerättiin kootusti vastauksia. Arvonlisäveroilmoitukseen on tullut kaksi uutta kenttää muutoksen myötä: ”Tavaroiden maahantuonnit EU:n ulkopuolelta”, jossa ilmoitetaan maahantuonnin arvonlisäveron peruste, sekä ”Vero tavaroiden maahantuonnista EU:n ulkopuolelta”, jossa ilmoitetaan maahantuonnista suoritettava vero. Maahantuonnin veron perusteen määrittämiseen ei tullut muutoksia.³² Aiemmin alv-rekisteröidyt toimijat ilmoittivat maahantuonnin arvonlisäveron perusteen tullilmoituksella Tullille, ja nyt tämä tieto annetaan oma-aloitteisella veroilmoituksella Verohallinnolle. Tuonnin tullilmoitus täytyy edelleen antaa Tullille. Yritysverotuksen / Oma-aloitteisten verojen valvonta lähetti vuonna 2018 yhteensä noin 6.500 kappaletta automaatiokirjeitä, joissa asiakkaita pyydettiin täydentämään heidän ilmoittamiensa maahantuonnin tietoja eli ilmoittamiseen liittyi paljon epäselvyyksiä. Tämä näkyi myös runsaana yhteydenottona asiakkaiden taholta ja esimerkiksi asiakaspalvelussa kansainväliseen kauppaan liittyvät puheluiden määrät lisääntyivät selkeästi vuoden 2018 alussa. Muuttuneessa tilanteessa painotettiin sitä, että asiakkaat saadaan toimimaan oikein ilmoittamisessa ennen kaikkea heitä ohjaamalla ja neuvomalla ja tähän Verohallinto erityisesti panosti. Verohallinnon oma-aloitteisten verojen maahantuontiin ja EU-kaupan valvontaan liittyvien tehtävien lisäys oli noin 7,7 henkilötyövuotta vuonna 2018, eikä luku sisällä edes asiakkaiden neuvontaan ja ohjaukseen käytettyä aikaa eli esimerkiksi asiakaspalvelua, kirjallisia ohjauksia tai ennakkoratkaisua. Tullista siirtyi Verohallintoon neljä henkilöä toimivaltasiirron myötä vuonna 2018. Muutoksen myötä Verohallinto otti käyttöön Maahantuonnin arvonlisäverotus-osion vero.fi-sivuille ja julkaisi kaksi uutta syventävää ohjetta maahantuonnin arvonlisäverosta³³. Haasteita on aiheuttanut maahantuonnin arvonlisäveron perusteen laskeminen - erityisesti AVL 91 §:n mukaisten tavaran kuljetus-, lastaus-, purkaus- ja vakuutuskustannusten sekä muiden maahantuontiin liittyvien kustannusten lisääminen veron perusteeseen. Tämä on johtunut muun muassa siitä, että maahantuonnin arvonlisäveron perusteeseen sisällytettävien erien määrittäminen ja ilmoittaminen on siirtynyt huolitsijoilta kirjanpitotoimistoille. Näin siitäkin huolimatta, että maahantuonnin arvonlisäveron perusteen määrittämiseen liittyviin AVL:n säännöksiin ei tullut muutoksia 1.1.2018. Myös tullauspäätösten saaminen tuontihuolitsijoilta tai jopa yrityksissä sisäisesti kirjanpitoa hoitavilta tai kirjanpitotoimistoilta maahantuonnin arvonlisäveron ilmoittamista varten on aiheuttanut haasteita ja todennäköisesti aiheuttanut tarvetta muuttaa ja nopeuttaa prosesseja

³² Säädetään AVL 88-93 a §.

³³ Maahantuonnin arvonlisäverotusmenettelystä 1.1.2018 alkaen (28.11.2017) ja Maahantuonnin arvonlisäveron peruste (4.7.2018).

tältä osin. Keväällä 2018 OmaVeron saatiin toteutettua muutos, jonka myötä asiakkaat saivat nähtäväkseen Tullilta saadun maahantuonnin vertailutietosumman. OmaVeron arvonlisäveroilmoituksella maahantuontien vertailutieto näkyy kohdan "Tavaroiden maahantuonnit EU:n ulkopuolelta" alapuolella: "Tullilta saatu vertailutieto tavaroiden maahantuonneista". Tieto tulee näkyviin aina verokautta seuraavan kuukauden alkupuolella. Esimerkiksi huhtikuun arvonlisäveroilmoituksella ilmoitettavaa maahantuontia koskeva vertailutieto on ollut nähtävillä toukokuun alussa. Tullilta saatu vertailutieto perustuu tullauspäätökseen, joka sisältää tullausarvon lisäksi Tullin kantamat tullit ja muut maksut. Tämä on helpottanut myös yritysten oma-aloitteista arvonlisäveron ilmoittamista, koska yritykset pystyvät tämän avulla vertaamaan kirjanpidon tietojään yrityksen nimissä verokauden aikana tehtyihin tullauksiin. Loppuvuodesta 2018 toteutettiin vertailutietokyselyn tekeminen ilman kirjanpito-ohjelmaa helpottamaan myös yritysten ilmoittamista. Edellä mainittuun vertailutiedon saamiseen Tullilta on liittynyt jonkin verran teknisiä ongelmia, jotka ovat heijastuneet edelleen asiakkaiden käytettävissä olevaan vertailutietoon. Veropetoksiin ja maahantuonnin arvonlisäverotuksen menettelymuutokseen liittyviä riskejä on tunnistettu ja Verohallinnolla on näihin tehokkaat valvontakeinot. Tähän on näin ollen pystytty panostamaan. Verohallinnossa ei ole havaittu erityistä rikosasioiden kasvua muutoksen johdosta. Tullaukseen liittyvien rikosten osalta toimivalta on Tullilla.

Soitin myös tutulleni, joka toimii yksityisyrittäjänä ja osaltaan hoitaa maahantuontiin liittyviä asioita. Hän ostaa asiakasyrityksissään ulkomailta tavaraa ja tekee niistä kuukausittain ostoja ja myyntiraportit sekä ilmoittaa summat Tullille ja verottajalle. Ilmoitetut summat eivät aina täsmää Tullin ilmoituksen kanssa, jolloin hän joutuu selvittämään erotuksen syytä. Tavallisin syy tähän on se, että tavarat ovat tulleet maahan esimerkiksi kuun vaihteessa, jolloin ne näkyvät yrityksen tekemässä ilmoituksessa vasta seuraavan kuun raporteissa. Hän kertoi, että maahantuonnin tullausta ja arvonlisäveroa hoitaville olisi apua ennen kaikkea sellaisesta kaaviosta, josta näkee eri vaiheet ja mistä saa lisää tietoa aina tietyssä vaiheessa. Tein tällaisen kaavion seuraavaan kappaleeseen.

4 Maahantuonnin arvonlisäveron ja tulli-ilmoittamisen vaiheet

Alla olevaan taulukkoon 1 on kerätty maahantuonnin arvonlisäveron ja tulli-ilmoittamisen eri vaiheet järjestyksessä, jotta kokonaiskuva hahmottuu paremmin. Vaiheisiin on lisätty tieto, mistä saa tarvittaessa vielä apua. Ohje on siis tehty siltä pohjalta, että maahantuojia kuuluu arvonlisäverovelvollisten rekisteriin eli laskee, ilmoittaa ja maksaa omat arvonlisäveronsa maahantuomista tavaroistaan.

Vaihe	Lisää ohjeita löytyy:
1. Tulli-ilmoituksen antaminen Tullille (tavaroitten esittäminen ja tullimenettelyyn luovuttaminen)	Myyjä saattaa yleensä hoitaa. Voidaan tehdä Tullin nettipalvelussa. Ilmoitukseen tarpeelliset koodit löytyvät Tullin sivuilta ³⁴ ja tullinimike löytyy Fintaric-palvelusta ³⁵ . Apua saa Tullilta.
2. Tulli antaa tullauspäätöksen	Tarvitaan laskiessa maahantuonnin arvonlisäveroa, mutta muuten ei tarvitse tehdä toimenpiteitä.
3. Tullin vai Verohallinnon asiakas?	Kuuluuko maahantuoja arvonlisäverovelvollisten rekisteriin? Rekisteröintitilanteen voi tarkistaa ytj.fi:stä.
4. Asiakas laskee maahantuonnin arvonlisäveron määrän	Veron peruste löytyy tullauspäätöksestä ja veron määrä lasketaan Suomen alv-kantojen mukaan.
5. Asiakas ilmoittaa ja maksaa maahantuonnin arvonlisäveron (arvonlisäveroilmoituksella)	Kohdistetaan tullauspäätökseen merkityn tullauspäivän mukaiselle arvonlisäveroilmoitukselle. Voidaan tehdä esimerkiksi OmaVerossa sähköisesti.
6. Oikaisuhakemus	Tehdään Verohallinnolle tai Tullille riippuen kuuluuko arvonlisäverovelvollisten rekisteriin.

Taulukko 1: Maahantuonnin arvonlisäveron ja tulli-ilmoittamisen vaiheet.

Ennen maahantuonnin aloittamista täytyy hakea tulli-ilmoituksen tekemiseen tarvittavat tunnisteet ja rekisteröinnit. Tällainen tunniste on esimerkiksi Katso-tunniste, jonka tarvitsee

³⁴ Koodit löytyvät sivulta: <https://tulli.fi/sahkoiset-palvelut/palvelut/sanoma-asiointi/koodit>.

³⁵ Fintaric-palvelu löytyy sivulta: <https://asiointi.tulli.fi/asiointipalvelu/fintaric/>.

käytettäessä Tullin sähköistä Tuonti-ilmoituspalvelua³⁶. Tunnisteen saa Verohallinnosta. Katso-tunnisteen avulla voi tunnistautua yrityksen edustajana viranomaisten sähköisiin palveluihin.³⁷ Lisäksi jos tuodaan säännöllisesti tavaraa ja halutaan tullilaskulle maksuaikaa, voidaan hakea yleisvakuuslupaa ja maksunlykkäyslupaa.³⁸

Ennen maahantuonnin aloittamista kannattaa tehdä tiettyjä toimenpiteitä maahantuonnin helpottamiseksi ja oikeiden toimenpiteiden varmistamiseksi. Ensimmäisenä kannattaa selvittää mistä tavarat lähetetään tai onko ne jo tullattu EU:n alueelle. Tämä on oleellista tulliselvityksen ja maahantuontiverotuksen kannalta, koska jos tavarat toimitetaan EU:n tulli- ja veroalueen ulkopuolelta tai tullialueelta mutta veroalueen ulkopuolelta, täytyy ne tulliselvittää ja maksaa verot. Myyjän oikealla kotipaikalla ei tässä kuitenkaan ole merkitystä. Rahdinkuljettaja tai Posti ilmoittaa vastaanottajalle, mikäli tavarat täytyy tulliselvittää. Ennen maahantuonnin aloittamista tulisi selvittää myös tavarannullinimike, joka määrittää kannettavan tullin määrän ja tuontirajoitukset sekä maahantuontiverot. Ilman tullinimikettä ei voi selvittää maahantuontiveroja. Tullinimikkeen voi etsiä niin kutsutusta Fintaric-kyselyohjelmasta, mutta apua tullinimikkeen määrittämiseen saa myös Tullilta. Tullinimike kannattaa selvittää jo ostovaiheessa, koska usein myyjällä on tavarasta paras tietämys ja tullinimikkeen selvittämistä helpottaa tavarannullinimikkeen koostumustiedot. Tulli tarkastaa nimikkeitä jälkikäteen ja jälkiverotusaika on voimassa kolme vuotta.³⁹

Ennen maahantuonnin aloittamista on tärkeää selvittää myös, onko tavarannullinimikkeen tuonnille jotain rajoituksia tai edellytyksiä. EU:n tuontirajoitukset löytyvät myös Fintaric-kyselyohjelmasta tullinimikkeen avulla. Maahantuojalla on vastuussa tavarannullinimikkeen turvallisuudesta ja pakkausmerkinnöistä. Tarvittaessa ennen tuontia voi olla yhteydessä tavarannullinimikkeen tuoteryhmän markkinavaltaviranomaiseen, jolta voi selvittää esimerkiksi maahantuontiedellytykset. Erilaisille rajoituksille löytyy oma kansallinen hallinto- ja/tai lupaviranomainen, joka antaa ohjeita rajoituksista. Tullin valvomat tärkeimmät tuonti-, vienti- ja kauttakulkurajoitukset on koottu Tullin rajoituskäsikirjaan⁴⁰. Kuluttajaturvallisuudesta puolestaan saa lisää tietoa Turvallisuus- ja kemikaaliviraston (Tukes)⁴¹ sekä Elintarviketurvallisuusviraston nettisivuilta. Tulli on kuitenkin vain valvontaviranomainen eikä myönnä tuontirajoitusten tuontilupia, joten

³⁶ Tuonti-ilmoituspalvelu löytyy sivulta: <https://asiointi.tulli.fi/nettituonti/mainpage.html?locale=fi>.

³⁷ *Verohallinto 2017*, kohta Katso-tunnistus - yritysten sähköinen tunnistautuminen ja valtuuttaminen.

³⁸ *Tulli 2019*, kohta Ennen maahantuonnin aloittamista.

³⁹ *Tulli 2019*, kohdat Ennen maahantuonnin aloittamista ja Tullinimikkeet.

⁴⁰ Käsikirja löytyy sivulta: <https://tulli.fi/tietoa-tullista/tullin-toiminta/rajoituskasikirja>.

⁴¹ Turvallisuus- ja kemikaaliviraston sivu: <https://tukes.fi/etusivu>.

lupaviranomaiselta täytyy selvittää, vaatiiko tavarantoimitus lupaa tai onko sen tuonti rajoitettua. Tuontilupa täytyy hakea etukäteen ja se esitetään tulliselvityksen yhteydessä Tullille.⁴²

Tuontirajoitukset on määritetty joko EU:n tai kansallisilla säännöksillä. YK ja EU ovat myös sopineet toistaiseksi voimassa olevista alueellisista tuontikielloista ja pakotteista⁴³. Tulli siis valvoo tuontirajoituksia, mutta muut viranomaiset⁴⁴ hallinnoivat niitä ja myöntävät tullilupia. Tuontirajoitukset ilmoitetaan tuonti-ilmoituksessa koodeilla, jotka voivat olla joko negaatio-, toimenpide- tai lupakoodeja. Negaatiokoodi tarkoittaa, että tuotavat tavarat eivät ole rajoituksen tarkoittamia tavaroita. Toimenpidekoodi puolestaan tarkoittaa, että tavaraan kohdistuu tuontirajoitus ja lupakoodilla ilmoitetaan tuontiluvasta.⁴⁵

Tullilaboratorio tutkii EU:n ulko- ja sisäkaupassa kaupallisten maahantuotavien ei-eläinperäisten elintarvikkeiden ja kulutustavaroiden turvallisuutta ja määräystenmukaisuutta näytteenotto-suunnitelman mukaisesti. Tuloksista raportoidaan muun muassa Ruokavirastolle ja EU-komissiolle.⁴⁶ Tullilaboratorion tuoteturvallisuustutkimuksessa voi ilmaantua syy, jonka takia erää ei voi maahantuoda tai luovuttaa vapaaseen liikkeeseen, vaan se pitää joko hävittää, viedä maasta tai kunnostaa. Harvoissa tapauksissa tavaraerälle voidaan hyväksyä myös muu käyttötarkoitus. Tulli toimittaa tutkimustuloksen Sähköiseen palvelukeskukseen tai käteistulautusten yhteydessä tullitoimipaikalle ja sieltä tiedotetaan asiakkaalle eri vaihtoehtoista. Tulli voi myös tarkastuksessa todeta, että tavaroita ei voida kunnostaa tai viedä pois maasta ilman lupaa, vaan ne on hävitettävä. Tulli hoitaa hävittämisen, mutta asiakas vastaa kustannuksista. Tulli sopii hävittämisestä tavaranhaltijan kanssa ja laatii hävitystodistuksen, joka toimitetaan Sähköiseen palvelukeskukseen. Sähköinen palvelukeskus käsittelee annetun tullilupailmoituksen loppuun ja siihen menettely päättyy. Hävittämiseen on aikaa puoli vuotta päätöksestä. Tavaranhaltijalla on oikeus saada vastaanäyte⁴⁷ tavarasta. Muita tapoja valvoa tuoteturvallisuutta on asiakirjatarkastus sekä tuoreiden hedelmien, vihannesten ja marjojen yhteydessä kasvinterveydellinen rajatarkastus ja mahdollinen vaatimustenmukaisuustarkastus. Tullille täytyy etukäteen tiedottaa tuonti-ilmoituksella, jos maahantuotava lähetys sisältää

⁴² *Tulli 2019*, kohdat Ennen maahantuonnin aloittamista ja Rajoitukset ja elintarvike- ja kulutustavaravalvonta.

⁴³ Lisää tietoa alueellisista tuontikielloista ja pakotteista löytyy ulkoasianministeriöstä ja sen kauppapoliittisen osaston vientivalvonta-asioiden yksiköstä.

⁴⁴ Tuontirajoituksia hallinnoivia ja tullilupia myöntäviä viranomaisia ovat esimerkiksi Poliisihallitus (aseet), Suomen ympäristökeskus SYKE (jätteet) tai Lääkealan turvallisuus- ja kehittämiskeskus Fimea (lääkkeet).

⁴⁵ *Tulli 2019*, kohta Rajoitukset ja elintarvike- ja kulutustavaravalvonta.

⁴⁶ *Tulli 2019*, kohdat Ennen maahantuonnin aloittamista ja Tullin elintarvike- ja kulutustavaravalvonta.

⁴⁷ EU:n valvonta-asetus (EU) 2017/625 (art. 35).

kasvinterveystarkastusta edellyttäviä tuotteita.⁴⁸ Tulli valvoo lisäksi, ettei maahantuotavissa, maasta vietävistä tai maan kautta kuljetettavissa tavaroissa ole tuoteväärennöksiä.⁴⁹ Tulli pyrkii suojaamaan tällä kansalaisia ja yhteiskuntaa terveydelle ja turvallisuudelle haitallisilta tuotteilta, yhteiskunnan verotuloja ja oikeudenhaltijan taloudellisia intressejä.⁵⁰

4.1 Tulli-ilmoitus

Rahdinkuljettaja tai Posti ilmoittaa tavarán saapumisesta. Tavarat saa vasta, kun ne on tulliselvitetty. Vain maahan saapuneet tavarat voidaan tulliselvittää eli jos lähetys on saapunut useammassa erässä, jokaisesta on tehtävä oma tulli-ilmoitus. Jos lähetuksen sisällöstä ei ole varmuutta, voi pyytää maksullisen tavarantarkastuksen. Tulliselvityksestä vastaa tuoja eli tavaranhaltija, jonka täytyy valita oikea tullimenettely ja kauppatapahtuman luonne tavarán käyttötarkoituksen perusteella. Tavarat voi tullata joko itse tai käyttämällä edustajaa eli asiamiestä. Tullin pyynnöstä edustajan täytyy esittää valtakirja. Edustukset löytyvät luvusta 7.4 ”Vakuus”. Myös myyjä voi hoitaa tulliselvityksen, mutta tämän lisäksi kannattaa tarkistaa tavaroiden toimitusehdot. Tulli ei tullaa lähetystä automaattisesti. Tulliselvitys täytyy tehdä saapumisilmoituksessa näkyvässä määräajassa. Jos tulliselvityksessä on virhe, päätökseen voi hakea muutosta tai oikaisua. Pikaoikaisun voi tehdä siinä tapauksessa, että veroja ei ole vielä maksettu.⁵¹ Oikaisusta kerrotaan lisää seuraavassa kappaleessa.

Tulli-ilmoitus voidaan antaa joko sanomilla, netissä tai paperimuotoisella SAD-lomakkeella. Sanoman käyttäminen on luvanvaraista. Netti-ilmoitus edellyttää Verohallinnon Katso-tunnisteella tunnistautumista. Paperimuotoinen SAD-lomake edellyttää sen sekä tavaroiden esittämistä tullissa. Sanoma- ja netti-ilmoituksesta saa ilmoituksen ja päätöksen omaan tietojärjestelmään tai sähköpostiin. Sanomailmoittamisessa asiakasyritys lähettää omasta järjestelmästään tulli-ilmoituksen Tullin järjestelmään. Sanomailmoittaminen kannattaa valita, jos tulliasiainnissa on volyyimia eli suuri ilmoitusten lukumäärä tai laaja tietosisältö, koska niitä on

⁴⁸ Tulli 2019, kohdat Elintarvike- ja kulutustavaravalvonnan ennakkokyselyt ja ennakkoilmoitukset, Tavarán hävittäminen kaupallisessa liikenteessä ja Tullin elintarvike- ja kulutustavaravalvonta.

⁴⁹ Valvonta perustuu Euroopan parlamentin ja neuvoston asetukseen teollis- ja tekijänoikeuksien tullivalvonnasta.

⁵⁰ Tulli 2019 kohta Tuoteväärennökset.

⁵¹ Tulli 2019, kohdat Ennen maahantuonnin aloittamista, Miten annan tuonnin tulli-ilmoituksen, Tuojana toimiminen ja Valitse sopiva asiointitapa.

helpompi hallita tällä tavalla. Lisäksi tapa kannattaa valita, jos tuo useita eri tavaraeriä, on useita eri myyjiä, käyttää monia eri tullimenettelyjä tai on räätälöityjä käyttöliittymiä. Sähköinen Sanomailmoittaminen takaa ilmoituksen oikeellisuuden ja virheettömyyden. Nettilmoittaminen kannattaa valita, jos tuodaan usein samoja tuotteita samalta myyjältä, jolloin aiempia ilmoituksia voidaan käyttää uusien ilmoitusten pohjana. Jos tavarat tullataan Tuonti-ilmoituspalvelussa ja verot maksetaan heti, saa tavarat tämän jälkeen käyttöön. SAD-lomakkeen voi täyttää netissä ja tulostaa itsejäljentävälle paperille. Lomake toimitetaan tavaraa lähinnä sijaitsevaan tulliselvityspalveluja tarjoavaan tullitoimipaikkaan, ellei kyse ole postipaketeista, jotka voidaan tulliselvittää vain tietyissä toimipaikoissa.⁵² Tuonti-ilmoitus voidaan antaa jo ennen tavaroiden saapumista, mutta se käsitellään Tullissa vasta sitten, kun tavarat ovat saapuneet. Netissä ennakkoon voi antaa vain täydellisen tuonti-ilmoituksen, mutta Sanomailmoittamisessa voi antaa myös luvanvaraisesti yksinkertaistetun ilmoituksen ja myöhemmin täydentävän tuonti-ilmoituksen.⁵³

Yksinkertaistettujen tuonti-ilmoitusten säännöllinen käyttö sekä muiden yksinkertaistusten käyttö vaativat luvan Tullilta.⁵⁴ Tulli voi myöntää luvan tavaroiden asettamiseen tullimenettelyyn yksinkertaistetulla ilmoituksella, josta puuttuu täydentäviä asiakirjoja, kuten alkuperätodistus, eli etuuskohteluun oikeuttava asiakirja, tai kauppalasku, eli tullausarvoon vaikuttava asiakirja. Lupa riippuu edustusmuodosta. Puuttuvat asiakirjat täytyy esittää Tullille määräajassa.⁵⁵ Täydentävä tuonti-ilmoitus annetaan jakson päätyttyä kaikista sen aikana tuoduista tavaraeristä, kun jakson alussa on annettu yksinkertaistettu tulli-ilmoitus ja tavaraerät luovutetaan sen aikana vapaaseen liikkeeseen. Täydentävän tuonti-ilmoituksen käyttämiseen tarvitsee Tullin lupakeskuksen tavanomaisen luvan. Jakson pituus riippuu siitä tulevatko tullit kannettaviksi. Jos tulevat, jakso on yhden viikon pituinen. Jos kannetaan vain arvonlisävero, jakso voi olla yhden viikon tai yhden kuukauden pituinen. Yksinkertaistettu ja täydentävä tuonti-ilmoitus voidaan antaa joko Sanomailmoituksella tai SAD-lomakkeella. Kirjanpitoon tehdään merkinnät käytetyistä menetelmistä.⁵⁶

⁵² Tullaamaton postipaketti täytyy tullata jälkikäteen, jos siitä tulee maksettavaksi arvonlisäveroa enemmän kuin 5 euroa. Tullauksen voi tehdä Tuonti-ilmoituspalvelussa tai lähettää Tullille vapaamuotoinen pyyntö lähetyksen jälkitullaukseen.

⁵³ *Tulli 2019*, kohdat Ennen maahantuonnin aloittamista, Miten annan tuonnin tulli-ilmoituksen, Tuojana toimiminen, Tuonti-ilmoituksen antaminen etukäteen ja Valitse sopiva asiointitapa.

⁵⁴ *Tulli 2019*, kohta Yksinkertaistetut tuonti-ilmoitukset.

⁵⁵ *Tulli 2019*, kohta Lupa puuttuvien asiakirjojen esittämiseen.

⁵⁶ *Tulli 2019*, kohdat Ilmoittajan kirjanpitoon tehtävä merkintä ja Jaksolta annettava täydentävä tuonti-ilmoitus.

Ilmoittaja eli tavaranhaltija voi pyytää Tullia hyväksymään yhdellä tullilomakkeella tavaroiden ilmoittamisen vain yhteen nimikkeeseen, jos tavaroiden ilmoittaminen nimikkeisiin aiheuttaisi suhteettoman paljon työtä ja kustannuksia verrattuna tuontitulleihin. Nimike tässä tapauksessa on se, jolla on korkein kannettava tuontitulli. Lupaa ei kuitenkaan saa tuotteisiin, jotka ovat kauppapoliittisten toimenpiteiden tai rajoitusten alaisia tai jos tavarat asetetaan erityismenettelyyn. Lupaa voi hakea Sanomailmoituksessa tai SAD-lomakkeessa, mutta ei Tuonti-ilmoituspalvelussa.⁵⁷

Kun tuonti-ilmoitus on hyväksytty, lähettää Tulli yritykselle luovutus- ja tullauspäätöksen. Tullauspäätös on myös tullilasku, jonka maksamalla vapautuu yleisvakuudesta varatusta vakuudesta. Luovutuspäätöstä vastaan varastonpitäjä tai maantierajan tullilomakkeella luovuttaa tavarat.⁵⁸

Tullille täytyy antaa sähköisesti turvatiedot EU:n alueelle tuotavista tavaroista. Turvatiedot ovat toimija-, tavara-, kuljetus- ja reittitietoja. Saapumisen ilmoituksia voi antaa Tullille sähköisesti joko Sanomailmoituksena tai Turvatietoilmoituspalvelun (AREX) kautta. Sanomailmoittamiseen tarvitaan Tullin lupa, mutta netti-ilmoituspalveluun ei. Ilmoitus täytyy antaa Katso-tunnistautuneena. Saapumisen ilmoitusten antamisesta vastaa kuljetusliike. Ilmoituksen antamisen aikarajat riippuvat kuljetusmuodosta ja -reiteistä.⁵⁹ Aihetta ei ole avattu tässä enempää, koska se koskee enemmän tavaroiden turvatietoja niiden kuljetuksen aikana.

4.2 Muutoksenhaku

Muutoksenhaku alkaa tekemällä oikaisuvaatimus Tullin päätökseen. Päätös on täytynyt antaa 1.1.2016 jälkeen. Käsittely kestää noin kolme kuukautta. Oikaisuhakemus lähetetään liitteineen Tullin kirjaamoon ja siihen voi käyttää tullilomakkeita⁶⁰ tai vapaamuotoista hakemusta. Hakemuksen voi lähettää vain kerran. Oikaisuvaatimuksille on olemassa eri määräaikoja riippuen mistä on kyse. Oikaisuvaatimukseen annetusta päätöksestä voi valittaa Helsingin

⁵⁷ Tulli 2019, kohta Lupa yhden nimikkeen käyttämiseen.

⁵⁸ Tulli 2019, kohta Tuoja toimiminen.

⁵⁹ Tulli 2019, kohdat Ennen maahantuonnin aloittamista, Miten annan saapumisen ja poistumisen ilmoitukset? ja Saapumisen ja poistumisen ilmoitukset.

⁶⁰ Tullilomake 643s (Tullien palautusta/peruutusta koskeva hakemus), jota käytetään pikaoikaisuissa, tai tullilomake 99s (Jälkikantoon johtava muutosilmoitus).

HAO:on. Kun oikaisuvaatimukseen annetusta päätöksestä on saatu tieto, on 30 päivää aikaa valittaa, paitsi palauttamista tai peruuttamista koskeissa asioissa 60 päivää.⁶¹

Pikaoikaisua voi hakea silloin, jos päätökseen liittyvä lasku on maksamatta, mutta eräpäivään on aikaa vielä vähintään viikko. Hakemus täytyy myös toimittaa kirjaamoon vähintään viikkoa ennen eräpäivää. Pikaoikaisu voi koskea vain verojen alentamista eli se ei voi koskea jälkikantopyyntöjä tai nimikemuutosta.⁶² Pikaoikaisuna voidaan käsitellä esimerkiksi virheellistä tavaranhaltijaa koskevat muutoksenhaut, jolloin hakemuksen mukana täytyy toimittaa korvaava päätös. Korvaava päätös tarvitaan silloin, kun tullaus on tehty väärän tavaranhaltijan nimiin, kun tehdään virheellisen edustusmuodon oikaisu, kun tullauksella on virheellinen kolliluku tai bruttopaino ja tavaraa luovutetaan väliaikaisesta varastosta tai tullivarastosta, kun tullimenettely on virheellinen tai kun varastonpitäjä ei voi muusta syystä luovuttaa tavaroita.⁶³

Tuontitulleja voidaan palauttaa tai peruuttaa hakemuksesta. Tämä on mahdollista silloin, jos tullin määrä on vahvistettu liian suureksi, jos tavarat ovat viallisia tai eivät ole sopimuksen ehtojen mukaisia, jos toimivaltaiset viranomaiset ovat tehneet virheen tai kohtuussyistä. Hakemus tehdään Tullille. Viallisten tavaroiden osalta hakemus täytyy tehdä vuoden kuluessa tullivelan tiedoksiantopäivästä ja muiden osalta kolmen vuoden kuluessa. Jos muutosta haetaan koskien tavarahan palauttamista, pitää hakemuksessa esittää todiste tavarahan todellisesta palauttamisesta EU:n ulkopuolelle sekä reklamaatiokirjeenvaihto myyjän kanssa.⁶⁴

Maahantuonnin arvonlisäveroon liittyvän ennakkoratkaisuhakemuksen voi käsitellä Tulli tai Verohallinto. Jos hakija on arvonlisäverovelvollisten rekisterissä hakemuksen vireilletulohetkellä, ennakkoratkaisun antaa Verohallinto. Tulli puolestaan antaa ennakkoratkaisun silloin, jos hakijana on arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkitty luonnollinen henkilö eikä tuonti liity hänen liiketoimintaansa.⁶⁵

⁶¹ *Tulli 2019*, kohdat Kun haet oikaisua tullauspäätökseen, Päätöksen oikaiseminen ja Valitukset.

⁶² *Tulli 2019*, kohdat Pikaoikaisu ja Päätöksen oikaiseminen.

⁶³ *Tulli 2019*, kohta Pikaoikaisu.

⁶⁴ *Tulli 2019*, kohta Tullien palauttaminen tai peruuttaminen hakemuksesta. Tullien palauttamisesta tai peruuttamisesta säädetään myös UTK:n 116 art.

⁶⁵ *Tulli 2019*, kohta Ennakkoratkaisu arvonlisäverosta.

5 Verovelvollisuus

Verovelvollisuus on pysynyt pääasiassa samana uudistuksesta huolimatta. AVL:n mukaan tavarahan maahantuonnin veron on velvollinen suorittamaan ilmoittaja.⁶⁶ Ilmoittaja on se, joka antaa tulli-ilmoituksen, väliaikaisen varastoinnin ilmoituksen tai saapumisen yleisilmoituksen omista nimissään. Ilmoittajalla tarkoitetaan myös sellaista, jonka nimissä kyseinen ilmoitus tai tiedonanto annetaan.⁶⁷ AVL:n mukaan kuitenkin, jos ilmoittaja on edustaja, niin ilmoittajan päämies on verovelvollinen. Ilmoittaja on siis lähtökohtaisesti se, joka on velvollinen suorittamaan maahantuonnista arvonlisäveroa. Niin kutsutussa välillisessä edustuksessa, jossa asiamies antaa tulli-ilmoituksen omista nimissään, mutta päämiehen lukuun, vastuu arvonlisäverosta on molemmilla.⁶⁸ Tulli-ilmoituksen tekijän eli ilmoittajan tulee olla UTK:n mukaisesti sijoittautunut EU:n tullialueelle, mutta tulliviranomaiset voivat perustellusti sallia satunnaiset tuonnit EU:hun sijoittautumattomalta henkilöltä tai yhteisöltä. Tällöin kyseessä on usein käteisasiakkaana toimiva EU:n ulkopuolinen tavaranhaltija. Jatkuva tuonti ja rekisteröidyksi asiakkaaksi pääseminen edellyttävät kuitenkin Suomessa tai EU:ssa kiinteää toimipaikkaa.⁶⁹

Yritys puolestaan ei ole verovelvollinen, jos sen tilikauden liikevaihto alittaa 10.000 euroa. Kyseessä on tällöin vähäinen liiketoiminta, joka on jätetty arvonlisäverotuksessa soveltamisalan ulkopuolelle. Yrityksen täytyy itse arvioida, tuleeko sen myynti ylittämään tuon rajan tulevalla tilikaudella ja sitten rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi. Yritysmuodolla ei ole tässä muilta osin merkitystä, mutta rajaa ei sovelleta kuntiin tai kuntayhtymiin eikä ulkomalaisiin yrityksiin, joilla ei ole vakituista toimipaikkaa Suomessa. Jos kävisikin niin, että raja ylittyisi kesken tilikauden, tulee yrityksen suorittaa vero koko tilikauden myynnistä ja antaa muutosilmoitus. Näin yritys rekisteröidään arvonlisäverovelvolliseksi takautuvasti. Vaikka liikevaihto jäisikin rajan alle, on yrityksellä silti oikeus rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi. Edellytyksenä tälle on vain, että yrityksen toiminta tapahtuu liiketoiminnan muodossa, joka puolestaan tarkoittaa ansiotarkoituksessa tapahtuvaa, jatkuvaa, ulospäin suuntautuvaa, itsenäistä toimintaa, joka sisältää yrittäjäriskin.⁷⁰ Tällaiseen rekisteriin merkityn harjoittajan

⁶⁶ AVL 86 b §.

⁶⁷ UTK 5 art.

⁶⁸ Kallio ym. 2017, s. 597-598.

Tulli 2019, kohta Tuonnin arvonlisävero maahantuonnissa EU:n ulkopuolelta.

Verohallinto 2017, kohta Maahantuonnin arvonlisäverotus.

⁶⁹ Kallio ym. 2017, s. 598.

⁷⁰ Laine - Sainio 2017, kohta Vähäisen toiminnan harjoittaja arvonlisäverotuksessa.

täytyy ilmoittaa omat arvonlisäveron tietonsa arvonlisäveroilmoituksella sekä maksaa myyneistään riippuva arvonlisävero.⁷¹ Maahantuonnista joutuvat suorittamaan veroa myös sellaisetkin toimijat, jotka eivät muuten harjoita arvonlisäverollista toimintaa eli esimerkiksi pelkästään verotonta varainhankintaa harjoittavat yleishyödylliset yhteisöt sekä yksityishenkilöt.⁷²

5.1 Veron suorittamisvelvollisuus

Tullivelka tarkoittaa velvollisuutta maksaa EU:n säännösten mukaisten tavaroiden tuontitullit.⁷³ AVL:n mukaan veron suorittamisvelvollisuuden syntymisajankohta löytyy UTK:sta, jossa säädetään tullivelan syntymisajankohdasta.⁷⁴ Tullivelka syntyy silloin, kun tavara luovutetaan vapaaseen liikkeeseen tai osittain tuontitullittomaan väliaikaiseen maahantuontimenettelyyn, ja kun tulli-ilmoitus hyväksytään. Velallinen on ilmoittaja tai välillisessä edustuksessa oleva, jonka lukuun tulli-ilmoitus annetaan. Ilmoittaja on kuitenkin vastuussa velasta, jos hän tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää ilmoittamiensa tietojen olevan virheellisiä.⁷⁵ Tullivelka, joka johtuu säännösten noudattamatta jättämisestä eli kun ei täytetä jotain tullilainsäädännössä olevaa velvollisuutta, syntyy joko ajankohtana, jolloin velvollisuutta ei täytetä tai jolloin huomataan, ettei jokin edellytys ollutkaan täyttynyt. Velallisia ovat tällöin velvollisuuden täyttämistä vastaava tai se, joka tiesi tai jonka olisi pitänyt tietää, ettei velvollisuutta ole täytetty tai kyseiset tavarat hankkinut tai niitä hallussaan pitänyt, jos se tiesi tai sen olisi pitänyt tietää velvollisuuden täyttämättä jäämisestä.⁷⁶ Mikäli useampi on vastuussa samasta tullivelasta, vastaavat he tästä yhteisvastuullisesti.⁷⁷

Poikkeuksista, jolloin tullivelkaa ei synny, on kyse tuontia koskevien kieltojen tai rajoitusten alaisista tavaroista. Tullivelka ei synny silloin, kun tavara saapuu tullialueelle, jos sen tuonnissa noudatetaan tullisäännöksiä.⁷⁸ Tullivelkaa ei synny myöskään silloin, jos EU:n tullialueelle tuodaan säännösten vastaisesti väärennettyä rahaa tai jos tuodaan huumausaineita tai

⁷¹ *Laine - Sainio* 2017, kohta Arvonlisäverovelvollisten rekisteri.

⁷² *Kallio ym.* 2017, s. 598.

⁷³ *Tulli* 2019, kohta Tullivelan syntyminen.

⁷⁴ AVL 87 §.

⁷⁵ UTK 77 art.

⁷⁶ UTK 79 art.

⁷⁷ UTK 84 art.

⁷⁸ *Kallio ym.* 2017, s.599.

psykotrooppisia aineita muuhun kuin viranomaisten käyttöön. Jäsenvaltioissa saatetaan tosin säätää siitä, että tuontitulli tai tullivelan olemassaolo on tällaisen tullirikoksen seuraamuksen määrittämisen perusteena.⁷⁹

Tuontitullin määrä pitää laskea niillä perusteilla, jotka olivat olemassa silloin, kun tullivelka syntyi tavaroiden osalta ja mikäli tätä syntymisajankohtaa ei voida tarkasti määrittää, tulliviranomaiset toteavat tavaroiden tullivelan syntymisajankohdan. Tulliviranomaisilla on myös oikeus todeta, että tullivelka on syntynyt aiemmin, jolloin sen syntymisajankohdaksi pidetään sitä, jolloin kyseinen tilanne on aikaisemmin vallinnut.⁸⁰ Tuontitullin määrän laskemisessa otetaan huomioon myös, jos tullimenettelyyn asetetuista tai väliaikaisesti varastoituina olevista tavaroista on syntynyt EU:n tullialueella kustannuksia varastoinnista tai tavanomaisesta käsittelystä. Näitä kustannuksia ei oteta huomioon laskuissa, mikäli ilmoittaja esittää niistä riittävää näyttöä. Mikäli tullivelka syntyy tavaroista, jotka on luovutettu vapaaseen liikkeeseen, on tullivelkaa vastaavasta tuontitullista vähennettävä vapaaseen liikkeeseen luovutuksen yhteydessä maksettu tuontitullin määrä. Vastaavasti, jos tullivelka syntyy tavaroiden osalta, jotka on asetettu väliaikaisen maahantuonnin menettelyyn, on tullivelkaa vastaavasta tuontitullin määrästä vähennettävä osittain tuontitullittomassa menettelyssä maksettu tuontitullin määrä.⁸¹ Lisäksi jos tullimenettelyyn asetettujen tavaroiden tariffiin luokittelu muuttuu EU:n tullialueella suoritettujen tavanomaisten käsittelyjen takia, on ilmoittajan pyynnöstä sovellettava menettelyyn asetettujen tavaroiden alkuperäistä tariffiin luokittelua.⁸²

Sisäiseen ja ulkoiseen jalostusmenettelyyn liittyy myös pari tarkentavaa säännöstä. Menettelyt käydään läpi luvussa 9. Sisäisessä jalostusmenettelyssä syntyvien jalostettujen tuotteiden osalta syntyvää tullivelkaa vastaavan tuontitullin määrä on ilmoittajan pyynnöstä määritettävä kyseisten sisäiseen jalostusmenettelyyn asetettujen tavaroiden sinä ajankohtana voimassa olleen tariffiin luokittelun, tullausarvon, määrän, lajin ja alkuperän perusteella, jona kyseisiä tavaroita koskeva tullililmoitus hyväksyttiin. Kun ulkoisessa jalostusmenettelyssä saatujen jalostettujen tuotteiden osalta syntyy tullivelka, tuontitullin määrä on laskettava unionin tullialueen ulkopuolella suoritettujen jalostustoimen kustannusten perusteella.⁸³

Edellä käsiteltiin siis lähinnä tullivelan syntymisajankohtaa. Vapaaseen liikkeeseen luovutuksen ja väliaikaisen maahantuonnin tullivelan syntymispaikkana pidetään sitä, jossa tullil-

⁷⁹ UTK 83 art.

⁸⁰ UTK 85 art.

⁸¹ UTK 80 art.

⁸² UTK 86 art.

⁸³ UTK 86 art.

ilmoitus tai jälleenvienti-ilmoitus annetaan. Muissa tapauksissa tullivelka syntyy paikassa, jossa sen aiheuttavat tosiseikat ilmenevät. Mikäli tällaista paikkaa ei pystytä määrittämään, tulliviranomaiset toteavat tavaroiden olevan tilanteessa, jossa on syntynyt tullivelka. Jos tullivelka on voinut syntyä useassa paikassa, tulliviranomaiset toteavat sen syntyneen ensimmäisessä paikassa. Lopuksi, jos tavarat on asetettu tullimenettelyyn, jota ei ole päätetty, tai jos väliaikainen varastointi ei ole päättynyt asianmukaisesti eikä tullivelan syntymispaikkaa voida määrittää erityisessä määräajassa, tullivelka syntyy siinä paikassa, jossa tavarat on asetettu kyseiseen menettelyyn tai ne on tuotu EU:n tullialueelle kyseiseen menettelyyn asetettuina tai siinä paikassa, jossa ne olivat väliaikaisesti varastoituina.⁸⁴

AVL:n mukaan, mikäli tavaran maahantuonnin veron perustetta määrittäessä on tarpeen muuntaa valuuttaa, sovelletaan samaa muuntokurssia kuin mitä veron suorittamisvelvollisuuden syntymisajankohtaan sovelletaan. Tulli-ilmoituksella tavaran arvo ilmoitetaan siinä valuutassa, joka on kauppa- tai rahtilaskussa. Jos kauppahinta on ilmoitettu muussa valuutassa kuin euroissa, ne muunnetaan euroiksi. Tulli ilmoittaa sovellettavan muuntokurssin, jota sovelletaan aina kalenterikuukausi kerrallaan. Muuntokurssi perustuu Euroopan keskuspankin valuutakurssiin.⁸⁵

5.2 Vastuu laiminlyöntitilanteissa

Tullilainsäädännössä määritellään, kuka on vastuussa verosta laiminlyöntitilanteissa eli esimerkiksi säännösten vastaisessa tuonnissa, virheellisten tietojen antamisessa tulli-ilmoituksessa, tavaran siirtämisestä pois tullivalvonnasta, tavaran käyttämisestä vapaa-alueella tai vapaavarastossa tai tullimenettelylle säädettyjen edellytysten rikkomisessa. Vastuussa verosta on se, jonka olisi tullut täyttää kyseinen velvollisuus tai joka on syyllistynyt säännösten vastaiseen menettelyyn.⁸⁶

⁸⁴ UTK 87 art.

⁸⁵ AVL 101 a §.

Kallio ym. 2017, s. 618.

Tulli 2019, kohta Valuutan muuntokurssit 2019, 2018 ja 2017.

⁸⁶ *Kallio ym.* 2017, s. 598.

6 Veron ilmoittaminen

Niin kuin aiemmin jo kävi ilmi, arvonlisävero on siis oma-aloitteisesti ilmoitettava vero. Arvonlisävero ilmoitetaan veroilmoituksella, joka puolestaan tarkoittaa ilmoitusta, jolla verokauden veroa koskevat tiedot täytyy antaa.⁸⁷ Veroilmoitus tehdään verokauden mukaisesti. Vaikka verokaudella ei olisi toimintaa, veroilmoitus täytyy silti tehdä.⁸⁸ Jos yrityksellä on toimintaa useammassa toimipisteessä, hänen täytyy tehdä vain yksi veroilmoitus.⁸⁹ Veroilmoituksessa käytetään yleistä määräpäivää, joka on kuukauden 12. päivä.⁹⁰ Veroilmoitus on annettu silloin, kun se saapuu Verohallinnolle. Sähköisessä tavassa tämä lasketaan vastaanottokuitauksen hetkellä. Näin ollen sähköisen ilmoituksen voi pääsääntöisesti tehdä vielä eräpäivänä.⁹¹

Seuraamusmaksuilla halutaan varmistaa, että arvonlisäverovelvolliset ilmoittavat oikeat tiedot oikeaan aikaan. Seuraamusmaksuja on kolmenlaisia: myöhästymismaksu, veronkorotus sekä laiminlyöntimaksu.⁹² Näiden maksujen eräpäivä määräytyy veronkantoasetuksen mukaisesti.⁹³

6.1 Verokausi

Arvonlisäveroa laskettaessa käytetään määräaikoja. Määräajat lasketaan pääsääntöisesti sitä kalenterivuotta seuraavan vuoden alusta, johon vero olisi pitänyt ilmoittaa ja maksaa.⁹⁴ Veronalalla käytetään termiä verokausi. Kyseessä on ajanjakso, jolta tässä tapauksessa määräytyvä arvonlisävero ilmoitetaan ja maksetaan. Yleensä verokautena on kuukausi.⁹⁵ Verovelvollisen on myös mahdollista hakea valinnaisen verokauden piiriin erillisellä hakemuksella. Tällöin verokausi on joko neljännesvuosi tai kokonainen kalenterivuosi. Valittu verokausi on sitova 12 kuukauden ajan. Verohallinnolla on kuitenkin mahdollisuus siirtää verovelvollinen takaisin

⁸⁷ *Laine - Sainio 2017*, kohta Veroilmoitus.

⁸⁸ *Laine - Sainio 2017*, kohta Ilmoituksen antaminen.

⁸⁹ *Laine - Sainio 2017*, kohta OmaVero.

⁹⁰ *Laine - Sainio 2017*, kohta Veroilmoituksen antamisen määräaika.

⁹¹ *Laine - Sainio 2017*, kohta Veroilmoituksen antaminen sähköisesti OmaVero-palvelussa.

⁹² *Laine - Sainio 2017*, kohta Seuraamusmaksu.

⁹³ *Laine - Sainio 2017*, kohta Verohallinnon määräämän veron eräpäivä.

⁹⁴ *Laine - Sainio 2017*, kohta Määräaika.

⁹⁵ *Laine - Sainio 2017*, kohdat Pääsääntö ja Verokausi.

lyhyempään verokauteen näiden 12 kuukauden aikana.⁹⁶ Pidennettyyn verokauteen voi hakea siirtoa, kun kirjanpitolaissa määritelty liikevaihdon raja alittuu. Neljännesvuoden raja on 100.000 euroa ja kalenterivuoden raja 30.000 euroa. Neljännesvuosi lasketaan heti vuoden alusta lähtien eli ensimmäiseen neljännekseen kuuluu tammikuu, helmikuu ja maaliskuu. Tällainen valinnainen verokausi pysyy siihen asti, kunnes verokausi muuttuu lyhyemmäksi joko verovelvollisen itsensä hakemuksesta tai Verohallinnon päätöksestä.⁹⁷ Verokauden pituutta on mahdollista muuttaa myös uudestaan, jos liikevaihdon rajat eivät ylity. Edellisestä muutoksesta on pitänyt kuitenkin kulua vähintään vuosi. Mikäli yritys haluaa yhä uudestaan soveltaa pidennettyä verokautta, ei sen tarvitse tehdä joka vuosi uutta hakemusta, vaan verokausi säilyy pidennettynä siihen asti, kunnes yritys hakee lyhyempää verokautta tai mikäli edellytykset pidemmälle verokaudelle eivät enää täyty.

Hakeminen pidennettyyn verokauteen tehdään siis erillisellä hakemuksella.⁹⁸ Lomakkeen voi täyttää sekä toiminnan vasta alkaessa tai jo Verohallinnon rekisteriin kuuluva.⁹⁹ Hakemus on tehtävä sitä edellisen vuoden loppuun mennessä, jolta sen halutaan alkavan.¹⁰⁰ Samaa lomaketta käytetään myös silloin, kun ilmoitetaan liikevaihdon todennäköisestä rajan ylityksestä kuluvana tai seuraavana vuonna. Tässä tapauksessa verokautta siis lyhennetään. Yritys siirtyy lyhyempään verokauteen heti ilmoituksesta seuraavan lyhyemmän verokauden alusta.¹⁰¹ Lyhyin mahdollinen verokausi on kuukausi.¹⁰² Myös lyhyempi verokausi sitoo verovelvollista 12 kuukautta, mutta päätöstä tästä siirtymisestä ei tule, sillä se perustuu yrityksen omaan ilmoitukseen.¹⁰³ Mahdollista on myös, että Verohallinto itse määrää yrityksen lyhyempään verokauteen, jolloin puhutaan viranomaisaloitteisesta verokauden muuttamisesta. Syynä voi olla muun muassa yrityksen status, toiminta tai se, ettei sillä ole enää edellytyksiä pidempään verokauteen. Mikäli yritys ei itse ilmoita liikevaihtonsa kasvusta ja siitä, ettei sillä ole enää edellytyksiä pidempään verokauteen, Verohallinto lähettää ilmoituksen yrityksen siirtämisestä lyhyempään verokauteen. Tällöin yrityksen täytyy antaa puuttuvat veroilmoitukset ja sille määrätään myöhästymismaksua myöhässä ilmoitettujen verokausien osalta.¹⁰⁴

⁹⁶ *Laine - Sainio* 2017, kohdat Valinnaisten verokausien pituudet ja Verokausi.

⁹⁷ *Laine - Sainio* 2017, kohta Pidennetty verokausi.

⁹⁸ Esimerkiksi Verohallinnon lomakkeella 4071.

⁹⁹ *Laine - Sainio* 2017, kohta Pidennettyyn verokauteen hakeminen.

¹⁰⁰ *Laine - Sainio* 2017, kohta Pidennettyyn verokauteen siirtymisen ajankohta.

¹⁰¹ *Laine - Sainio* 2017, kohdat Lyhennettyyn verokauteen hakeminen, Lyhennettyyn verokauteen siirtymisen ajankohta ja Pidennetyn verokauden edellytyksenä olevan raja-arvon ylittyminen - verovelvollisen ilmoitus.

¹⁰² *Laine - Sainio* 2017, kohta Lyhennetty verokausi.

¹⁰³ *Laine - Sainio* 2017, kohta Lyhennettyyn verokauteen hakeminen.

¹⁰⁴ *Laine - Sainio* 2017, kohta Verokauden lyhentäminen Verohallinnon aloitteesta.

Verohallinnolla on myös muita oikeuksia. Se voi määrätä uuden yrityksen enintään vuoden ajaksi kuukauden mittaiseen verokauteen valvonnallisista syistä. Tällöin asiasta tulee päätös, joka on muutoksenhakukelpoinen. Perusteena ei kuitenkaan tarvitse olla esimerkiksi verovelvoitteiden laiminlyönti. Verohallinto voi myös määrätä yrityksen menettämään enintään vuoden ajaksi oikeutensa pidempään verokauteen. Tällöin perusteena tarvitsee kuitenkin olla olennainen verovelvoitteiden laiminlyönti. Tästäkin annetaan muutoksenhakukelpoinen päätös.¹⁰⁵

Jos kalenterivuoden verokautta käyttävä yritys lopettaa toimintansa kesken verokauden, verokausi päättyy lopettamispäivään. Tällöin arvonlisäveroilmoitus on annettava viimeistään lopettamiskuukautta seuraavan toisen kuukauden 12. päivä. Neljännesvuoden tai kuukauden pituisen verokauden osalta ei ole säännöksiä laissa, joten silloin käytetään lopettamiskauden yleistä eräpäivää.¹⁰⁶ Mikäli tämä osuu sellaiseen päivään, joka ei ole pankkipäivä, niin yleinen eräpäivä siirtyy seuraavaan ensimmäiseen pankkipäivään.¹⁰⁷

6.2 Sähköinen ja paperinen veroilmoitus

Oma-aloitteiset verot voidaan ilmoittaa ja maksaa OmaVerossa. Kyseessä on palvelu Verohallinnon internet-sivuilla. Palvelusta näkee myös maksamattomat verot. Sähköinen veroilmoitus on ensisijainen verojen ilmoitustapa. Sähköisen palvelun taustalla on ajatus virheiden vähentymisestä, halpuudesta, nopeudesta ja turvallisuudesta. Yritykset käyttävät kirjautuessaan OmaVeron Verohallinnon luomaa Katso-tunnistusta.¹⁰⁸

OmaVero-palvelu antaa yritykselle vaihtoehtoja siitä, millaisia oma-aloitteisia veroja se voi ilmoittaa riippuen mihin rekistereihin yritys on liittynyt. Tässä tapauksessa yrityksen tulisi olla liittynyt arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, jolloin hän voi ilmoittaa arvonlisäveronsa. Kun yritys on valinnut arvonlisäveroilmoituksen palvelusta, tulee hänen valita verokausi ja täyttää lomake. Virheiden vähyyttä on perusteltu sillä, että järjestelmä ilmoittaa, jos lomakkeessa on virheitä eikä lähetä sitä eteenpäin ennen korjaamista.¹⁰⁹ OmaVero-palvelun lisäksi verojen ilmoittaminen sähköisesti onnistuu myös taloushallinto-ohjelmalla. Tämä koskee kuitenkin

¹⁰⁵ Laine - Sainio 2017, kohta Verokauden lyhentäminen Verohallinnon aloitteesta.

¹⁰⁶ Laine - Sainio 2017, kohta Verokausi toiminnan päättyessä.

¹⁰⁷ Laine - Sainio 2017, kohta Yleinen eräpäivä.

¹⁰⁸ Laine - Sainio 2017, kohta OmaVero.

¹⁰⁹ Laine - Sainio 2017, kohta Veroilmoituksen antaminen sähköisesti OmaVero-palvelussa.

suuria maahantuotavia määriä, ja opinnäytetyö rajoittuu lähinnä pienempiin yrityksiin, joten aiheeseen ei ole syvennytty enempää.¹¹⁰

Poikkeustapauksissa voidaan käyttää vielä paperista lomaketta veroilmoituksessa. Tällainen poikkeustapaus voi tulla kyseeseen, jos ei voida kohtuudella edellyttää sähköisen veroilmoituksen antamista. Näin voi käydä esimerkiksi silloin, kun kuolinpesällä tai ulkomaalaisella ei ole mahdollisuutta antaa veroilmoitusta sähköisesti tai on jokin tekninen este. Paperiversion käytöstä ei ole määrätty mitään sanktiota, mutta Verohallinto saattaa tiedustella syytä.¹¹¹ Yrityksellä voi lähinnä tulla kyseeseen vain tuo viimeinen tilanne eli tekninen este.

6.3 Veroilmoituksen korjaus

Jos yrityksellä tulee tarve korjata jo annettujen oma-aloitteisten verojen tietoja, täytyy sen tehdä uusi ilmoitus. Tämä voi koskea jo menneitä verokausia. Korvaavan veroilmoituksen nimi on oikaisuilmoitus.¹¹² Määräaika korvaavalle ilmoitukselle on kolme vuotta.¹¹³ Korvaavalla ilmoituksella tulee olla myös syy, kuten muun muassa lasku- tai täyttövirhe, oikeuskäytännön muutos, verotarkastuksessa saatu ohjaus tai laintulkintavirhe. Laskuvirhe tai täyttövirhe on selkeä, eli ilmoituksessa on laskettu tai täytetty joku kohta väärin. Oikeuskäytännön muutos tarkoittaa nimensä mukaisesti, että oikeuskäytännössä on tapahtunut joku muutos, joka vaikuttaa ilmoituksen korjaamiseen. Vaihtoehtona on myös, että verotarkastuksessa on voitu antaa joku ohje, minkä perusteella ilmoitusta tulisi korjata. Laintulkintavirhe puolestaan tarkoittaa sitä, jos huomataan esimerkiksi verokannan olevankin toinen mitä ilmoitettu alun perin.¹¹⁴

Jos virhe on vähäinen, enintään 500 euroa verokaudelta, se voidaan korjata kuluvan verokauden ilmoituksella eli silloin ei tarvitse tehdä uutta korvaavaa ilmoitusta.¹¹⁵ Vähäistä virhettä kutsutaan myös kevennetyksi korjausmenettelyksi. Erona siinä on normaaliin korjausmenettelyyn, että sitä ei tarvitse kohdentaa virhettä koskevalle verokaudelle, vaan se voidaan ottaa

¹¹⁰ *Laine - Sainio 2017*, kohta Veroilmoituksen antaminen sähköisesti taloushallinto-ohjelmalla.

¹¹¹ *Laine - Sainio 2017*, kohta Veroilmoituksen antaminen paperilla.

¹¹² *Laine - Sainio 2017*, kohta Ilmoitetun tiedon korjaaminen.

¹¹³ *Laine - Sainio 2017*, kohta Vähäisen virheen korjaaminen.

¹¹⁴ *Laine - Sainio 2017*, kohta Veroilmoituksen korjaus.

¹¹⁵ *Laine - Sainio 2017*, kohta Veroilmoituksen korjaus.

huomioon seuraavalla verokaudella. Yrityksen täytyy kuitenkin korjata vähäinen virhe viivytyksestä, joka tarkoittaa viimeistään havaitsemiskuukautta seuraavan veroilmoituksen määräpäivää.¹¹⁶

Jos yritys maksaa tai ilmoittaa liikaa arvonlisäveroa, täytyy sen ilmoittaa siitä antamalla korvaava veroilmoitus. Yritys ei siis voi hakea veroa takaisin palautushakemuksella.¹¹⁷ Korjaamismenettelyä käytetään siis sekä yrityksen eduksi että vahingoksi tarkoittaen, että joko ilmoituksessa on ilmoitettu liikaa veroa tai liian vähän veroa. Vaikka veron määrä ei muuttuisikaan uuden korvaavan ilmoituksen myötä, tulee silti oikaista väärät tiedot. Jokaisesta verolajista tehdään oma korjausilmoitus. Esimerkiksi juuri arvonlisävero on yksi verolaji.¹¹⁸

6.4 Veroilmoituksen antamatta jättäminen

On mahdollista, että yritys ei jätä veroilmoitusta määräajassa tai se ilmoittaa veroa liian vähän. Tällöin Verohallinto lähettää kehotuksen antaa ilmoitus. Kehotuksessa Verohallinto antaa arvion maksettavasta verosta. Jos yritys ei tästä kehotuksesta huolimatta ilmoita tietoja veron määräämistä varten, määrää Verohallinto veron maksettavaksi kehotuksessa kerrotun arvion mukaisesti. Lisäksi yritys voi joutua maksamaan veronkorotusta ilmoittamisvelvollisuutensa laiminlyönnistä. Vielä tässäkin kohtaa yrityksellä on mahdollisuus päästä eroon maksuun määrätystä verosta ja veronkorotuksesta antamalla luotettava veroilmoitus. Kyseessä on tällöin niin sanottu myöhään annettu veroilmoitus, josta määrätään yritykselle maksettavaksi myöhästymismaksu.¹¹⁹ Ensimmäisiltä 45 päivältä myöhästymismaksu on 3 euroa päivältä. Jos ilmoitus myöhästyy vielä tästä eli ylittää 45 päivää, tulee maksettavaksi lisäksi kaksi prosenttia maksettavan veron määrästä. Enintään myöhästymismaksu voi olla 15.135 euroa yhden verolajin osalta verokaudessa. Myöhästymismaksut lasketaan jokaiselle verolajille erikseen.¹²⁰

Myöhästymismaksu voi tulla kyseeseen myös, jos veroilmoitusta korjataan määräajan jälkeen. Korjaamiseen liittyy myös niin kutsuttu vapaa korjausaika, joka tarkoittaa sitä, että jos jo annetulle veroilmoitukselle tehdään korvaava ilmoitus 45 päivän kuluessa määräajasta, ei yritykselle tule maksettavaksi myöhästymismaksua. Toisaalta jos taas korvaava ilmoitus

¹¹⁶ Laine - Sainio 2017, kohta Vähäisen virheen korjaaminen.

¹¹⁷ Laine - Sainio 2017, kohta Ilmoitetun tiedon korjaaminen.

¹¹⁸ Laine - Sainio 2017, kohta Yhtenäinen korjaamismenettely.

¹¹⁹ Laine - Sainio 2017, kohta Veroilmoituksen antamatta jättäminen.

¹²⁰ Laine - Sainio 2017, kohta Veroilmoituksen saapuminen myöhässä.

annetaan vasta näiden 45 päivän jälkeen ja veron määrä kasvaa korvaavalla ilmoituksella, on myöhästymismaksu kaksi prosenttia uuden nousseen veron määrästä. Jos vero ei nouse korvaavalla ilmoituksella, ei myöhästymismaksua määrätä.¹²¹

Jos yritys syyllistyy toistuvasti puutteellisiin veroilmoituksiin tai ilmoitusten korjaamiseen, voi Verohallinto määrätä veronkorotusta myöhästymismaksun sijasta.¹²² Sen sijaan, jos itse verojen maksu olisi myöhässä, tulee yrityksen maksaa viivästyskorkoa, joka on 7 prosenttia.¹²³ Maksu kohdistuu aina ensin viivästyskorkoihin ja vasta sitten pääomaan.¹²⁴

7 Veron maksaminen

Tulli kantaa maahantuotavista tavaroista lakisääteiset tullit, verot ja maksut, jotka määräytyvät tavaratullinimikkeeseen, alkuperän ja tullausarvon perusteella. Maahantuonnin veroihin kuuluu tullit ja arvonlisävero. Jos tavara tuodaan EU-maiden ulkopuolelta, siitä kannetaan kolmansien maiden tulli, mikäli etuuskohtelut, tariffikiintiöt tai tullisuspensiot eivät alenna tai poista tullia. Mikäli tavara taas tuodaan EU:n veroalueen ulkopuolelta, siitä tulee maksettavaksi arvonlisävero. Tullit ovat yleensä arvotulleja eli ne lasketaan prosenttimääränä tullausarvosta, mutta joistakin tavaroista kannetaan paljoustullia eli esimerkiksi painon tai kappalemäärän perusteella.¹²⁵

Lisäksi on olemassa polkumyynti- ja tasoitustulleja, suoja- eli lisätulleja sekä USA:ta koskevat ylimääräiset tuontitullit. Polkumyyntitulleja käytetään, jos tavaraa on nimensä mukaisesti tuotu polkumyyntiin hintaan eli myydy hinnalla, joka alittaa tuotantokustannukset ja kotimarkkinahinnat. Alihintainen tuonti aiheuttaa EU:n teollisuudelle huomattavaa vahinkoa tai ainakin vaaran vahingon syntymisestä. Vastatoimet ovat tällöin EU:n edun mukaisia. Tasoitustulli puolestaan otetaan käyttöön, jos vientiä on tuettu valtiontuilla. Suojatullit otetaan käyttöön, jos odottamattomasti kasvava tuonti vaarantaa EU:n teollisuuden. Suojatoimenpiteet kohdistuvat EU:n ulkopuolisiin eli kolmansiihin maihin.¹²⁶

¹²¹ *Laine - Sainio 2017*, kohta Veroilmoituksen saapuminen myöhässä.

¹²² *Laine - Sainio 2017*, kohta Veroilmoituksen saapuminen myöhässä.

¹²³ *Laine - Sainio 2017*, kohta Oma-aloitteisten verojen maksaminen.

¹²⁴ *Laine - Sainio 2017*, kohta Oma-aloitteisten verojen maksun käyttöjärjestys.

¹²⁵ *Tulli 2019*, kohdat Mitä tuonti maksaa?, Tullausarvo, Tulli ja arvonlisävero ja Verot, maksut ja tullialennukset.

¹²⁶ *Tulli 2019*, kohdat Tulli ja arvonlisävero ja Polkumyynti- ja tasoitustullit sekä suojatullit eli lisätullit.

AVL:n mukaan Tullin vastuulle kuuluvan maahantuonnin arvonlisäveron määrä on vähintään 5 euroa. Tämä tarkoittaa, että alle 20 euron lähetyksistä ei kanneta maahantuonnin arvonlisäveroa. Minimikanta tuli voimaan vuoden 2013 alusta. Edelleen lain mukaan veron maksun viivästymiseen sovelletaan verolisäystä ja viivekorkoa niistä annetun lain (1556/1995) mukaisesti. Vastaavasti, jos veroa palautetaan, maksetaan palautukselle veronkantolain (11/2018) mukaista korkoa. Tullin päätökseen ei saa vaatia TL:n oikaisua, vaan siihen saa hakea muutosta valittamalla 30 päivän kuluessa ennakkoratkaisua koskevan päätöksen tiedoksisaan-
nista.¹²⁷

7.1 Veron peruste

Vuoden 2018 toimivaltamuutos ei muuttanut maahantuonnin arvonlisäveron perusteen määrittämistä ja laskemista koskevia säännöksiä.¹²⁸ AVL:n mukaan tavaran maahantuonnista suoritettavan veron peruste on tullausarvo, joka määritellään tarkemmin UTK:ssa ja erinäisissä EU:n asetuksissa. Tullausarvo on käytännössä kauppaa-arvo eli tosiasiallisesti siitä maksettu hinta tai maksettava hinta, kun se myydään EU:n tullialueelle vietäväksi. Toisin sanoen tavaran maahantuonnista suoritettava arvonlisävero lasketaan tuonnin veron perusteesta. Arvonlisäveron määrä saadaan kertomalla tuontiarvo tavaraan sovellettavalla verokannalla. Tullauksessa on esitettävä kauppalasku, josta selviää maksettu hinta ja toimitusehdot.¹²⁹

Veron perusteeseen sisällytetään AVL:n mukaan myös tavaran kuljetus-, lastaus-, purkaus- ja vakuutuskustannukset sekä muut maahantuontiin liittyvät kustannukset siihen asti, kunnes kuljetussopimuksen mukaisesti ollaan ensimmäisessä määräpaikassa EU:ssa.¹³⁰ Kuitenkin, jos on tiedossa jo sillä hetkellä, kun veron suorittamisvelvollisuus syntyy, että tavara tullaan kuljettamaan toiseen paikkaan EU:ssa, sisällytetään myös kustannukset kyseiseen paikkaan asti.

¹²⁷ AVL 101 b-e §.

Kallio ym. 2017, s. 618-620.

¹²⁸ *Verohallinto* 2018, kohta Ohje maahantuonnin arvonlisäveron perusteen määrittämisestä ja laskemisesta julkaistu.

¹²⁹ AVL 88 §.

Kallio ym. 2017, s. 599.

Tulli 2019, kohta Tullausarvo.

¹³⁰ AVL 91 §.

Hakapää ym. 2016, s. 177.

Tulli 2019, kohdat Laske maahantuonnin arvonlisävero veron perusteesta ja Mitä tuonti maksaa?

Verohallinto 2018, kohta OmaVerossa näkyy Tullin vertailutieto maahantuonneista.

Kyseiset kustannukset lisätään veron perusteeseen riippumatta siitä, kuka kuljetuksista ja työsuorituksista maksaa ja kuka ne suorittaa. Lisäksi AVL:n mukaan veron perusteeseen laskeaan myös tullauksen yhteydessä joko valtiolle tai EU:lle kannettavat verot, tullit, tuontimaksut ja muut maksut, kuitenkin lukuun ottamatta arvonlisäveron osuutta. Tähän kuuluvat myös Suomen ulkopuolella maksettavat verot ja muut maksut. Poikkeuksen muodostavat EU:n ulkopuolella käsiteltävinä olleet tavarat.¹³¹

AVL:n mukaan, mikäli EU:n ulkopuolella on ollut tavara korjattavana, valmistettavana tai muutoin käsiteltävänä tai jos korjattavaksi viedyn tavarän tilalle on tuotu samanlainen, on tällöin veron perusteena korjaus-, käsittely- tai niitä vastaavat muut kustannukset ja lähetyskulut sekä EU:n ulkopuolella tavarahan lisättyjen osien arvo. Edellä mainittua sovelletaan myös, jos viallinen tavara on viety EU:n ulkopuolelle, hävitetty viranomaisen valvonnassa tai luovutettu valtiolle aiheuttamatta kuluja, eikä ole ehditty tuoda tilalle uutta tavaraa ja kirjattua sitä Tullin tileihin. EU:n ulkopuolella tapahtuva käsittely voidaan suorittaa ulkoisen jaloituksen tullimenettelyssä, jolloin tulliveroa kannetaan vain EU:n ulkopuolella kertyneestä arvonlisästä. Edellä mainitut eivät kuitenkaan sovellu tilanteessa, jossa tavara on myyty verotta EU:n ulkopuolelle¹³² tai mikäli Suomessa vähennykseen tai palautukseen oikeuttavassa ollut tavara on myyty EU:n ulkopuolelle tavarän myyntiä koskevien myyntisäännösten¹³³ mukaan. Näissä tilanteissa veron peruste määräytyy normaalisti. Jos tavara on tuontihetkellä käytetty, sen tullausarvoa määritettäessä voidaan sen kauppahintaan tehdä vähennys. Vähennys riippuu siitä, kuinka paljon tavaraa on käytetty sen ostohetken ja tullaushetken välissä. Vähennys voidaan suhteuttaa tavarän jäljellä olevaan käyttöikään.¹³⁴

Maahantuotavista tavaroista maksetaan yleensä veroa 24 prosenttia veron perusteesta. Tosin joihinkin tavaroihin sovelletaan alennettua verokantaa ja joistakin ei kanneta arvonlisäveroa lainkaan. Poikkeukset muodostavat elintarvikkeet ja rehuaineet, joiden arvonlisäverokanta on 14 prosenttia; lääkkeet ja lääkkeenomaiset valmisteet, joiden arvonlisäverokanta on 10 prosenttia; kirjat ja tilatut sanoma- ja aikakauslehdet, joiden arvonlisäverokanta on 10 prosenttia; sekä taide-esineet, joiden arvonlisäverokanta on 10 prosenttia.¹³⁵

¹³¹ AVL 93 §.

Hakapää ym. 2016, s. 83.

Kallio ym. 2017, s. 604-605.

Tulli 2019, kohdat Laske maahantuonnin arvonlisävero veron perusteesta ja Tullausarvo.

¹³² AVL 70 §.

¹³³ AVL 63 §.

¹³⁴ AVL 90 §.

Kallio ym. 2017, s. 603-604.

¹³⁵ *Tulli* 2019, kohta Arvonlisävero on yleensä 24 prosenttia.

7.1.1 Kauppa-arvo

Myös UTK:ssa säädetään, että tullausarvo perustuu ensisijaisesti kauppa-arvoon eli tavarahan hintaan, joka siitä on tosiasiallisesti maksettu tai maksettava myytäessä ne vietäviksi EU:n tullialueelle. Tavarahan, joka viedään myytäväksi EU:n tullialueelle, kauppa-arvo määritetään tullii-ilmoituksen hyväksymishetkellä eli heti ennen tavarahan tullialueelle tapahtuneen myynnin perusteella. Jos tavara myydään vietäväksi tullialueelle sen jälkeen, kun se on tuotu tullialueelle, mutta se on asetettu tarkemmin määriteltyyn erityismenettelyyn, määritetään kauppa-arvo kyseisen myynnin perusteella.¹³⁶ Tavarahan hinta puolestaan on siis ostajan tuoduista tavaroista myyjälle suorittama tai suoritettava maksu, johon sisältyy kaikki maksut, jotka on suoritettu tai suoritettava myynnin edellytyksenä. Alla olevassa taulukossa 2 on kerrottu kaikki edellytykset, joiden tulee täyttyä, jotta kauppa-arvoa voitaisiin käyttää.

Edellytykset, joiden tulee täyttyä, jotta kauppa-arvoa voidaan käyttää tullausarvon perusteena:

1) Ostajan oikeutta luovuttaa tavaroita tai käyttää niitä ei rajoiteta muilla kuin joillakin seuraavista:

- a) lain tai viranomaisen määräämillä taikka vaatimilla rajoituksilla EU:ssa
- b) tavaroiden maantieteellistä jälleenmyyntialuetta koskevilla rajoituksilla
- c) rajoituksilla, jotka eivät olennaisesti vaikuta tavaroiden tullausarvoon

2) Myynti tai hinta ei riipu kauppa-arvoon vaikuttavista ehdoista tai suorituksista, joiden arvoa ei voida määrittää arvonmäärityksen kohteena olevien tavaroiden osalta

¹³⁶ Kallio ym. 2017, s. 600.

Tulli 2019, kohta Kauppa-arvo tullausarvon määrittämisessä.
UTK 70 art.

3) Mikään osa ostajan suorittaman tavaroiden myöhemmän jälleenmyynnin, luovutuksen tai käytön tuotosta ei tule suoraan tai välillisesti myyjän hyväksi, jollei asianmukaista tarkistusta voida tehdä
4) Ostaja ja myyjä eivät ole keskenään etuyhteydessä tai keskinäinen etuyhteys ei ole vaikuttanut kauppahintaan
5) Kauppahintaan lisättävät erät pystytään laskemaan luotettavasti ja riittävän tarkasti
6) Tavarat on tuotu EU:hun kaupan perusteella eli tavaroiden omistusoikeudesta on maksettu. Tämä edellytys ei täyty, jos tavarat on esimerkiksi lahjoitettu, lainattu, vuokrattu tai tuotu konsignaatiovarastoon eli kaupintavarastoon
7) Kaupan tarkoitus on saattaa tavara EU:n markkinoille
8) Kaupan on oltava juridisesti sitova sillä hetkellä, kun tavara ilmoitetaan vapaaseen liikkeeseen
9) Kauppa koskee tuotavia tavaroita sellaisina kuin ne esitetään Tullille eli kauppa-arvoa ei voida käyttää tullausarvona, jos tavaroita on käsitelty tai jalostettu kaupan jälkeen ennen kuin ne luovutetaan vapaaseen liikkeeseen niin, että niiden arvo tai nimike on muuttunut

Taulukko 2: Edellytykset kauppa-arvon käyttämiselle.¹³⁷

Kun tullausarvo määritetään kauppa-arvon perusteella, tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan on UTK:n mukaan lisättävä erinäisiä kustannuseriä, jos ostaja vastaa niistä eivätkä ne ole jo sisällytettyjä hintaan. Tällaisia kustannuseriä ovat provisiot ja välityspalkkiot lukuun ottamatta ostoprovisioita sekä päälly- ja pakkauskustannukset, joihin sisältyy työ ja materiaalit. Lisäksi hintaan tulee lisätä erinäisten tuotteiden ja palvelujen arvot, jos ostaja toimittaa ne käytettäväksi maahantuotujen tavaroiden tuottamisessa ja niiden myynnissä vieväksi, ellei tätä ole jo sisällytetty hintaan. Tällaisia tuotteita ja palveluja ovat maahantuotujen tavaroiden materiaalit, rakenneosat, osat ja vastaavat ainekset; työkalut, muotit, matriisit ja vastaavat tuottamisessa käytetyt esineet; tuottamisessa käytetyt ainekset sekä

¹³⁷ UTK 70 art.

Tulli 2019, kohdat Etuyhteyden vaikutus tullausarvoon ja Kauppa-arvo tullausarvon määrittämisessä.

tekninen suunnittelu, kehittäminen, taiteellinen työ, mallisuunnittelu ja piirustusten ja luonnosten laadinta. Näiden lisäksi hintaan tulee vielä lisätä rojaltit ja lisenssimaksut, jos ostaja joutuu ne maksamaan eivätkä ne sisälly jo hintaan; myyjälle tuleva osa maahantuodun tavaran jälleenmyynnin, luovutuksen tai käytön antaman tuoton arvosta; sekä myös maahantuodun tavaran kuljetus- ja vakuutuskustannukset, sekä lastaus- ja käsittelykustannukset siihen asti, jolloin tavara tuodaan EU:n tullialueelle. UTK:ssa määritellään myös, mitä asioita ei sisällytetä tullausarvoon. Tällaisia ovat muun muassa tavaroiden kuljetuskustannukset sitten, kun tavara on saapunut EU:n tullialueelle; ostajan tekemästä maahantuotujen tavaroiden osto koskevasta rahoitussopimuksesta aiheutuvat korkokulut; ostajan maahantuotujen tavaroiden jakelu- tai jälleenmyyntioikeuksista suorittamat maksut; ostoprovisiot; maksu oikeudesta jäljentää maahantuotua tavaraa EU:ssa; EU:ssa tavaroiden maahantuonnista tai myynnistä maksettavat tuontitullit tai muut maksut sekä teollisuuslaitosten, -laitteistojen tai -kalustojen kaltaisten maahantuotujen tavaroiden rakentamisesta, asentamisesta, kokoonpanosta, huollosta tai teknisestä avusta aiheutuvat kustannukset, jotka tapahtuvat EU:n tullialueelle tulon jälkeen. Joissakin tilanteissa tullausarvoa on mahdollista alentaa jälkikäteen ja saada tullinpalautusta myyjältä tullauksen jälkeen saaduista alennuksista tai takuuhyvityksistä. Myös vahingoittuneille ja viollisille tavaroille on olemassa yksityiskohtaisempia säännöksiä, joita ei tässä avata.¹³⁸

Jos tullausarvo perustuu kauppahintaan, niin tullin ilmoitukseen täytyy liittää tullausarvoilmoitus aina, kun tavara luovutetaan vapaaseen liikkeeseen. Jos tullin ilmoitusta ei ole annettu sähköisesti, tullausarvoilmoitus tehdään lomakkeella. Ilmoitusta ei kuitenkaan tarvitse tehdä, jos maahantuotujen tavaroiden lähetyksen tullausarvo ei ylitä 20.000 euroa, kyseessä ei ole kaupallinen tuonti, tietojen esittäminen ei ole välttämätöntä yhteisen tullitariffin soveltamista varten tai jos tullessa ei kanneta. Myöskään jos kyseessä on jatkuvasti samoin ehdoin toimitettavista tavaroista samojen osapuolten välillä, ei tarvitse jokaisella kerralla tehdä uutta tullausarvoilmoitusta.¹³⁹

¹³⁸ Kallio ym. 2017, s. 600-601.

Tulli 2019, kohdat Kauppa-arvo tullausarvon määrittämisessä ja Rojaltien ja lisenssimaksujen lisääminen tullausarvoon.

UTK 71-72 art.

¹³⁹ *Tulli* 2019, kohta Tullausarvoilmoitus D.V.1.

7.1.2 Toissijaiset tullausarvon määrittämistavat

Mikäli tullausarvoa ei kuitenkaan voida kauppaa-arvon perusteella määrittää, on UTK:n mukaan olemassa myös toissijaisia tapoja, joita käytetään esimerkiksi silloin, jos myyjän ja ostajan välinen intressiyhteys saattaisi vaikuttaa hintaan.¹⁴⁰ Toissijaiset tavat on kerrottu alla olevassa taulukossa 3. Niistä tulee valita se, joka ensimmäisenä soveltuu kyseiseen tapaukseen.

Toissijaiset tavat määrittää tullausarvo:
1) Arvonmäärityksen kohteena olevien tavaroiden kanssa samanlaisten, EU:n tullialueelle vietäviksi myytyjen ja näiden kanssa samanaikaisesti tai lähes samanaikaisesti vietyjen tavaroiden kauppaa-arvo
2) Yllä olevan mukaan, mutta tavarat ovat samankaltaisia, eivät samanlaisia
3) Arvo, joka perustuu siihen yksikköhintaan, jolla maahantuotuja tavaroita taikka samanlaisia tai samankaltaisia maahantuotuja tavaroita myydään EU:n tullialueella suurin kokonaismäärin henkilöille, jotka eivät ole etuyhteydessä myyjään¹⁴¹
4) Laskennallinen arvo, joka koostuu seuraavista eristä:
a) maahantuotuja tavaroita tuottaessa käytettyjen materiaalien sekä valmistuksen tai muun käsittelyn kustannukset tai arvo
b) se voittojen ja yleiskulujen määrä, joka tavallisesti kertyy myytäessä tavaroita, jotka kuuluvat samaan tavaraluokkaan tai -lajiin kuin arvonmäärityksen kohteena olevat tavarat ja jotka viejämaassa toimivat tuottajat ovat tuottaneet EU:hun tapahtuvaa vientiä varten
5) Sovellettu tullausarvo

Taulukko 3: Toissijaiset tullausarvon määrittämistavat.¹⁴²

¹⁴⁰ Kallio ym. 2017, s. 601.

Tulli 2019, kohdat Miten tullausarvo selvitetään? ja Tullausarvo. UTK 74 art.

¹⁴¹ Niin kutsuttu deduktiivinen menetelmä.

¹⁴² UTK 74 art.

Tulli 2019, kohta Muut tullausarvon määrittämismenetelmät.

7.2 Valmisteverot

Suomessa muun muassa alkoholi- ja tupakkatuotteista kannetaan valmisteverot, jotka Tulli kantaa tullauksen yhteydessä, kun tavarat tullataan suoraan vapaaseen liikkeeseen ja kulu- tukseen ja asiakas maksaa kaikki verot heti. Muutoin valmisteveron kantaa Verohallinto.¹⁴³ Valmisteveroja ei siis kanneta maahantuonnin yhteydessä kuin VVL:ssä tarkoitetun rekisteröi- mättömän elinkeinonharjoittajan ollessa maahantuoja.¹⁴⁴ Jos valmisteverolliset tuotteet ovat tuhoutuneet kuljetuksessa tai vanhentuneet, ne hävitetään Tullissa, vaikka valmisteverotuk- sesta vastaa Verohallinto. Tulli laatii ja säilyttää hävittämistä hävitystodistuksen.¹⁴⁵

Valmisteveroon voi saada veronhuojennusta tai maksunlykkäystä. Tulli voi vapaamuotoisella hakemuksella alentaa suoritettua tai suoritettavaa valmisteveroa, veronlisäystä, viivekorkoa, viivästyskorkoa tai lykkäyksen vuoksi suoritettavaa korkoa tai poistaa sen kokonaan, jos vero- tus on toimitettu säännösten mukaisesti ja valmistevero on joko jo kannettu tai tullaan kanta- maan tullauksen yhteydessä. Huojennus voidaan myöntää kahdessa tapauksessa: katsotaan kohtuuttomaksi periä valmistevero täysimääräisenä tai kysymyksessä on veronalaiset tuotteet, joita käytetään hetken aikaa ympäristöystävällisempien tuotteiden tai uusiutuvista luonnon- varoista saatavien polttoaineiden teknisen kehittämisen tutkimus- tai kehittämishankkeissa. Maksunlykkäys tarkoittaa, että Tulli voi kirjallisesta hakemuksesta myöntää lykkäystä veron maksamiseen. Maksunlykkäykselle tarvitaan peruste, joka voi olla hakijasta riippumaton poik- keuksellinen olosuhde, veronmaksukyvyyn olennainen alentuminen tai muu erityinen syy. Jos maksunlykkäystä myönnetään, verovelka suoritetaan osamaksuilla, joihin lisätään maksunlyk- käyskorkoa, ellei se ole ilmeisen kohtuutonta.¹⁴⁶

Valmisteveroista, jotka kannetaan tullauksen yhteydessä, Tulli voi antaa ennakkoratkaisun. VVL:n mukaan valmistevero kannetaan tullauksen yhteydessä, jos tuoja ei aseta tuotteita tul- lauksessa väliaikaisen verottomuuden järjestelmään eikä tuojalle myönnetä maksunlykkäystä. Ennakkoratkaisua haetaan vapaamuotoisella hakemuksella, joka käsitellään kiireellisenä. En- nakkoratkaisupäätökseen voi puolestaan hakea muutosta valittamalla Helsingin HAO:on.¹⁴⁷

¹⁴³ *Tulli 2019*, kohta Verot, maksut ja tullialennukset.

¹⁴⁴ *Kallio ym. 2017*, s. 605.

¹⁴⁵ *Tulli 2019*, kohta Tavarain hävittäminen kaupallisessa liikenteessä.

¹⁴⁶ *Tulli 2019*, kohta Valmisteveron veronhuojennus ja maksunlykkäys. VVL 105 §.

¹⁴⁷ *Tulli 2019*, kohta Ennakkoratkaisu valmisteverotusasioissa. VVL 3 §.

7.3 Etuuskohtelu

Tavaroiden alkuperä saattaa oikeuttaa alempaan tulliin¹⁴⁸ eli etuustulliin tai nollatulliin (tulli 0 %), jos tuontitavara on tiettyjen maiden alkuperätuote. Jotta etuutta voitaisiin soveltaa, tarvitaan alkuperäilmoitus tai -todistus. Tullietuuskohtelu tarkoittaa siis sitä, että jonkun lain perusteella EU:n ulkopuolelta kolmannesta maasta tuotavasta tavarasta maksetaan yleistä tullia alhaisempi tulli tai ei tullia ollenkaan. Tullia on mahdollista alentaa myös EU:n solmimien sopimusten perusteella tai EU:n yksipuolisilla myönnytyksillä, mihin voi liittyä vuosittaisia tuontirajoituksia. Tuontimääriin sidotut tullietuudet voivat perustua myös Maailman kauppajärjestön (WTO) sopimukseen. Alkuperän lisäksi tullien ja muiden verojen alentaminen tai poistaminen saattaa tulla kyseeseen erityismenettelyissä eli tulliselvitysmenettelyissä, jotka käydään läpi luvussa 9.¹⁴⁹ Myös kehitysmailla on myönnetty oma tullietuusjärjestelmä, jota ei opinnäytetyössä avata sen tarkemmin.¹⁵⁰

Tariffikiintiöllä tarkoitetaan tietylle tuontimäärälle määrääjäksi myönnettyä tullittomuutta tai alennettua tullia. Kun kiintiö täyttyy, tavaraa saa edelleen tuoda maksamalla normaalit tullit. Jos teollisuuden tuotannossa tarvittavia raaka-aineita ei ole EU-maista saatavissa tai ei ole riittävästi saatavissa, voidaan niille hakea tullialennusta tai tullittomuutta EU:lta Tullin kautta. Tullisuspensio tarkoittaa EU:n myöntämää tullittomuutta tai alennettua tullia, joka voidaan myöntää sellaisille teollisuuden tuotantoon käytettäville raaka-aineille, puolivalmisteteille sekä komponenteille, joita ei ole saatavissa EU:ssa. Kyseessä on siis valmistus. Autonominen tariffikiintiö puolestaan myönnetään edellä mainituille tavaroille, jos niitä on saatavilla, mutta ei riittävästi. Myönnettyjä suspensioita ja autonomisia tariffikiintiöitä tarkastellaan säännöllisesti ja niitä saavat käyttää kaikki toimijat EU:n alueella.¹⁵¹

Alla olevassa taulukossa 4 on edellytykset etuuskohtelun saamiselle.

¹⁴⁸ Alennettua tullikohtelua kutsutaan preferenssikohteluksi.

¹⁴⁹ *Tulli 2019*, kohdat Etuuskohtelut, Mitä tuonti maksaa?, Tariffikiintiöt, Tulli ja arvonlisävero, Tullietuudet tavarankulun alkuperän perusteella ja Verot, maksut ja tullialennukset.

¹⁵⁰ EU on myöntänyt vuodesta 1971 lähtien kehitysmailla tullietuuksia yleisellä tullietuusjärjestelmällään (GSP-järjestelmä, Generalized System of Preferences).

¹⁵¹ *Tulli 2019*, kohta kohta Tullisuspensiot ja autonomiset tariffikiintiöt.

Etuuskohtelun saamisen edellytykset:
1) Tuontituote kuuluu sopimuksen tuotekatteeseen
2) Tuotteen on oltava sopimusmaan alkuperätuote
3) Tuote on tuotava suoraan edunsaajavaltiosta EU:hun eli niin sanottu suoran kuljetuksen edellytys
4) Tuotteen alkuperä on osoitettava asianmukaisella alkuperäselvityksellä
5) Alkuperä voidaan osoittaa myös kauppalaskussa määrämuotoisella (valtuutetun) viejän ilmoituksella eli kauppalaskuilmoituksella tai alkuperäilmoituksella

Taulukko 4: Etuuskohtelun saamisen edellytykset.¹⁵²

Etuuskohtelua täytyy pyytää itse tullilmoituksella. Määrämuotoisen alkuperäilmoituksen laatii viejä tavaroiden vientimaassa EU:ssa olevalle ostajalle. Ilmoitus liitetään alkuperätuotteiden vientilähetykseen liittyvään kaupalliseen asiakirjaan, jossa alkuperätuotteet on kuvattu. Viejällä on puolestaan oltava Tullin lupapäätös valtuutetun viejän asemasta, jos alkuperätuotteiden arvo vientilähetyksessä ylittää 6.000 euroa. Jos lähetyksen arvo ei ylitä kyseistä summaa, kuka tahansa viejä voi laatia alkuperäilmoituksen. Jos alkuperäselvitys on saatu vasta tulliselvityksen jälkeen, Tullia voi pyytää oikaisemaan tullauspäätös, jolloin kannettu täysimääräinen tulli muutetaan etuuskohtelutulliksi. Tämä vaikuttaa myös arvonlisäveron määrään.¹⁵³

Tuontitulli-ilmoituksessa on pakollista ilmoittaa tavaran alkuperämaa. Jos tavaran alkuperä ei liity tullietuuskohtelun myöntämiseen, siihen käytetään yleisiä alkuperäsääntöjä. Kyseessä voi olla esimerkiksi tuonnin yleisten tullitasojen soveltaminen, tuonnin määrällisten rajoitusten hallinnointi, polkumyynnin vastaiset toimenpiteet, tullitilastointi sekä muut kaupalliset syyt. Yleisten alkuperäsääntöjen mukaan kokonaan jossain maassa tuotetut tai valmistetut tuotteet ovat sen maan alkuperää, mutta jos tuotteet ovat valmistettu useammassa maassa, ne ovat sen maan alkuperää, jossa tuotteen viimeinen merkittävä valmistus tai käsittely on tehty.

¹⁵² *Tulli* 2019, kohta Tullietuudet tavaran alkuperän perusteella.

¹⁵³ *Tulli* 2019, kohta Tullietuudet tavaran alkuperän perusteella.

EU:n ja tuontimaiden säännöt saattavat poiketa toisistaan alkuperämaata määriteltäessä, joten yleensä se määritellään tuontimaan sääntöjen mukaan.¹⁵⁴

7.4 Vakuus

Tuonnissa, varastoinnissa, passituksessa, jalostuksessa ja erityiskäytössä vaaditaan yleisvakuus, jonka täytyy maahantuonnissa kattaa tullivelan määrä. Yrityksellä on mahdollisuus varastoinnin, passituksen ja muiden erityismenettelyjen yhteydessä saada vapautus tai alennus vastuuvakuudesta. Tulli jakaa yrityksen vakuusluokkiin niiden vakavaraisuuden ja maksukäyttäytymisen perusteella. Vakavaraisuuden arvioinnissa käytetään lähteenä tilinpäätöstä. Yrityksellä ei saa olla vakavia maksuhäiriö- tai luottotietomerkintöjä. Kansallinen yleisvakuus on voimassa vain Suomessa ja se on arvoltaan vähintään 2.500 euroa. Vakuutukseksi kelpaa pankkitakaus, takausvakuutus tai pankkitilin panttaus. EU-laajuista vakuutta puolestaan voidaan käyttää useammassa jäsenvaltiossa ja sen voi antaa ainoastaan pankkitakauksena.¹⁵⁵

Menettelyihin, jotka vaativat yleisvakuutta, tulee hakea yleisvakuuslupaa. Yrityksen täytyy olla tällöin sijoittautunut EU:n tullialueelle. Yritys voi hakea yleisvakuus- tai maksunlykkäyslupaa, mikäli sillä on säännöllistä ja taloudellisesti huomattavaa maahantuontia EU:n ulkopuolelta. Maksunlykkäysluvalla yritys saa noin kuukauden maksuaikaa tullille, arvonlisäverolle ja muille suoritemaksuille, jolloin se saa tavarat haltuunsa jo ennen maksamista. Maksunlykkäyslupan voi saada vasta, kun yrityksellä on jo yleisvakuuslupa. Jos yrityksellä ei ole kumpaakaan lupaa, se on käteisasiakas, jonka täytyy maksaa tullilasku ennen tavaroiden luovuttamista.¹⁵⁶ Lisäksi on vielä olemassa yksittäisvakuus, jonka yritys voi antaa yksittäisen passituksen tai tuontitapahtuman tulli- ja verovelkaa tai tulli- ja verovastuuta varten. Vakuus annetaan Tullin toimipaikassa, sen täytyy kattaa koko velka ja vastuu ja se voidaan tehdä joko vakuustalletuksena Tullin toimipaikan kassaan tai tilisiirtona Tullin tilille.¹⁵⁷

Verohallinto käsittelee 1.1.2018 alkaen kannettua maahantuonnin arvonlisäveroa koskevat huojennus- ja maksunlykkäyshakemukset ja tätä ennen olevat käsittelee Tulli. Jos Tulli on

¹⁵⁴ *Tulli 2019*, kohta Tavarain yleinen alkuperä.

¹⁵⁵ *Tulli 2019*, kohdat EU-laajuinen vakuus, Kansallinen vakuus, Vakuusluokat ja niiden vaatimukset, Vakuusmallit, Yleisvakuus ja Yleisvakuuslupa.

¹⁵⁶ *Tulli 2019*, kohdat Laskutus, Miten yleisvakuuslupaa haetaan?, Tuojana toimiminen ja Yleisvakuuslupa.

¹⁵⁷ *Tulli 2019*, kohta Yksittäisvakuus.

kantanut arvonlisäveron, se voi vapaamuotoisesta hakemuksesta joko alentaa suoritettua tai suoritettavaa arvonlisäveroa ja sen viivästysseuraamuksia tai muita seuraamuksia tai jopa poistaa ne kokonaan. Hakemus osoitetaan Tullin ulkomaankauppa- ja verotusosastolle. Tulli lähettää maksuttoman päätöksen, johon ei voi hakea muutosta valittamalla. Lisäksi jos Tulli on kantanut arvonlisäveron, se voi myöntää siihen kirjallisella hakemuksella maksunlykkäystä. Myös tästä Tulli lähettää maksuttoman päätöksen, johon puolestaan saa hakea muutosta valittamalla. Jos maksunlykkäys myönnetään, maksuajalta kannetaan maksunlykkäyskorkoa. Maksunlykkäystä haetaan Tullin veronkanto/perinnästä.¹⁵⁸

Yritys voi käyttää edustajaa hoitamaan puolestaan tullilainsäädännössä säädettyjä toimia. Edustusmuotoja on kolme: suora edustus, välillinen edustus tai suora edustus takaajan vastuulla. Edustusmuoto täytyy ilmoittaa tullilainilmoituksessa, koska se vaikuttaa tuojan ja asianmiehen tullivelkavastuuihin, vakuuden käyttöön, tullilaskutukseen, käytettäviin tullimenettelyihin sekä arkistointivelvollisuuteen. Suora edustaja antaa tullilainilmoituksia tuojan nimissä ja puolesta. Suora edustaja vastaa tullivelasta vain siltä osin, kun hän tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää tullilainilmoituksessa annetut tiedot virheellisiksi, mutta muuten tuoja vastaa tullivelasta ja jälkitullauksesta. Maksuaika ja muut edut määräytyvät puolestaan tuojan lupien mukaan. Välillinen edustaja antaa tullilainilmoituksia tuojan puolesta, mutta omissa nimissään eli toimii samalla vastuulla kuin tuojakin. Velalle tai vastuulle tarvittavat vakuudet pyydetään näin ollen välilliseltä edustajalta. Edustaja yhdessä tuojan kanssa ovat vastuussa tullivelasta ja jälkitullauksesta, mutta Tulli perii ensisijaisesti välilliseltä edustajalta. Välillistä edustajaa ei ole mahdollista käyttää maahantuonnin erityismenettelyissä. Takaajan vastuulla toimiva suora edustaja antaa tuojan puolesta takauksen siitä, että velka maksetaan määräajassa. Suora edustaja ei takaajana vastaa jälkitullauksesta, jos hän ei tiennyt tai hänen ei olisi pitänyt tietää tullilainilmoituksessa annettuja tietoja virheelliseksi. Toimiminen suorana edustajana takaajan vastuulla vaatii erityisen yleistakaussitoumuksen. Suoraksi edustajaksi takaajan vastuulla toimiva voi lisäksi toimia välillisenä tai suorana edustajana.¹⁵⁹

¹⁵⁸ *Tulli* 2019, kohta Arvonlisäveron huojentaminen ja maksunlykkäys.

¹⁵⁹ *Tulli* 2019, kohdat Edustajana toimiminen, Suora edustaja, Suora edustaja takaajan vastuulla, Tuojana toimiminen ja Välillinen edustaja.

8 Arvonlisäverot kirjanpidossa

Koska arvonlisävero on oma-aloitteinen vero eli se tilitetään oma-aloitteisesti, verovelvollinen on itse vastuussa veroilmoituksensa tietojen oikeellisuudesta sekä veron oikeasta määrästä. Nämä tiedot kerätään kirjanpidosta eli kirjanpidon tulee olla sellaista, että siitä on mahdollista kerätä tiedot veroilmoitukseen veron määrittämiseksi. Lisäksi kirjanpitoa pidetään sen takia, jotta voidaan laskea suoritettava ja vähennettävä arvonlisävero. Kirjanpidosta tulee muun muassa pystyä erottamaan verot verokannoittain. Veronalaiset myynnit ja ostot tulee olla selkeästi näkyvissä.¹⁶⁰ Tietojen kirjaustapaan ei kuitenkaan ole syvennytty opinnäytetyössä.

Arvonlisäveron saa tilittää tai vähentää maksuperusteisesti sellaiset yritykset, joiden tilikauden liikevaihto ei ylitä 500.000 euroa. Tätä kutsutaan maksuperusteiseksi arvonlisäveroksi. Maksuperusteisessa tilityksessä suoritettava tai vähennettävä arvonlisävero kohdistetaan aina sille kuukaudelle, jolloin yritys maksaa tai saa maksun. Mikäli tilikauden liikevaihto ylittää 500.000 euroa, vaihtoehtona on joko suorite- tai laskutusperusteinen tilitys.¹⁶¹ Tilitystapoja ei ole avattu opinnäytetyössä, sillä yleensä kirjanpitäjät hoitavat ne yrityksessä.

8.1 Tullauksen asiakirjojen arkistointi

Maahantuojan täytyy arkistoida tuontitullauksen asiakirjat kuluvan ja seuraavan kuuden vuoden ajan. Arkistoitavia asiakirjoja ovat tullaus- ja luovutus päätös, kauppalasku, rahti- ja kuljetusasiakirjat, alkuperäselvitykset sekä muutoksenhakua koskevat oikaisupäätökset. Vastavasti jos on käytetty välillistä edustajaa, on hänellä arkistointivelvollisuus. Arkistointi voi tapahtua sähköisesti tai paperitallenteina.¹⁶² Asiakirjoja ei toimiteta Tulliin arkistoitavaksi, vaan Tulli arkistoi vain paperisena annetut tuonti-ilmoitukset liitteineen. Kuitenkin mikäli maahantuojia lopettaa toimintansa tai menee konkurssiin, arkistoitavat asiakirjat siirretään Tullille.¹⁶³

¹⁶⁰ *Laine - Sainio 2017*, kohta Liiketapahtumien kirjaaminen arvonlisäverotuksessa

¹⁶¹ *Laine - Sainio 2017*, kohta Maksuperusteinen arvonlisävero.

¹⁶² *Tulli 2019*, kohta Tuojana toimiminen.

¹⁶³ *Tulli 2019*, kohta Tuontitullauksen asiakirjojen arkistointi.

Tulli tekee jälkitarkastuksia sekä sille toimitettuihin asiakirjoihin että yrityksen kirjanpitoaineistoon. Jälkitarkastukset voivat kattaa kuluva ja kolme edellistä vuotta. Jälkitarkastusten avulla varmistetaan, että lainsäädäntöä ja Tullin ohjeistuksia noudatetaan. Tarkastus voi joutua joko tullin palauttamiseen tai jälkikantoon.¹⁶⁴

9 Tullimenettelyt

Perustapauksessa tullimenettelynä on luovutus vapaaseen liikkeeseen. Luovutus vapaaseen liikkeeseen antaa tavaralle unionitavaran tullioikeudellisen aseman.¹⁶⁵ Unionitavara on joko sellainen, joka on tuotettu kokonaan EU:n tullialueella tai se on tuotettu tullialueen ulkopuolella, mutta tullattu EU:n alueelle.¹⁶⁶ UTK:ssa säädetään niin kutsutusta unionitavaraolettamasta, jonka mukaan kaikkia EU:n tullialueella olevia tavaroita pidetään unionitavaroina, jollei vahvisteta niiden olevan toisin. Tällöin unionin tavaroiden tullioikeudellinen asema täytyy todistaa. Lisäksi poikkeuksen muodostavat tavarat, jotka ovat tuotettu EU:n tullialueella, mutta ne ovat tuotettu asetettuna johonkin seuraavista maahantuontia lykkäävistä menettelyistä: väliaikaiseen varastointiin, ulkoiseen passitusmenettelyyn, varastointimenettelyyn, väliaikaisen maahantuonnin menettelyyn tai sisäiseen jalostusmenettelyyn.¹⁶⁷ UTK:ssa säädetään myös, että unionitavara ei ole enää unionitavara, kun se viedään pois EU:n tullialueelta, pois lukien kun se on asetettu sisäiseen tai ulkoiseen passitusmenettelyyn, varastointimenettelyyn tai sisäiseen jalostusmenettelyyn; kun se on asetettu tietyn käyttötarkoituksen menettelyyn ja luovutetaan valtiolle myöhemmin tai hävitetään jättämättä jätteitä; tai kun vapaaseen liikkeeseen luovutusta koskeva ilmoitus mitätöidään tavaroiden luovutuksen jälkeen.¹⁶⁸ Joissakin tapauksissa unionitavarat voivat liikkua EU:n tullialueella paikasta toiseen muutoinkin kuin tullimenettelyyn asetettuina ilman, että niiden tullioikeudellinen asema unionitavaroina muuttuu, vaikka tavarat liikkuvatkin väliaikaisesti alueen ulkopuolella.¹⁶⁹

Luovutus vapaaseen liikkeeseen tarkoittaa myös sitä, että tavaraan sovelletaan kauppapoliittisia toimenpiteitä ja siitä kannetaan tullit. Kauppapoliittisia toimenpiteitä ovat esimerkiksi tuontikiellot, tuonnin määrälliset rajoitukset sekä erilaiset suoja- ja valvontatoimenpiteet. Toimenpiteiden perustana on EU-maiden yhteinen kauppapolitiikka. Edellytyksenä

¹⁶⁴ *Tulli* 2019, kohta Tuojana toimiminen.

¹⁶⁵ *Tulli* 2019, kohta Luovutus vapaaseen liikkeeseen.

¹⁶⁶ *Kallio ym.* 2017, s. 591 ja 593-594.

¹⁶⁷ *UTK* 153 art.

¹⁶⁸ *UTK* 154 art.

¹⁶⁹ *UTK* 155 art.

menettelylle on, ettei tavarahan kohdistu minkäänlaisia rajoituksia tai kieltoja. Mahdollista on myös luovuttaa tavarat vapaaseen liikkeeseen alennetuilla tulleilla tai ilman tuontitulleja.¹⁷⁰

Vapaaseen liikkeeseen luovutuksen sijasta tullaukseen voidaan käyttää erityisiä maahantuontia lykkäviä tulliselvitysmenettelyjä, jolloin maahantuonti tapahtuu vasta, kun tällainen lykkäävä menettely päätetään vapaaseen liikkeeseen. Toinen päättymistapa on, kun tullimenettelyssä oleva tavara siirretään pois tullivalvonnasta säännösten vastaisesti tekemättä tull ilmoitusta. Mikäli lykkäävä menettely päätetään silloin, kun tavara on Suomessa, katsotaan maahantuonnin tapahtuvan Suomessa.¹⁷¹ Myös AVL:n mukaan, mikäli tavara saatetaan tullialueelle¹⁷² tuotaessa johonkin seuraavista menettelyistä, katsotaan tavarahan maahantuonnin tapahtuvan Suomessa vain, jos tavara on Suomessa, kun se lakkaa olemasta missään näistä menettelyistä.¹⁷³ Kyseiset menettelyt ovat väliaikainen maahantuonti, tietty käyttötarkoitus, sisäinen jalostus, tuonti ulkoisesta jalostuksesta sekä varastointi- ja passitusmenettely. Lisäksi edellä mainittua sovelletaan myös tavarahan, joka on asetettu EU:n tullialueella, mutta Yhteisön ulkopuolella, muuhun menettelyyn kuin ulkoiseen passitusmenettelyyn. UTK:n mukaan ilmoittaja voi vapaasti päättää, mihin tullimenettelyyn tavarat asetetaan. Tullimenettely, kauppatapahtuman luonne ja kansallinen menettely muodostavat kokonaisuuden, joka merkitään koodina tull ilmoitukseen, jotta maahantuontiverot kannetaan oikein.¹⁷⁴ Menettelyn valinta ei ole riippuvainen tavaroiden luonteesta tai paljoudesta eikä alkuperä-, lähtö- tai määrämaasta.¹⁷⁵ Kyseisillä taloudellisesti vaikuttavilla menettelyillä pyritään helpottamaan yritysten toimintaa verrattuna tavalliseen tuontimenettelyyn sekä mahdollistaa tavaroiden jatkojalostaminen tuonnin perustilannetta kevyemmin seuraamuksin.¹⁷⁶ Tarkempia tuontisäännöksiä on palautustavaroille, tutkittavaksi tai koekäyttöön tuotaville tavaraille, konttien tuontiselvityksille sekä tavarahanäytteille. Seuraavaksi käydään läpi vain yleisimmät menettelyt, joita voidaan käyttää suurimpaan osaan tavarahan.

¹⁷⁰ *Tulli 2019*, kohta Luovutus vapaaseen liikkeeseen.

¹⁷¹ *Kallio ym. 2017*, s. 592 ja 594-597.

¹⁷² EU:n tullialue on määritelty UTK:ssa.

¹⁷³ *AVL 86 a §*.

¹⁷⁴ *Tulli 2019*, kohdat Mitä maahantuonti on? ja Tuonnin tullimenettelyt.

¹⁷⁵ *UTK 150 art.*

¹⁷⁶ *Aminoff-Lindblad - Kallio - Äärilä 1998*, s. 114.

9.1 Väliaikainen maahantuonti

Väliaikainen maahantuonti on luvanvaraista, jossa muita kuin unionitavaroita käytetään väliaikaisesti johonkin tiettyihin laissa säädettyihin tarkoituksiin EU:n tullialueella. Luvanhaltija on yleensä tullialueen ulkopuolelle sijoittautunut. Väliaikainen maahantuonti on määräaikaista, jonka jälkeen tavarat on vietävä muuttumattomina takaisin EU:n tullialueen ulkopuolelle. Tulliviranomaiset määräävät tavaroiden viemiselle määräajan. Väliaikainen maahantuonti on tuontitullitonta eli tavaroista ei silloin kanneta tullia joko ollenkaan tai ne tulee kannettavaksi vain osittain eikä maahantuonnin arvonlisäveroa.¹⁷⁷ Usein Tulli vaatii kuitenkin vakuudeksi maahantuontiveroja vastaavan määrän. Tulli ei myöskään sovelta väliaikaisesti maahantuotuihin tavarihin kauppapoliittisia toimenpiteitä, ellei niissä kielletä joko saapumista EU:n tullialueelle tai sieltä poistumista. Kuljetusvälineille, kuten konteille, on olemassa tarkemmat säännökset väliaikaisen maahantuonnin osalta.¹⁷⁸

UTK:ssa säädetään väliaikaisen maahantuonnin menettelystä kokonaan tuontitullitta. Menettelyssä voidaan jälleenvietäviksi tarkoitetut muut kuin unionitavarat asettaa erityiskäyttöön EU:n tullialueella joko kokonaan tai osittain tuontitullitta ja ilman muita maksuja ja kauppapoliittisia toimenpiteitä, jos kaikki seuraavat edellytykset täyttyvät: tavarat on tarkoitus säilyttää muuttumattomina niiden käytöstä johtuvaa tavallista arvon alentumista lukuun ottamatta, menettelyyn asetettavien tavaroiden tunnistaminen voidaan varmistaa, menettelynhaltija on sijoittautunut EU:n tullialueen ulkopuolelle ja EU:n tullilainsäädännössä säädetty täydellisen tai osittaisen tullista vapauttamisen edellytykset täyttyvät.¹⁷⁹ Tulliviranomaisten on määritettävä aika, jonka kuluessa tähän menettelyyn asetetut tavarat on joko jälleenvietävä tai asetettava seuraavaan tullimenettelyyn. Kyseinen aika voi olla enintään 24 kuukautta, mutta tähän voi hakemuksesta saada pidennystä. Tavarat voivat olla menettelyssä yhteensä enintään 10 vuoden ajan.¹⁸⁰

Lupa väliaikaiseen maahantuontiin voidaan hakea tulli-ilmoituksella, joka myönnetään silloin, kun tavarat luovutetaan menettelyyn. Luvan hakemiseen voidaan käyttää myös tavanomaista

¹⁷⁷ Aminoff-Lindblad - Kallio - Äärilä 1998, s. 116.
Kallio ym. 2017, s. 592 ja 594-597.

Tulli 2019, kohta Väliaikainen maahantuonti.

¹⁷⁸ Aminoff-Lindblad - Kallio - Äärilä 1998, s. 116-117.

Tulli 2019, kohdat Konttien tuontiselvitys ja Väliaikainen maahantuonti.

¹⁷⁹ UTK 250 art.

¹⁸⁰ Aminoff-Lindblad - Kallio - Äärilä 1998, s. 116.
UTK 251 art.

lupaa, jota haetaan etukäteen tullilomakkeella. Tavanomainen lupa ei kuitenkaan ole pakollinen, vaan lupaa voi hakea aina tulli-ilmoituksella, pois lukien tapaukset, joissa tulli-ilmoitus halutaan antaa yksinkertaistettuna tai halutaan käyttää keskitettyä tullausta tai ilmoittajan kirjanpitoon tehtävää merkintää, jossa tavanomainen lupa on pakollinen. Yrityksen täytyy käyttää tavanomaista lupaa korvatessaan väliaikaisesti maahantuodun tavarán vastaavalla tavaramalla tai tarvitessaan takautuvaa lupaa. Harvinaisissa tilanteissa lupa voi olla myös suullinen tulli-ilmoitus, jonka tueksi tarvitaan kuitenkin tullilomake, tai se voi olla tulli-ilmoituksena pidettävä toimi, kuten vihreän kaistan valitseminen tullitoimipaikassa.¹⁸¹

Väliaikaisesti maahantuodut tavarat täytyy siis määräajan kuluessa jälleenviedä tai asettaa seuraavaan tullimenettelyyn, jolloin väliaikaisen maahantuonnin menettely päättyy. Väliaikainen maahantuonti voidaan päättää passitusmenettelyyn vain silloin, jos tavara siirretään EU:ssa toiselle luvanhaltijalle. Mikäli näin ei toimita määräajassa, täytyy luvanhaltijan ilmoittaa siitä valvovalle tullille, jolloin syntyy tullivelka¹⁸².

9.2 Sisäinen jalostus

Sisäisestä jalostusmenettelystä on kyse silloin, kun tavara tuodaan kolmannesta maasta EU:n tullialueelle, jossa se on tarkoitus jalostaa ja viedä takaisin EU:n ulkopuolelle. Jalostaminen voi olla esimerkiksi tavaroiden valmistamista, korjaamista, entisöimistä, kunnostamista tai muuta käsittelyä. Menettelyssä voidaan käyttää yhtä tai useampaa jalostustoimintaa. Menettelyssä ei siis käytännössä tapahdu maahantuontia, joten EU:n tullialueella käytettäviin muihin kuin unionitavaroihin ei sovelleta tuontitulleja, arvonlisäveroa tai muita maahantuonnin veroja, muita maksuja eikä kauppapoliittisia toimenpiteitä. Tuontitullit ja maahantuonnissa kannettavat verot, kuten arvonlisävero, tulevat sovellettaviksi kuitenkin, jos menettely päätetään luovuttamalla tavarat vapaaseen liikkeeseen EU:n tullialueella. Kauppapoliittiset toimenpiteet tulevat sovellettaviksi, jos tavaroissa kielletään niiden saapuminen tullialueelle tai poistuminen sieltä. Toinen päättämistapa menettelylle on jälleenvieminen. Sisäinen jalostusmenettely voidaan päättää passitukseen, jos tavara siirretään EU:ssa toiselle luvanhaltijalle. Tulliviranomaisten täytyy asettaa aika, jonka kuluessa sisäinen jalostusmenettely on lopetettava. Aika alkaa kulua siitä päivästä, jolloin muut kuin unionitavarat asetetaan menettelyyn.

¹⁸¹ *Tulli* 2019, kohta Väliaikainen maahantuonti.

¹⁸² Tullivelka syntyy UTK:n 79 art. perusteella ja se määritellään käyttäen UTK:n 85 art.

Hakemuksesta aikaan on saatavilla pidennystä. Tulliviranomaiset voivat hakemuksesta suostua sisäiseen jalostusmenettelyyn asetettujen tavaroiden tai jalostettujen tuotteiden väliaikaiselle jälleenviennille EU:n tullialueen ulkopuolelle edelleen jalostettaviksi. Silloin kyseeseen tulee ulkoisen jalostusmenettelyn edellytykset. Ilmoitus päättämisestä annetaan luvassa määrättyyn tullitoimipaikkaan. Menettely täytyy päättää luvassa ilmoitetussa määräajassa hyväksyttävään tullimenettelyyn, jonka jälkeen tavaroista täytyy antaa päätöstilitys menettelyä valvovalle tullille 30 päivän kuluessa.¹⁸³

Menettelylle on asetettu taloudellisia ja muita edellytyksiä, jotka edellyttävät ennen maahantuontia tai eräissä tapauksissa maahantuonnin tulli-ilmoituksella haettua jalostuslupaa. Lupa sisäiseen jalostukseen myönnetään yleensä EU:ssa sijaitsevalle yritykselle, joka suorittaa tai suorittaa tavaroiden jalostuksen. Jos yrityksellä ei ole yhteyttä jalostustoimintaan eli jos se esimerkiksi myy tai käyttää tavaran sellaisenaan, lupaa ei myönnetä. Tavanomaisessa lupamenettelyssä lupaa haetaan etukäteen tullilomakkeella. Kyseistä lupaa tarvitaan silloin, kun menettelyyn asettaminen ja päättäminen tapahtuvat EU:n eri jäsenvaltioissa tai jos tavaroita jalostetaan tai käytetään toisen jäsenvaltion alueella. Lupaa voi hakea myös tulli-ilmoituksella, joka myönnetään, kun tavarat luovutetaan menettelyyn. Ilmoitus menettelystä on annettava lupakopioineen luvassa määrättyyn tullitoimipaikkaan. Yksinkertaistetussa menettelyssä lupahakemus ja menettelyyn asettaminen voivat tapahtua siis samalla kertaa. Tulli voi joissakin tapauksissa vaatia lisäksi vakuuden.¹⁸⁴

Sisäisen jalostusmenettelyn vaihtoehtoina voidaan käyttää suspensiojärjestelmää, jossa tul-
leja ei peritä ollenkaan, tai tullinpalautusjärjestelmää, jossa peritty tulli palautetaan viennin yhteydessä. Suspensiojärjestelmässä ei tapahdu arvonnäköverotusmielessä tavaroiden maahantuontia. Tavarat ovat tällöin tullivalvonnassa, jolloin niiden siirtämisessä tullialueella täytyy noudattaa valvojan tullikamarin antamia ohjeita. Lupa järjestelmän käyttämiseen voidaan myöntää vain, jos hakija tosiasiansa aikoo jälleenviedä jalostetut tavarat tullialueelta. Järjestelmä on toimiva tapauksissa, joissa viedään kaikki tuotteet tai tietty määrä tuotteita tai myydään ne toiselle sisäisen jalostuksen luvan saaneelle. Jos käytetään

¹⁸³ Aminoff-Lindblad - Kallio - Äärilä 1998, s. 114-115.
Kallio ym. 2017, s. 592 ja 594-597.
Tulli 2019, kohta Sisäinen jalostus.
UTK 256-258 art.

¹⁸⁴ Aminoff-Lindblad - Kallio - Äärilä 1998, s. 114-115.
Kallio ym. 2017, s. 592 ja 594-597.
Tulli 2019, kohta Sisäinen jalostus.
UTK 256-258 art.

tullinpalautusjärjestelmää, maahantuonnissa tulee sovellettavaksi arvonnisävero. Maahantuonnin yhteydessä kannettu tulli kuitenkin palautetaan.¹⁸⁵

Jos asiakas pyytää maahantuotavien tavaroiden hävittämistä, ne täytyy asettaa sisäisen jalostuksen menettelyyn, koska tämä on yksi menettelyn jalostustoimista. Menettelyyn tavarat asetetaan joko antamalla tulli-ilmoitus sähköisesti tai SAD-lomakkeella. Hävittämisen jälkeen luvanhaltijan täytyy antaa päätöstilitys valvovalle tullille. Jos hävittämisestä syntyy hyötykäyttöön soveltuvaa tavaraa, se täytyy edelleen tulliselvittää eli asettaa toiseen tullimenettelyyn. Sisäisen jalostuksen menettelyä käytetään myös, jos tavarat tuodaan EU:hun hävittämistarkoituksessa.¹⁸⁶

9.3 Ulkoinen jalostus

Ulkoisessa jalostusmenettelyssä yritys voi viedä unionitavaroita väliaikaisesti pois EU:n tullialueelta esimerkiksi valmistukseen tai korjaukseen. Jalostamalla saatavia tuotteita voidaan luovuttaa vapaaseen liikkeeseen joko kokonaan tai osittain tuontitullitta, mutta ulkoisen jalostuksen menettelyyn asetettavista tuotteista valmistettujen ja EU:hun tuotavien tuotteiden tuontitullin täytyy olla suurempi kuin nolla. Jos tuotteiden tuontitulli on nolla, ei voi käyttää ulkoisen jalostuksen menettelyä, vaan silloin pitää käyttää väliaikaista vientiä. Tuontitullit lasketaan EU:n tullialueen ulkopuolella syntyneiden jalostuskustannusten ja tiettyjen muiden kustannusten mukaan. Arvonnisäveron perusteeseen lasketaan näiden lisäksi myös kannettavat tullit.¹⁸⁷

Ulkoiseen jalostusmenettelyyn tarvitsee luvan, jonka voi hakea EU:n tullialueella sijaitseva yritys, joka ei itse jalosta tavaroita. Luvanhaltija voi itse luovuttaa tavarat vapaaseen liikkeeseen joko kokonaan tai osittain tuontitullitta. Luvanhaltija voi myös antaa suostumuksen tähän toiselle EU:n tullialueella sijaitsevalle yritykselle. Tavanomaisessa lupahakemuksessa lupa haetaan etukäteen tullilomakkeella. Mahdollisuus on hakea lupaa myös tulli-ilmoituksella, jolloin lupa myönnetään tavaroiden menettelyyn luovuttamisen yhteydessä. Tavanomaisessa

¹⁸⁵ Aminoff-Lindblad - Kallio - Äärilä 1998, s. 114-115.

¹⁸⁶ Tulli 2019, kohta Tavarain hävittäminen kaupallisessa liikenteessä.

¹⁸⁷ Tulli 2019, kohta Ulkoinen jalostus.

luvassa tai vienti-ilmoituksessa ilmoitetaan menettelyn päättämisen määräaika. Menettely päättyy jalostetun tavarän tuontitullaukseen.¹⁸⁸

Lisäksi on olemassa ennakkotuonti, joka tarkoittaa korvaavien tuotteiden maahantuontia ennen väliaikaisesti vietävien tuotteiden vientiä, mutta ennakkotuonti koskee vain korvaavien tuotteiden käyttämistä eli niin kutsuttua vakiovaihtojärjestelmää. Järjestelmä antaa mahdollisuuden käyttää korvaavaa tuotetta jalostetun tuotteen sijasta. Korvaavan tuotteen täytyy kuitenkin olla kaupalliselta laadultaan, teknisiltä ominaisuuksiltaan ja tullinimikkeeltään samanlainen kuin mitä väliaikaisesti viety tavara on korjauksen jälkeen. Myös tämän järjestelmän käyttö on luvanvaraista ja mikäli kyseessä ei ole tavanomainen lupamenettely, lupana toimii hyväksytty tuontia koskeva tulli-ilmoitus.¹⁸⁹

9.4 Tietty käyttötarkoitus

Tietty käyttötarkoitus¹⁹⁰ on menettely, jossa edullinen tullikohtelu myönnetään EU:n tullialueen ulkopuolelta tuotaville tavaroille, jotka luovutetaan tullialueelle vapaaseen liikkeeseen edellytyksin, että ne käytetään juuri tiettyyn tarkoitukseen tai tietyssä yhteydessä. Menettelyssä tullittomuus tai alennettu tulli myönnetään tuontihetkellä, mutta tavarat ovat tullivalvonnassa siihen asti, kunnes ne on käytetty tiettyihin tarkoituksiin.¹⁹¹

Menettely on luvanvaraista ja luvan voi saada EU:n tullialueelle sijoittautunut, jonka on itse käytettävä tavarat tiettyyn tarkoitukseen tai annettava lupa toiselle tullin määräämin edellytyksin. Jos menettelyyn asetettujen tavaroiden vastuut ja velvollisuudet halutaan siirtää toiselle kokonaan tai osittain, käytetään menettelynhaltijan oikeuksien ja velvollisuuksien siirtämistä.¹⁹² Siirtoa luvalla voidaan hakea myös jälkikäteen Tullin lupakeskuksesta. Velvollisuutta päätöstilityksestä ei kuitenkaan pysty siirtämään toiselle. Lupaa haetaan maasta, jossa hakijan pääkirjanpito hoidetaan tai jossa se on saatavissa ja vähintään osa kyseisestä toiminnasta suoritetaan. Jos on sijoittautunut EU:n tullialueen ulkopuolelle, lupaa haetaan maasta, jossa tavaroita käytetään ensimmäisen kerran. Tavanomaisessa lupamenettelyssä lupa haetaan etukäteen tullilomakkeella ja se on pakollinen, jos lupa koskee useampaa EU:n jäsenvaltiota tai

¹⁸⁸ *Tulli 2019*, kohta Ulkoinen jalostus.

¹⁸⁹ *Tulli 2019*, kohta Ulkoinen jalostus.

¹⁹⁰ Toisin sanoen "end-use".

¹⁹¹ *Tulli 2019*, kohta Tietty käyttötarkoitus.

¹⁹² Toisin sanoen "TORO, transfer of rights and obligations".

jos halutaan hyödyntää vastaavien tavaroiden käyttämistä. Lupaa voidaan myös hakea tullilmoituksella, joka myönnetään tavaroiden menettelyyn luovuttamisen yhteydessä.¹⁹³

Menettelyssä tavaroihin voidaan kohdentaa vakuus, joita on kahdenlaisia: tullivelalle, jolloin tietyn käyttötarkoituksen tulli on suurempi kuin nolla, ja alv-velalle vaadittava vakuusvaraus sekä kantamatta jäävälle yleisen tullin ja tietyn käyttötarkoituksen tullin välisen erotuksen vastuuvakuus. Jälkimmäinen pysyy varattuna siihen asti, että menettely päättyy ja päätöstilitys on hyväksytty.¹⁹⁴

Luvassa ilmoitetaan määräaika, jolloin menettely on päätettävä. Menettely ja siinä oleviin tavaroihin kohdistuva tullivalvonta päättyy silloin, kun tavarat on käytetty kyseiseen käyttötarkoitukseen. Tullivalvonta päättyy myös tilanteissa, kun tavarat on viety pois EU:n tullialueelta, hävitetty tai luovutettu valtiolle tai käytetty muihin kuin kyseisiin tarkoituksiin ja niihin sovellettava kolmannen maan normaali tuontitulli on maksettu. Kun menettely on päätetty, tavaroita saadaan käyttää millä tavoin vain. Luvanhaltijan tulee antaa valvovalle tullille päätöstilitys 30 päivän kuluessa. Mikäli tavaralle ei osoiteta tiettyä käyttötarkoitusta tai sitä käytetään muuhun kuin osoitettuun käyttötarkoitukseen, syntyy tullivelka, joka määrätään niiden säännösten mukaan, jotka olivat voimassa menettelyyn asetettaessa.¹⁹⁵

9.5 Varastointimenettely

UTK:ssa säädetään väliaikaisesta varastoinnista. Muut tavarat kuin unionitavarat ovat väliaikaisesti varastoituina siitä ajankohdasta lähtien, jolloin ne on esitetty Tullille niin sanotulla väliaikaisen varastoinnin ilmoituksella.¹⁹⁶ Kyseisistä tavaroista ei ole tällöin vielä tehty tarvittavia saapuvan tavarantoimituksia eli esimerkiksi yleis- ja esittämislmoituksia. Ilmoitusta ei kuitenkaan vaadita silloin, jos tavaroiden tullioikeudellinen asema unionitavaroina määritellään. Tullissa ilmoitus säilytetään tai se on oltava heidän käytettävissään siihen asti, kunnes tavarat asetetaan myöhemmin tullimenettelyyn tai jälleenviedään 90 päivän kuluessa, johon myös päättyy väliaikainen varastointi.¹⁹⁷ Ilmoituksen voi tehdä joko se, joka toi tavarat EU:n tullialueelle; se, jonka nimissä tai lukuun kyseiselle alueelle tavarat tuonut toimii; tai se,

¹⁹³ *Tulli 2019*, kohta Tietty käyttötarkoitus.

¹⁹⁴ *Tulli 2019*, kohta Tietty käyttötarkoitus.

¹⁹⁵ *Tulli 2019*, kohta Tietty käyttötarkoitus.

¹⁹⁶ *UTK 144 art.*

¹⁹⁷ *Kallio ym. 2017*, s. 592 ja 594-597.

joka otti vastatakseen tavaroiden kuljetuksesta sen jälkeen, kun ne tuotiin EU:n alueelle.¹⁹⁸ Väliaikaisen varastoinnin ilmoitusta on mahdollista oikaista, ellei tulliviranomaiset ole jo ehtineet ilmoittaa väliaikaisen varastoinnin ilmoituksen antaneelle aikovansa tarkastaa tavarat, tai kun he ovat jo todenneet ilmoituksen tiedot virheellisiksi. Oikaisu voi koskea vain ilmoituksessa alun perin tarkoitettuja tavaroita. Mikäli tavaroita, joista väliaikaisen varastoinnin ilmoitus on tehty, ei taas puolestaan edes esitetä Tullille, tulliviranomaiset mitätöivät ilmoituksen joko ilmoittajan hakemuksesta tai 30 päivän kuluessa ilmoituksen antamisesta.¹⁹⁹ Kaikki väliaikaisesti varastoituihin tavaroihin liittyvät asiakirjat tulee toimittaa Tullille, kun se on tarpeen tullitarkastuksia varten tai kun EU:n lainsäädännössä niin vaaditaan.²⁰⁰

Väliaikaisesti varastoidut tavarat voidaan varastoida vain joko UTK:n 148 art. mukaisiin varastotiloihin tai muihin tulliviranomaisten hyväksymiin paikkoihin niin perusteltaessa.²⁰¹ Tällaisiin varastotiloihin tarvitaan tulliviranomaisten lupa, ellei tällainen varasto ole tulliviranomaisten itse pitämä. Väliaikaisesti varastoituja tavaroita saa käsitellä vain niiden kunnon säilyttämiseksi, muuttamatta kuitenkaan niiden ulkonäköä tai teknisiä ominaisuuksia.²⁰² Tavaroiden haltija saa tulliviranomaisen luvalla koska tahansa tarkastaa tullivalvonnassa olevat tavaransa ja ottaa niistä näytteitä esimerkiksi tariffin luokitteluun tai tullausarvon tai tullioikeudellisen aseman määrittämiseksi.²⁰³ Tavaroita varastoiva tai varastotiloihin luvan saanut vastaa siitä, että väliaikaisesti varastoidut tavarat pysyvät tullivalvonnassa ja niistä johtuvien velvollisuuksien täyttämistä. Mikäli tavaroita ei voida pitää väliaikaisesti varastoituina, niistä vapautetaan eli tulliviranomaisten pitää joko hävittää ne tai luovuttaa ne valtiolle ja myydä ne.²⁰⁴

Varastointimenettelystä²⁰⁵ säädetään myös UTK:ssa ja sen mukaan menettelyssä voidaan varastoida muita kuin unionitavaroita EU:n tullialueella ilman tuontitullia, muita maksuja tai kauppapoliittisia toimenpiteitä.²⁰⁶ Tavaroiden pitämiselle varastointimenettelyssä ei ole määrää, mutta joissakin tapauksissa tulliviranomaiset voivat asettaa määräajan, erityisesti jos tavarat laatunsa tai luonteensa vuoksi voisivat pitkäaikaisessa varastoinnissa uhata ihmisiä, eläimiä, kasveja tai ympäristöä.²⁰⁷

¹⁹⁸ UTK 139 art.

¹⁹⁹ UTK 146 art.

²⁰⁰ UTK 145 art.

²⁰¹ UTK 147 art.

²⁰² UTK 148 art.

²⁰³ UTK 134 art.

²⁰⁴ UTK 147 art.

²⁰⁵ Huomaa ero väliaikaiseen varastointiin.

²⁰⁶ UTK 237 art.

²⁰⁷ UTK 238 art.

Varastointimenettely puolestaan jakautuu tullivarastointimenettelyyn sekä vapaa-alueenmenettelyyn. Tullivarastot ovat joko yleisiä tai yksityisiä, mutta luvanvaraisia. Tullivarastointimenettelyyn voidaan asettaa EU:n tullialueen ulkopuolisia tavaroita, joita ei olla laskettu vapaa-alueeseen liikkeeseen EU:ssa. Tällaisiin tullivarastointimenettelyyn asetetuista tavaroista ei kanneta tulleja, ennen kuin tavara luovutetaan vapaaseen liikkeeseen, jolloin siitä tehdään tulliselvitys ja määrätään arvonlisävero. Samalla tavalla vapaa-alueen perustaminen on luvanvaraista. Vapaa-alue on EU:n tullialueesta erotettu osa, joissa muiden kuin yhteisötavaroiden katsotaan olevan EU:n tullialueen ulkopuolella tullituonteja sovellettaessa. Vapaa-alueelle asetetut EU:n veroalueen ulkopuolelta tulleet tavarat ovat siis vapaa-alueella tullaamattomia, joista ei tarvitse tehdä tulli-ilmoitusta.²⁰⁸

Tullivarastointimenettely voidaan päättää Tullin valvonnassa tapahtuvaan tavaran hävittämiseen tai tavaran luovuttamiseen valtiolle. Hävittämisestä sovitaan varastoa valvovan Tullin kanssa, joka vahvistaa hävitystodistuksen. Hävitystodistus liitetään varastokirjanpitoon.²⁰⁹

9.6 Ulkoinen ja sisäinen passitusmenettely

UTK:n mukaan normaalissa ulkoisessa passitusmenettelyssä muita kuin unionitavaroita voidaan kuljettaa paikasta toiseen EU:n tullialueella ilman tuontitullia, muita maksuja tai kaupapoliittisia toimenpiteitä.²¹⁰ Ulkoinen passitus edellyttää usein vakuutta ja siinä täytyy tehdä lähtöpaikassa ilmoitus sekä kuvata tavarat Tullille. Määräpaikassa tulee esittää kyseinen ilmoitus ja muuttumattomat tavarat, jonka jälkeen määräpaikasta lähetetään leimattu asiakirja lähtöpaikkaan, ja sitten vapautuu takausvastuusta.²¹¹

Ulkoista passitusmenettelyä voidaan soveltaa myös unionitavaroihin, mutta silloin ne asetetaan samalla lähtömaassa vientimenettelyyn eli niitä ollaan viemässä EU:n tullialueen ulkopuolelle. Menettelyä käyttäen tavarat voidaan lähtömaassa siis asettaa jo vientimenettelyyn, vaikka ne kulkisivatkin toisen jäsenmaan läpi ennen poistumista tullialueelta.²¹²

²⁰⁸ Kallio ym. 2017, s. 592 ja 594-597.

²⁰⁹ Tulli 2019, kohta Tavarain hävittäminen kaupallisessa liikenteessä.

²¹⁰ Aminoff-Lindblad - Kallio - Äärilä 1998, s. 117.

UTK 226 art.

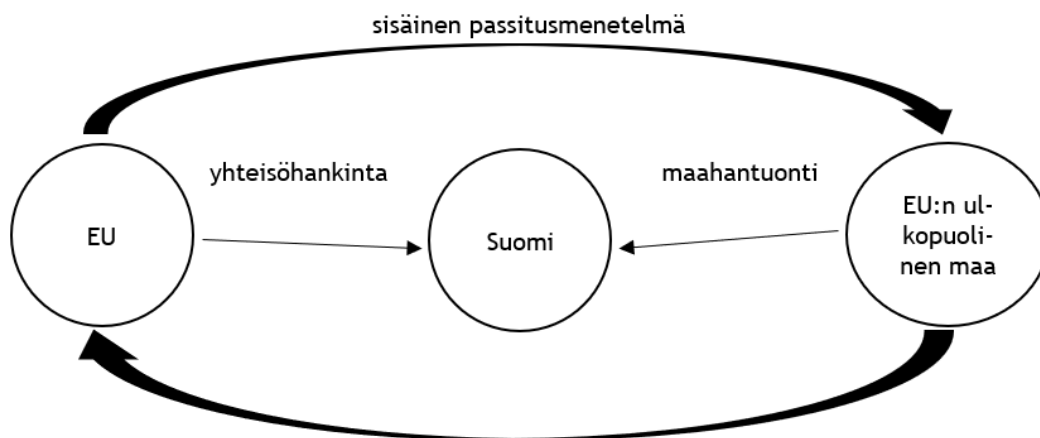
Immanen - Laitinen - Sintonen 2017, s. 164-165.

²¹¹ Aminoff-Lindblad - Kallio - Äärilä 1998, s. 117.

Kallio ym. 2017, s. 592 ja 594-597.

²¹² Aminoff-Lindblad - Kallio - Äärilä 1998, s. 117.

Sisäisen passitusmenettely puolestaan on kuljetukseen liittyvä erikoistilanne, jossa unionitavara lähetetään EU:n jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon EU:n ulkopuolisen maan kautta, eikä sitä silloin kuitenkaan veroteta vastaanottavassa jäsenvaltiossa maahantuontina.²¹³ Myös AVL:ssa on todettu, että tavaran maahantuontina ei pidetä sellaisen tavaran tuontia, joka on asetettu UTK:n mukaiseen sisäiseen passitusmenettelyyn.²¹⁴ UTK:n mukaan sisäinen passitusmenettely tarkoittaa siis unionitavaran kuljettamista paikasta toiseen EU:n tullialueella jonkun alueen ulkopuolella sijaitsevan maan tai alueen kautta tavaran tullioikeudellisen aseman muuttumatta.²¹⁵ Havainnoin tapahtumaa alla olevassa kuviossa 2.



Kuvio 2: Maahantuonti, yhteisöhankinta ja sisäinen passitusmenetelmä.

10 Verottomuus ja tullittomuus

AVL:ssa on säädetty verottomasta maahantuonnista, jonka säännökset linjailevat tullittomuussäännöksiä.²¹⁶ Tullittomuudesta säädetään EU:n tullilainsäädännössä ja TL:ssä.²¹⁷ Pääsääntöisesti tavaroiden maahantuonti on kuitenkin verollista. Verottomien maahantuontien yhteydessä käytetään niin sanottua neutraalisuustavoitetta, jonka tarkoituksena on soveltaa

²¹³ Kallio ym. 2017, s. 592 ja 594-597.

²¹⁴ AVL 86 §.

²¹⁵ Immanen - Laitinen - Sintonen 2017, s. 164-165.
UTK 227 art.

²¹⁶ Juanto - Saukko 2014, s. 156.

²¹⁷ Tulli 2019, kohta Tullittomuus.

samoja verottomuussäännöksiä sekä maahantuonnin että kotimaan verotuksessa.²¹⁸ AVL:n mukaan tavaran maahantuonti on verotonta, jos verottomuudesta on sovittu Suomea velvoittavalla vieraan valtion kanssa tehdyllä sopimuksella.²¹⁹

Tullittomuus tarkoittaa vapautusta tuontitullista, kun tavaroita tuodaan kolmansista maista. Tullittomuus ei aina vaikuta arvonlisäveroon, mutta usein tullittomaksi säädetty maahantuonti on vapaata myös arvonlisäverosta.²²⁰ Jos tavaran myynti kotimaassa on säädetty verottomaksi, on luonnollista, että tavara on silloin myös vapautettu maahantuonnin arvonlisäverosta. Myös sellaisten tavaroiden, jotka ovat EY:n tullittomuusasetuksen, UTK:n tai kansallisen TL:n nojalla tullittomia, maahantuonti on verotonta, mutta verottomuudelle on kuitenkin saatettu asettaa lisäehtoja.

10.1 Arvonlisäverolain mukainen verottomuus

AVL:ssä on lueteltu tavaroita, joiden maahantuonti on verotonta.²²¹ Alla olevassa taulukossa 5 on lueteltu arvonlisäverosta vapautettavia tavaroita.

Verottomat maahantuotavat tavarat:
1. Äidinmaito sekä ihmisveri, -elimet ja -kudokset
2. Sähkö, kaasua sekä lämpö- ja jäähdytysenergia
3. Sijoituskulta, joka on tarkennettu AVL:n 46 b §:ssä
4. Sanoma- ja aikakauslehdet, jotka AVL:n 56 §:n mukaisesti ilmestyvät vähintään neljä kertaa vuodessa eikä niiden julkaisija harjoita myyntiä liiketoiminnan muodossa
5. Kulta, kun sen maahantuo keskuspankki

²¹⁸ *Tulli* 2019, kohtaa Maahantuonnin verottomuus.

²¹⁹ *ALV* 96 §.

Tulli 2019, kohtaa Maahantuonnin verottomuus.

²²⁰ *Tulli* 2019, kohta Tullittomuus.

²²¹ *AVL* 94 §.

Kallio ym. 2017, s. 606-607 ja 610-616.

6. Vesialukset, joiden pituus on AVL:n 58 §n mukaan vähintään 10 metriä eivätkä ne ole rakennettu huvi- tai urheilukäyttöön
7. Ilma-alukset, varaosat ja varusteet
6. Setelit ja kolikot, jotka ovat AVL:n 59 §:n mukaan käypiä maksuvälineitä lukuun ottamatta sellaisia, joiden myyntihinta määräytyy keräily- tai metalliarvon perusteella
7. Hammasproteesit, joita myy AVL:n 36 §:n mukaan hammaslääkärit, -tekniikot tai erikoishammastekniikot
8. Ulkomaisen lentoyhtiön kansainvälisessä lentoliikennetoiminnassa käytettävät maa- ja turvalaitteet, opetusvälineet, varaosat ja tarvikkeet sekä asiakirjat ja lomakkeet
9. Tietoväline ja sille tallennettu atk-erikoisohjelma, kun sen maahantuo elinkeinonharjoittaja tai arvonisäverovelvollisten rekisteriin merkitty oikeushenkilö
10. Tavarat, joiden kokonaisarvo on enintään 22 euroa, kuitenkin pois lukien tupakkatuotteet, alkoholi ja hajuvedet. Tätä sovelletaan myös Yhteisön tullialueelta, mutta sen veroalueen ulkopuolelta tuotavaan tavarahan, joka olisi tulliton, jos se tuotaisiin tullialueen ulkopuolelta.
11. AVL:n 129 b §:n mukaan Suomessa sijaitsevan Suomen tunnustaman kansainvälisen järjestön ja sen henkilökunnan maahantuomat tavarat. Heille palautetaan Suomesta ostettujen tavaroiden hankintaan sisältyvä vero, mikäli näin on sovittu järjestön perustamis- tai isäntämaasopimuksessa. Edellytyksenä on lisäksi, että tavarahan verollinen ostohinta eli veron peruste lisättyinä arvonlisäverolla on vähintään 170 euroa. Hakemus tehdään ulkoasianministeriölle, joka vahvistaa, onko hakijalla perustamis- tai isäntämaasopimuksen, hakijan aseman ja tavarahan käyttötarkoituksen perusteella oikeus palautukseen eli verottomuuteen. Verohallinto vielä tarkistaa muut palautuksen edellytykset ja palauttaa sitten veron.
12. AVL:n 129 §:n mukaiset EU:n tai Euroopan atomienergiayhteisön elimen viralliseen käyttöön tuomat tavarat. Näihin sovelletaan EU:n erioikeuksista ja vapauksista tehtyä pöytäkirjaa. Edellytyksenä palautukselle on, että tavara on hankittu viralliseen käyttöön ja että sen verollinen ostohinta eli veron peruste lisättyinä arvonlisäverolla on vähintään 80 euroa. Verohallinto palauttaa veron hakemuksesta.
13. TL:n 44 §:ssä mainitun Wienin yleissopimuksen mukaiset

14. TL:n 46 §:ssä mainittujen aluksien muonitukseen tarkoitetut tavarat sekä poltto- ja voiteluaineet

Taulukko 5: AVL:n mukaiset tavarat, jotka ovat vapautettu maahantuonnin arvonlisäverosta.

AVL:n mukaan tavaran maahantuonti on verotonta silloin, jos sen kuljetus päättyy toisessa jäsenvaltiossa sekä jos tavara on yhteisömyyntinä veroton ja maahantuojana on elinkeinonharjoittaja. Yhteisömyynti on irtaimen esineen myynti, jos joko myyjä, ostaja tai joku heidän puolestaan kuljettaa esineen ostajalle Suomesta toiseen jäsenvaltioon. Ostajan täytyy olla muussa jäsenvaltiossa toimiva elinkeinonharjoittaja tai muu oikeushenkilö. Myyntiin ei lueta sähköä, maakaasua eikä lämpö- tai jäähdytysenergiaa. Yhteisömyyntinä pidetään myös tavaran siirtoa Suomesta toiseen jäsenvaltioon elinkeinonharjoittajan liiketoimia varten.²²² Lisäksi maahantuojan täytyy olla tuontihetkellä ilmoittanut Suomessa myönnetty arvonlisäverotunniste sekä tarvittaessa näyttänyt toteen, että tavarat on tarkoitus lähettää tai kuljettaa toiseen jäsenvaltioon.²²³

10.2 Tullittomuus tullittomuusasetuksen perusteella

Lisää verottomia maahantuotavia tavaroita löytyy TA:sta, jossa tullittomien tavaroiden osalta on maahantuonti vapautettu arvonlisäverosta.²²⁴ AVL:n mukaan tullittomuuteen kuuluvat TA:n artiklat 3-22, 25-27, 53, 54-56, 59, 60-65, 74-103, 104, 105, 106, 107-111, 112, 113 ja II liitteen B kohdan 43. Alla olevassa taulukossa 6 on avattu yrityksiä koskevat kohdat, mutta yksityishenkilöitä koskevat kohdat on rajattu ulkopuolelle.²²⁵

TA:	Selitys:
12. luku 53 art.:	<ul style="list-style-type: none"> Ehtona on, että kyseiset eläimet tai aineet ovat julkisten, yleishyödyllisten tai viranomaisten hyväksymien

²²² AVL 18 a § ja 72 §.

²²³ AVL 94 b §.

²²⁴ Kallio ym. 2017, s. 608-609.

²²⁵ AVL 94 §.

<p>Tutkimukseen tarkoitettut koe-eläimet sekä biologiset ja kemialliset aineet</p>	<p>laitosten käyttöön tulevia ja tarkoituksena on opetus tai tieteellinen tutkimus.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Lisäksi aineiden tulee olla sellaisia, joita ei tuoteta Yhteisön tullialueella. • AVL 94 § määrää vielä, että tavarat pitää olla saatu ilmaiseksi.
<p>13. luku 54-56 art.:</p> <p>Ihmisperäiset terapeuttiset aineet sekä veri- ja kudosityhmien määritysreagenssit</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Ihmisperäiset terapeuttiset aineet käsittävät ihmisen ja sen johdannaiset. • Veriryhmien määritysreagenssit tarkoittavat puolestaan kaikkia ihmis-, eläin- tai kasvipäisiä ja muita reagensseja, joita käytetään veriryhmien ja niiden yhteensopimattomuksien määrittämiseen. • Kudosityhmien määritysreagenssit taas tarkoittavat myös samaa kuin äskeiset, mutta niitä käytetään ihmiskudosityhmien määrittämiseen. • Tuotteiden täytyy olla tarkoitettu Tullin hyväksymille laitoksille tai laboratorioille muuhun kuin kaupalliseen lääketieteelliseen tai tieteelliseen käyttöön. • Tuotteiden mukana täytyy olla Yhteisön ulkopuolella olevasta lähtömaasta valtuutetusta elimestä saatu vaatimustenmukaisuustodistus sekä ne on täytynyt pakata tunnistusmerkinnöillä varustettuihin astioihin. • Tullittomuus koskee myös kuljetuksissa tarvittavia erikoispakkauksia, sekä liuottimia ja lisätarvikkeita.
<p>15. luku 59 art.:</p> <p>Lääkkeiden laaduntarkkailussa käytettävät vertailuaineet</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Tuontitullittomia ovat tavaralähetykset, joissa on näytteitä Maailman terveysjärjestön hyväksymistä lääkkeiden valmistuksessa käytettävien aineiden laaduntarkkailuun tarkoitetuista vertailuaineista. • Näiden aineiden vastaanottajille on täytynyt jäsenvaltion toimivaltainen viranomaisella myöntää lupa ottaa niitä vastaan tullittomasti.

<p>16. luku 60 art.:</p> <p>Kansainvälisissä urheilutapahtumissa käytettävät lääkevalmisteet</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Tuontitullittomuus myönnetään kansainvälisiin urheilutapahtumiin osallistuville henkilöille tai eläimille tarkoitetuille lääke- tai eläinlääketieteellisille lääkevalmisteille. • Henkilöiden tai eläinten täytyy tulla kolmansista maista. • Tullittomuus myönnetään siinä määrin kuin on tarpeellista Yhteisön tullialueella oleskelun aikana.
<p>17. luku 61-65 art. (A-kohta):</p> <p>Hyväntekeväisyys- ja avustusjärjestöille osoitetut tavarat sekä sokeille ja muille vammaisille tarkoitetut tavarat</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Tullittomuus myönnetään yleisten tavoitteiden toteuttamiseksi eivätkä tavarat saa aiheuttaa väärinkäytöksiä tai merkittävää kilpailun vääristymistä. • Kyseessä olevat tavarat voivat olla joko perustarvikkeita, joita valtion elimet tai Tullin hyväksymät hyväntekeväisyys- tai avustusjärjestöt tuovat EU:n tullialueelle ja jakavat vastikkeetta niitä tarvitseville, ja jotka ovat välttämättömiä ihmisten välittömien tarpeiden tyydyttämiseksi eli elintarvikkeita, lääkkeitä, vaatteita ja peitteitä; tai kaikenlaisia tavaroita, jotka Yhteisön tullialueen ulkopuolinen henkilö tai järjestö on tällaisille järjestöille osoittanut vastikkeetta ja ilman kaupallista tarkoitusta varojen keräämiseksi satunnaisissa hyväntekeväisyystilaisuuksissa; sekä varusteita ja toimitotarvikkeita, jotka edellä mainittuun lisäten on osoitettu järjestöille käytettäväksi. • Tullittomuuden ulkopuolelle rajautuvat alkoholituotteet, tupakka ja tupakkatuotteet, kahvi ja tee sekä muut moottoriajoneuvot kuin ambulanssit. • Toimivaltaisten viranomaisten täytyy pystyä tarkastamaan järjestöjen toiminta niiden kirjanpidosta sekä järjestöjen täytyy antaa kaikki tarpeelliset vakuudet. • Järjestöt eivät saa lainata, vuokrata eivätkä luovuttaa tullittomia tavaroita ilman ilmoitusta ja tiettyä tarkoitusta, tai muuten niihin sovelletaan tulleja.

	<ul style="list-style-type: none"> • Lisäksi järjestöjen täytyy ilmoittaa, mikäli ne eivät enää täytä edellä mainittuja tullittomuuden edellytyksiä tai jos ne käyttävät tavaroita muihin tarkoituksiin.
<p>17. luku 74-80 art. (C-kohta):</p> <p>Katastrofien uhrien hyväksi olevat tavarat pois lukien tuhoalueiden jälleerakentamiseen tarkoitettut tavarat, materiaalit ja varusteet</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Edellytyksenä on, että jäsenvaltio pyytää komissiota tekemään päätöksen kiireellisyysmenettelyssä, jossa neuvotellaan muiden jäsenvaltioiden kanssa ja vahvistetaan tullittomuuden soveltamisen laajuus ja edellytykset. • Tullittomuus myönnetään valtion elinten tai muiden toimivaltaisten viranomaisten hyväksymien hyväntekeväisyys- tai avustusjärjestöjen tuomille tavaroille, jotka jaetaan vastikkeetta jäsenvaltion aluetta kohdanneen katastrofin uhreille tai annetaan vastikkeetta uhrien käyttöön tavaroiden pysyessä kuitenkin järjestöjen omistuksessa. • Tullittomia tavaroita ovat myös sellaiset, jotka pelastusyksiköt ovat tuoneet vapaaseen liikkeeseen omaan tarpeeseen avustustoiminnan ajaksi. • Jäsenvaltiot voivat komission päätöstä odotellessaan lykätä tulleja, jos tavaroiden tuoja sitoutuu maksamaan ne, mikäli tullittomuutta ei myönnettäisi. • Toimivaltaisten viranomaisten täytyy pystyä valvomaan järjestöjen toimintaa niiden kirjanpitojen kautta sekä järjestöjen täytyy antaa kaikki tarpeelliset vakuudet. • Mikäli järjestö ei enää täytä tullittomuuden edellytyksiä tai se aikoo käyttää tavaroita muihin tarkoituksiin, täytyy asiasta ilmoittaa toimivaltaisille viranomaisille. • Mikäli tavarat jäävät sellaisen järjestön omistukseen, joka ei enää täytä tullittomuuden edellytyksiä tai tavaroita käytetään muuhun tarkoitukseen, tulevat tuontitullit sovellettaviksi.

	<ul style="list-style-type: none"> • Lainauksen, vuokrauksen ja luovutuksen osalta säädetään erikseen.
<p>18. luku 81 art.:</p> <p>Ansiosta myönnettyille kunniamerkeille, korvauksille, palkinnoille ja muille vastaaville tavaroille, jotka voivat olla erimerkiksi maljoja, mitaliteita, pokaaleita tai matkamuistoja</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Tavaroita ei saa tuoda kaupallisessa tarkoituksessa. • Toimivaltaisille viranomaisille täytyy esittää perustelut.
<p>19. luku 82-84 art.:</p> <p>Kansainvälisessä yhteydenpidossa eli kansainvälisten suhteiden yhteydessä saadut lahjat</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Tullittomuus koskee tavaroita, jotka on saatu lahjaksi virallisten vierailujen yhteydessä kolmannessa maassa tai EU:ssa. • Lisäksi tullittomuus koskee tavaroita, jotka kolmanteen maahan sijoittautunut viranomainen, julkisyhteisö tai yleishyödyllistä toimintaa harjoittava yhteisö tai ryhmä antaa lahjaksi EU:n tullialueelle sijoittautuneelle vastaavalle yhteisölle, jonka Tulli on hyväksynyt vastaanottamaan tällaisia tavaroita tullitta. • Poikkeuksen tullittomuuteen tekevät alkoholituotteet sekä tupakat ja tupakkatuotteet. • Lahjaksi tarkoitettuja esineitä saa antaa vain satunnaisesti, eivätkä ne saa luonteeltaan, arvoltaan tai määrältään ilmentää kaupallista tarkoitusta.
<p>20. luku 85 art.:</p> <p>Hallitsijoiden ja valtiopäämiesten käyttöön tulevat tavarat</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Tullin täytyy myöntää lupa soveltaa tullittomuutta. • Tullittomuus koskee vallassa oleville hallitsijoille ja valtiopäämiehille annettavia lahjoja sekä tavaroita, jotka on tarkoitettu heitä tai heitä virallisesti edustavien henkilöiden käyttöön tai kulutettavaksi virallisten vierailujen aikana EU:n tullialueella.

	<ul style="list-style-type: none">• Edellä oleva koskee myös henkilöitä, jotka ovat kansainvälisellä tasolla oikeutettuja vastaaviin etuoikeuksiin.• Tuontijäsenvaltio voi asettaa edellytykseksi vielä vastavuoroisuuden.
<p>21. luku:</p> <p>Kauppan edistämiseksi tarkoitettut tavarat</p> <p>86 art. (A-kohta):</p> <p>Vähäarvoiset tavara-näytteet</p> <p>87-89 art. (B-kohta):</p> <p>Mainosluonteiset painotuotteet ja tavarat</p>	<ul style="list-style-type: none">• Voidaan käyttää vain niiden edustamien tavaroiden tilausten hankintaan näiden tavaroiden tuomiseksi EU:n tullialueelle.• Näytteitä voidaan tullitta tuoda vain tilausten hankintaan tarvittava määrä.• Lisäksi tulliviranomaiset voivat vaatia, että tavarat tehdään käyttökelvottomiksi muuhun tarkoitukseen kuin näytteeksi esimerkiksi pysyvästi merkitsemällä, repimällä tai lävistämällä.• Tullittomia ovat luettelot, hinnastot, käyttöohjeet ja niiden kaltaiset kaupalliset tiedotteet, kun ne koskevat joko myytävänä tai vuokrattavana olevia tavaroita tai kuljetuksissa, vakuutus- tai pankkitoiminnassa tarjottavia palveluita, joita tarjoaa EU:n tullialueen ulkopuolelle sijoittautunut henkilö.• Jokaisessa lähetyksessä saa olla vain yksi asiakirja tai vain yksi kappale jokaista asiakirjaa liittyen kuhunkin lähetykseen. Jos samaa asiakirjaa on useita kappaleita, kokonaispaino saa olla enintään yksi kilo. Painotuotteet eivät saa kuitenkaan kuulua saman lähettäjän samalle vastaanottajalle koottuun tavaralähetykseen ja niissä on oltava selkeästi merkitty yrityksen nimi, joka

<p>90-94 art. (C-kohta):</p> <p>Näyttelyssä tai vastaanlaisessa tilaisuudessa käytettävät tai kulutettavat tuotteet</p>	<p>tuottaa, myy tai vuokraa tavaroita tai joka tarjoaa painotuotteita koskevia palveluita.</p> <ul style="list-style-type: none">• Tullittomia ovat myös toimittajien asiakkaille vastikkeetta osoittamat tavarat, joilla ei ole kaupallista arvoa eikä niitä voi käyttää muuhun kuin mainostarkoituksiin.• Tuotteiden tulee olla mainosluonteisia vähäarvoisia näytteitä, jotka edustavat EU:n tullialueen ulkopuolella valmistettuja tavaroita.• Tuotteet tuodaan vastikkeetta näyttelyihin, messuihin tai vastaaviin tilaisuuksiin, jossa ne myös jaetaan vastikkeetta yleisölle.• Tavarat voivat olla myös koneiden tai laitteiden esittelyä varten, mutta ne täytyy tällöin kuluttaa tai hävittää tapahtuman aikana.• Elintarvikkeiden ja juomien täytyy olla pienempiä kuin markkinoilla myynnissä olevat, sekä ne on kulutettava tilaisuuden aikana.• Kaikkien näytteiden täytyy olla kokonaisarvoltaan ja määrältään suhteessa tapahtuman luonteeseen ja vierailijamäärään.• Tullittomuus myönnetään myös vähäarvoisille materiaaleille, joita käytetään kolmansien maiden esittelijöiden tilapäisten näyttelyosastoiden rakentamiseen, ylläpitoon ja koristamiseen, ja jotka hävitetään käytön jälkeen. Tällaisia ovat esimerkiksi maalit, lakat ja seinäpaperit.• Lisäksi tullittomuus koskee erilaisia painotuotteita, jotka tuodaan vastikkeetta käytettäväksi tavaroiden mainostamiseen, jotka on valmistettu EU:n tullialueen ulkopuolella.
---	--

	<ul style="list-style-type: none"> • Vastaavasti tullittomuus ei koske tupakka- tai alkoholi-tuotteita, eikä polttoaineita.
<p>21. luku 95-101 art.:</p> <p>Tutkimuksia, analyysyjä ja kokeita varten tuodut tavarat</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Tavarat täytyy tuoda tutkimus-, analyysi- tai koekäyt-töön joko tiedotustarkoituksessa tai teollisessa tai kau-pallisessa tutkimustarkoituksessa tai tavaroiden koostu-muksen, laadun tai muiden teknisten ominaisuuksien selvittämiseksi. • Lisäksi tavaran täytyy olla nimenomaan toimintojen kohteena ja se täytyy kuluttaa tai hävittää toiminnon aikana, eikä se voi olla esimerkiksi apuvälineenä tai -aineena. • Mikäli tavara ei ole kulunut tai hävinnyt, se täytyy hä-vittää, luovuttaa valtiolle tai vietävä EU:n tullialueen ulkopuolelle, tai muuten siitä kannetaan tuontitulli. • Viranomaiset vahvistavat määrät, jotka ovat välttämät-tömiä tuontitarkoituksen kannalta, ja joille tullitto-muus voidaan myöntää.
<p>23. luku 201 art.:</p> <p>Tavaralähettykset, jotka on osoitettu tekijänoi-keuksia tai teollista tai kaupallista omaisuutta suojeleville elimille</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Tullittomuus myönnetään tavaramerkeille, malleille ja piirustuksille, sekä niihin liittyville talletusasiakirjoille, patenttihakemuksille tai vastaaville asiakirjoille.
<p>24. luku 103 art.:</p> <p>Matkailuun liittyvä tieto-aineisto</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Tietoaineiston täytyy olla tarkoitettu jaettavaksi vas-tikkeetta ja sen tarkoitus on saada yleisö vierailemaan maissa ja osallistumaan erilaisiin tilaisuuksiin. • Tietoaineistoon saa sisältyä enintään 25 prosenttia kau-pallista mainontaa, ellei kyse ole yhteisön yrityksiä esittelevästä kaupallisesta mainonnasta. • Tullittomuus koskee myös sellaista tietoaineistoa, jota lähetetään kansallisten matkailuelinten edustajille tai

	niiden nimeämille kirjeenvaihtajille, eikä tietoaineisto ole tarkoitettu jaettavaksi.
<p>26. luku 105 art.:</p> <p>Lisätarvikkeet, joita käytetään ahtauksessa, tavaroiden suojauksessa kuljetuksen aikana tai lämpösuojauksessa</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Jos niistä AVL 94 §:n mukaisesti maksettu vastike sisällytetään kuljetettavan tavarahan maahantuonnin veron perusteeseen. • Tällaisia tarvikkeita ovat köydet, oljet, kankaat, paperit, kartongit, puut ja muovit. • Kuljetuksen täytyy siis tapahtua kolmannesta maasta Yhteisön tullialueelle. • Tarvikkeita ei myöskään tavallisesti käytetä uudestaan.
<p>27. luku 106 art.:</p> <p>Eläinten kuljetuksen aikana tarvittavat pahnat, rehut ja ruuat</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Tuotteiden täytyy olla sijoitettuna samaan kuljetusväliineseen eläinten kanssa, kun niitä kuljetetaan kolmannesta maasta EU:n tullialueelle.
<p>28. luku 107-111 art. ja TL 48 §:</p> <p>Maamootoriajoneuvojen ja erityiskäyttöön tarkoitettujen konttien poltto- ja voiteluaineet</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Tarkoin erityisrajauksin tuontitullittomia.
<p>29. luku 112 art.:</p> <p>Sodan uhrien muistomerkkien tai hautausmaiden rakentamiseen, ylläpitoon tai koristamiseen tarkoitettut materiaalit</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Edellytyksenä on, että kyseessä on Tullin valtuuttama järjestö joka tuo tavarat kyseiseen tarkoitukseen EU:n tullialueelle haudattujen kolmannen maan sodan uhreille.
<p>30. luku 113 art.:</p> <p>Ruumisarkut, tuhkaurnat ja hautajaiskoristeet</p>	-

II liite B-kohta: Keräily- ja taide-esineet	<ul style="list-style-type: none"> • Eivät ole tarkoitettu myytäväksi. • Näitä voivat ottaa vastaan tullitta museot, galleriat ja muut laitokset, jotka viranomaiset ovat valtuuttanut.
--	---

Taulukko 6: Tuontitullittomuus tullittomuusasetuksen perusteella.

TA:n 25. luvussa tuontitullittomuus myönnetään erinäisille asiakirjoille ja tuotteille. Alla olevassa taulukossa 7 on lueteltu nämä 104 art. mukaiset tuontitullittomat tuotteet. AVL:n mukaan ne täytyy tuoda ilmaiseksi viranomaisille, yhteisöille tai järjestöille.²²⁶

TA:n 25. luvun 104 art. mukaiset tuontitullittomat tuotteet:
1. Jäsenvaltioiden julkisille laitoksille vastikkeetta osoitetut asiakirjat
2. Ulkomaiden hallitusten ja virallisten kansainvälisten elinten julkaisut, jotka on tarkoitettu jaeltaviksi vastikkeetta
3. Äänestysliput, jotka on tarkoitettu kolmansiin maihin sijoittautuneiden elinten järjestämiin vaaleihin
4. Tavarat, jotka ovat tarkoitettu käytettäväksi todistuskappaleina tai vastaavassa tarkoituksessa jäsenvaltioiden tuomioistuimissa tai muissa virallisissa laitoksissa
5. Julkisten laitosten tai pankkilaitosten väliseen tavanomaiseen tietojenvaihtoon liittyvät nimikirjoitusnäytteille painetut kiertokirjeet
6. Jäsenvaltioiden keskuspankeille osoitetut virallisuonteiset painotuotteet
7. Kertomukset, toimintakertomukset, tiedotteet, esitteet, merkintätiedotteet ja muut asiakirjat, joita kolmanteen maahan sijoittautuneet yhtiöt laativat ja lähettävät näiden yhtiöiden liikkeelle laskemien arvopapereiden haltijoille tai merkitsijöille

²²⁶ AVL 94 §.

<p>8. Tietojen siirrossa käytetyt tallenteet (esimerkiksi reikäkortit, äänitteet ja mikrokor- tit), jotka osoitetaan vastikkeetta vastaanottajalle, jos tullittomuus ei aiheuta väärin- käyttöä tai kilpailun merkittävää vääristymistä</p>
<p>9. Asiakirjakansiot, arkistot, kaavakkeet ja muut asiakirjat, jotka on tarkoitettu käytet- täväksi kansainvälisissä kokouksissa, konferensseissa tai kongresseissa, sekä näiden ti- laisuuksien pöytäkirjat</p>
<p>10. Suunnitelmat, tekniset piirustukset, jäljennökset, kuvaukset ja muut vastaavat asiakirjat, jotka tuodaan tilausten saamiseksi tai toimittamiseksi kolmansissa maissa tai Yhteisön tullialueella järjestettävään kilpailuun osallistumiseksi</p>
<p>11. Asiakirjat, jotka on tarkoitettu käytettäväksi kolmanteen maahan sijoittautuneiden laitosten Yhteisön tullialueella järjestämien tutkintojen aikana</p>
<p>12. Kaavakkeet, jotka on tarkoitettu käytettäväksi kansainvälisten yleissopimusten mu- kaisina virallisina asiakirjoina kansainvälisessä ajoneuvo- tai tavaraliikenteessä</p>
<p>13. Kaavakkeet, päällysmarkinnat, kuljetusasiakirjat ja vastaavat asiakirjat, jotka kol- manteen maahan sijoittautuneet kuljetus- tai hotelliyritykset lähettävät Yhteisön tulli- alueelle sijoittautuneille matkatoimistoille</p>
<p>14. Kaavakkeet ja kuljetusasiakirjat, konossementit, rahtikirjat ja muut käytetyt kau- palliset asiakirjat tai toimistoasiakirjat</p>
<p>15. Kolmansien maiden tai kansainvälisten viranomaisten antamat viralliset painotuot- teet ja kansainvälisten mallien mukaiset painotuotteet, jotka kolmansien maiden yhdis- tykset lähettävät Yhteisön tullialueelle sijoittautuneille vastaaville yhdistyksille niiden jaettaviksi</p>
<p>16. Valokuvat, diapositiivit ja valokuvien stereotypialaatat, myös kuvateksteillä varus- tetut, jotka on osoitettu uutistoimistoille taikka sanomalehtien tai aikakauslehtien toi- mituksille</p>
<p>17. Veromerkit ja vastaavat, joilla osoitetaan kolmansissa maissa suoritettu verojen maksu</p>

Taulukko 7: TA:n 25. luvun 104 art. mukaiset tuontitullittomat tuotteet.

AVL:n mukaan UTK:n 203-207 art. mainitut tavarat ovat tuontitullittomia, mikäli niitä ei ole myyty ilman veroja EU:n ulkopuolelle tai Suomessa vähennykseen oikeuttavassa käytössä

olevia tavaroita EU:n ulkopuolella. Artiklat koskevat palautustavaroita eli muita kuin unionitavaroita, jotka on viety EU:n tullialueelta unionitavaroina ja palautetaan tullialueelle kolmen vuoden kuluessa sekä ilmoitetaan luovutettavaksi vapaaseen liikkeeseen. Tämä edellyttää myös, että tavarat palautetaan samanlaisina kuin millaisia ne olivat viennin aikana. Lisäksi tuontitullittomuus voidaan myöntää UTK:n 208-209 art. mainituille merikalastus- ja muista merestä saaduille tuotteille. Tuotteita ei saa myydä ennen maahantuontia.²²⁷

Alla olevassa taulukossa 8 on vielä otsikoitu ne asiat, jotka saavat TA:n perusteella tullittomuuden, mutta joita ei AVL:ssä ole mainittu.

Art.	TA:n perusteella tullittomat tavarat:
23-24	Vähäarvoiset lähetykset
28-34	Pääomatavarat ja muut laitteet, jotka tuodaan EU:hun toiminnan siirtämisen vuoksi
35-38	Tuotteet, jotka EU:n maataloustuottaja saa hoitamaltaan kolmannessa maassa sijaitsevalta tilalta
39-40	Siemenet, lannoitteet ja maaperän ja kasviston hoitoon tarkoitetut tuotteet, joita kolmannen maan maataloustuottaja tuo käytettäväksi näihin maihin rajoittuvilla maatiloilla
42-52	Opetus-, tieteellis- tai kulttuuriluonteiset tavarat sekä tieteelliset kojeet ja laitteet
57-58	Lääketieteelliseen tutkimukseen, taudinmääritykseen tai hoitoon tarkoitetut välineet ja kojeet
66-73	Erityisesti sokeiden tai muiden fyysisesti tai henkisesti vammaisten henkilöiden käyttöön suunnitellut tavarat heidän koulutustaan, työskentelyään tai sosiaalista edistymistään varten
128	Tullittomuus kansainvälisten sopimusten perusteella

Taulukko 8: TA:n perusteella tullittomat tavarat.

²²⁷ AVL 94 §.

11 Tuonnin tilastointi

EU:ssa kerätään tietoja ulkomaankaupasta kahden eri järjestelmän avulla. Toinen järjestelmä on tullausjärjestelmä, jonka avulla kerätään tietoja EU:n ulkopuolisten maiden kanssa. Toinen järjestelmä on puolestaan niin kutsuttu Intrastat-järjestelmä, jolla kerätään tietoja EU:n jäsenmaiden välisestä kaupasta eli sisäkaupasta.²²⁸

Suomessa Tulli kerää tietoja sekä ulko- että sisäkaupassa. Joka kuukausi sisäkauppaa käyvät arvonlisäverovelvolliset tavaroiden tuojat ilmoittavat tarpeelliset tiedot sähköisesti Tullille tilastojen keräämistä varten. Tuotteen täytyy liikkua Suomen rajan yli, jotta se luetaan tilastoon tavaroiden tuonnista jäsenmaista Suomeen. Näiden tietojen avulla määritetään tilastointiraja, joka oli Suomella vuonna 2017 tuonnin osalta 550.000 euroa.²²⁹ Yrityksen ei tarvitse ilmoittaa tuontiaan, jos raja ei ylity. Tulli seuraa rajan ylityksiä ja lähettää Intrastat-materiaalin yritykselle rajan ylittyessä. Intrastat-lomakkeen täyttämiseksi käytetään Katso-tunnistetta.²³⁰ Sisäkaupan Intrastat-ilmoitus tehdään siis vain tilanteessa, jossa tuodaan tavaraa toisesta EU-maasta ja tuonnin arvo ylittää vuodessa 550.000 euroa eikä yrityksen tarvitse itse seurata kynnyksen ylitystä, vaan Tulli ilmoittaa, kun yrityksellä alkaa tiedonantovelvollisuus. Järjestelmän avulla Tulli kerää tiedot Suomen kaupasta yhdessä muiden EU-maiden kanssa.²³¹

Tulli vastaa siis Suomessa ulkomaankaupan tilastoinnista. Tulli tuottaa tilastoja tavaroiden ulkomaankaupan arvosta, kuljetuksista ja rajaliikenteestä. Ulkomaankauppatilastoilla²³² kuvataan siis sekä Suomen ja kolmansien maiden välistä tavarakauppaa että Suomen ja muiden EU:n jäsenmaiden välistä sisäkauppaa. Lisäksi Tulli laatii erilaisia maakatsauksia yritysten ja intressiryhmien käyttöön. Katsauksia käytetään esimerkiksi kaupallisessa ja poliittisessa päätöksenteossa. Toimialakatsauksissa puolestaan esitetään tuoreimmat maa- ja maaryhmäkohtaiset tiedot tietyllä toimialalla. Valtion rajat ylittävää tavarakauppaa kuvataan tavaroiden ulkomaankaupalla maakunnittain sen mukaan, mihin maakuntaan yritys kohdentaa Intrastat-tai tullilmoituksen.²³³

²²⁸ *Laine - Sainio 2017*, kohta Intrastat-ilmoitus.

²²⁹ Vuoden 2017 on viimeisin asetettu raja.

²³⁰ *Laine - Sainio 2017*, kohta Intrastat-ilmoitus.

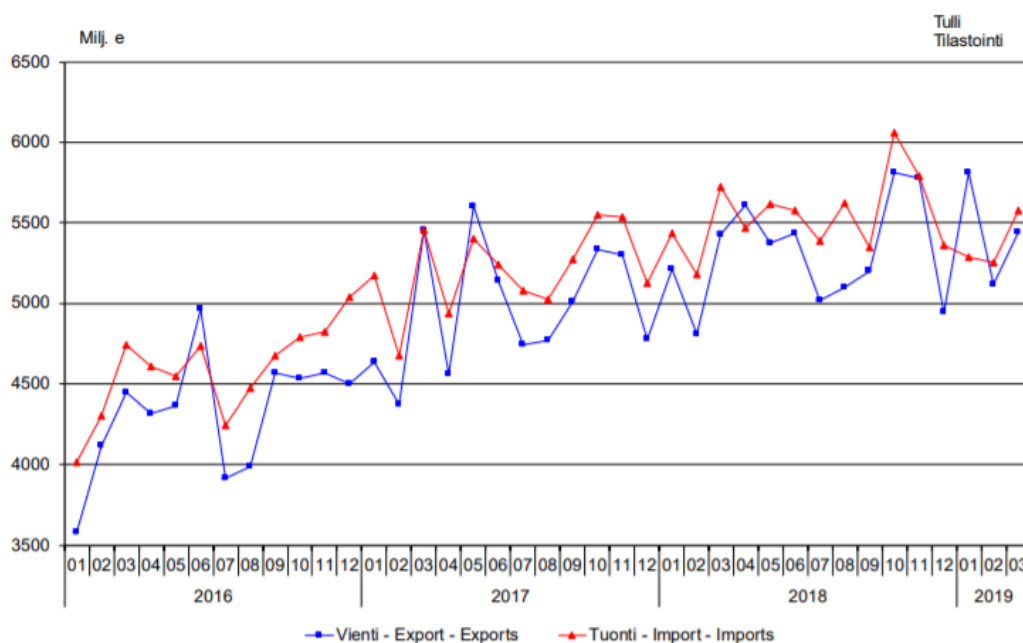
²³¹ *Tulli 2019*, kohta Mitä maahantuonti on?

²³² Ulkomaankauppatilastot näkyvät sivulla: <https://tulli.fi/tilastot>.

²³³ *Tulli 2019*, kohta Mitä maahantuonti on?

Alla olevassa kuviossa 3 on 31.5.2019 julkaistu tilastotietoa Suomen viennistä ja tuonnista vuosien 2016-2019 välillä. Tuonti on kuvattu punaisella viivalla. Kuvioista näkee, että tuonti on ollut koko ajan tasaisessa nousussa.

Kuvio 1. Suomen vienti ja tuonti 2016–2019
Figur 1. Finlands export och import 2016 – 2019
Figure 1. Exports and imports of Finland 2016 – 2019



Kuvio 3: Tavaroiden ulkomaankaupan kuukausitilasto maaliskuussa 2019.²³⁴

12 Oikeuskäytäntöä

RL:ssä säädetään maahantuontiin liittyvistä rikoksista. Rikoksina tulevat kyseeseen muun muassa säännöstelyrikkos, salakuljetus, laiton tuontitavaraan ryhtyminen ja tulliselvitysrikkos. Edellä mainittuihin sovelletaan, mitä oikeushenkilön rangaistusvastuusta säädetään.²³⁵

²³⁴ *Tulli* 2019, kohta Tavaroiden ulkomaankaupan kuukausitilasto maaliskuussa 2019.

²³⁵ *RL* 46 luku 13 §.

Riittäväksi seuraamukseksi sakkojen tai vankeuden tilalla voi tulla veron- tai tullinkorotus. Salakuljetuksen ja tulliselvityksrikoksen osalta voidaan jättää ilmoitus tekemättä, esitutkinta toimittamatta, syyte ajamatta tai rangaistus määräämättä, jos veron- tai tullinkorotus harkitaan riittäväksi seuraamukseksi. Tällöin huomioon otetaan teon tai laiminlyönnin vakavuus ja toistuvuus, odotettavissa oleva rangaistus, tekoon tai laiminlyöntiin liittyvän veron tai tullin määrä, veron- tai tullinkorotuksen suuruus sekä verovelvolliselle teosta tai laiminlyönnistä mahdollisesti aiheutuneet muut seuraukset. Syytettä ei ole mahdollista nostaa ja tuomiota antaa enää, jos kyseisestä asiasta on määrätty veron- tai tullinkorotus.²³⁶

12.1 Maahantuonnissa tehdyistä virheistä mahdollisesti seuraavat rikokset

Säännöstelyrikoksesta voi saada syytteen muun muassa silloin, jos rikkoo tai yrittää rikkoa ulkomaankaupan hallinnosta sekä tarkkailu- ja suojatoimenpiteistä eräissä tapauksissa annetussa laissa tai EU:n antamissa tuontia ja vientiä koskevissa asetuksissa olevia säännöksiä. Tuomiona voi tällöin tulla kyseeseen joko sakko tai enintään kaksi vuotta vankeutta. Törkeästä säännöstelyrikoksesta puolestaan voidaan tuomita, jos rikoksessa tavoitellaan huomattavaa taloudellista hyötyä; rikos on omiaan jollakin alueella tai koko maassa aiheuttamaan huomattavaa vaaraa väestön toimeentulolle, yhteiskunnan taloudelliselle toiminnalle tai maan taloudelliselle puolustusvalmiudelle; tai rikos tehdään erityisen suunnitelmallisesti; ja rikos on myös kokonaisuutena arvostellen törkeä. Seurauksena voi tällöin olla vankeutta vähintään neljä kuukautta ja enintään neljä vuotta. Lievästä säännöstelyrikoksesta tuomitaan sakkoon, jos rikos, huomioon ottaen tavoitellun hyödyn määrä tai muut rikokseen liittyvät seikat, on kokonaisuutena arvostellen vähäinen.²³⁷

Salakuljetus tulee kyseeseen tilanteessa, jos ilman hyväksytyä lupaa tai säännösten tai määräysten vastaisesti tuo tai yrittää tuoda maahan tavaraa, jonka tuonti on kiellettyä tai edellyttää joko viranomaisen lupaa tai tarkastusta. Salakuljetuksesta voidaan tuomita sakkoon tai vankeuteen enintään kahdeksi vuodeksi. Lievästä salakuljetuksesta tuomitaan sakkoa, jos se on kokonaisuutena arvostellen vähäinen, ottaen huomioon tavaran arvo tai määrä tai muut rikokseen liittyvät seikat.²³⁸

²³⁶ RL 46 luku 16 §.

²³⁷ RL 46 luku 1-3 §.

²³⁸ RL 46 luku 4-5 §.

Jos kätkee, hankkii, ottaa huostaansa tai välittää omaisuutta, joka on tehty aiemmin mainituilla rikoksilla taikka muulla tavoin ryhtyy tällaiseen omaisuuteen tietäessään, että se on tuotu maahan tällä tavalla, voidaan tuomita laittomasta tuontitavaraan ryhtymisestä. Rangaistuksena on tällöin sakko tai vankeutta enintään yksi vuosi ja kuusi kuukautta. Tuomion laittomasta tuontitavaraan ryhtymisestä voi saada myös, jos ryhtyy valmisteveron alaiseen tuotteeseen kyseisellä tavalla, ja jonka osalta on sen maahantuonnin jälkeen tehty veropetos. Lievästä laittomasta tuontitavaraan ryhtymisestä voi saada sakot, jos se on kokonaisuutena arvostellen vähäinen ottaen huomioon omaisuuden arvo tai muut rikokseen liittyvät seikat.²³⁹

Rikoksena voi tulla kyseeseen myös tulliselvitysrikos. Sellaisesta voidaan tuomita, jos jättää täyttämättä tullilainsäädännössä säädetyn ilmoitus- tai tiedonantovelvollisuuden taikka sellaista velvollisuutta täyttäessään antaa väärän tai puutteellisen tiedon siten, että teko on omiaan aiheuttamaan veron määräämättä jättämisen, sen määräämisen liian alhaisena tai sen aiheuttoman palauttamisen; tullivelkaa koskevan vakuuden määräämisen liian pieneksi; tai laissa säädetyn tai sen nojalla annetun kiellon tai ehdon vastaisen tavarantoiminnan. Rikos tulee kyseeseen, jos siinä ei ensisijaisesti syytetä veropetoksesta, säännöstely- tai salakuljetusrikoksesta tai käteisrahan ilmoittamisrikkomuksesta. Rikoksesta rangaistuksena seuraa sakkoa tai vankeutta enintään yksi vuosi ja kuusi kuukautta. Jos rikos on omiaan aiheuttamaan huomattavaa taloudellista hyötyä, se tehdään erityisen suunnitelmallisesti tai se tehdään osana järjestäytyneen rikollisryhmän toimintaa tai ammattimaisesti, sekä rikos on kokonaisuutena arvostellen törkeä, kyseeseen tulee törkeä tullirikos. Törkeästä tekomuodosta rangaistuksena seuraa vankeutta vähintään neljä kuukautta ja enintään kolme vuotta. Jos rikos taas on kokonaisuutena arvostellen vähäinen huomioon ottaen oikeudettoman taloudellisen hyödyn vaaran vähäisyys tai muut rikokseen liittyvät seikat, kyseessä on lievä tullirikos. Lievästä tekomuodosta voidaan tuomita rangaistukseksi sakkoa.²⁴⁰

12.2 Oikeusratkaisuja

Oikeusratkaisuja löytyy varsin vähän aiheeseen liittyen. KKO on tehnyt yksityishenkilöitä koskevan ennakkoratkaisun 2008:18 liittyen valmisteveroihin, verotukseen, tulleihin ja maahantuontiin. Henkilöt A ja B olivat tuoneet Suomeen Venäjältä eri kertoina suuria määriä

²³⁹ RL 46 luku 6-6 a §.

²⁴⁰ RL 46 luku 7-9 §.

savukkeita laittomasti, eivätkä olleet ilmoittaneet savukkeita Tullille, joten niistä ei myöskään ollut maksettu tulleja tai veroja. Savukkeita tuotiin yhteensä 91.932 kartonkia ja niistä olisi tullut maksaa veroja ja tullimaksuja yhteensä 3.424.137,63 euroa. Savukkeet oli tuotu rajan yli Suomeen pakettiautoilla, joita ajoivat muut henkilöt kuin A ja B. Henkilöt A ja B ajoivat autoilla Suomessa tarkoituksenaan saattaa savukkeet kulutukseen. Henkilöt A ja B tiesivät tai heidän ainakin olisi tullut kohtuudella tietää, että heidän haltuun ottamat tavarat olivat tuotu Venäjältä tulliselvittämättä ja ilmoittamatta Tullille eikä niistä ollut määrätty veroja. Heidän omilla siirtämistoimillaan he olivat hyväksyneet edellä mainitut sekä lastien aikaisemmissa vaiheissa tapahtuneet kuljettamistoimenpiteet. Haltuunoton hetkellä henkilöille A ja B oli syntynyt velvollisuus ilmoittaa savukkeista viranomaisille verojen ja tullien määräämistä varten VVL:n 22 §:n mukaisesti, mutta jättänyt tämän tekemättä.

Syyttäjä vaati rangaistusta ensisijaisesti törkeistä veropetoksista ja toissijaisesti laittomista tuontitavaraan ryhtymisistä. KO:ssa syyksi luettiin jälkimmäinen. KO katsoi, ettei tekijäkumppanuutta perusta se, että henkilö jälkikäteen antaa ”siunauksensa” kumppanin teolle tai käyttää sitä jälkikäteen hyväksi, vaan yhteisymmärryksen tuli olla olemassa maahantuonnin hetkellä. HO ratkaisi asian kuten KO. KKO puolestaan katsoi, että henkilöt A ja B olivat toimineet salakuljetusketjussa rikoskumppaneina ennen heitä toimineiden tekijöiden kanssa ja näin ollen henkilöt A ja B tuomittiin törkeistä veropetoksista.

Helsingin HAO:lle on puolestaan tullut ratkaistavaksi tapaus, jossa Tulli oli määrännyt jälkikantopäätöksellä maksuun arvonlisäveroa jopa yli 3,5 miljoonaa euroa koskien tullivalvonasta poissierrettyjä tavaroita. Vapaa-alueella varastoa pitänyt yhtiö yhdessä sitä edustaneen työntekijän kanssa määrättiin yhteisvastuullisesti maksamaan kyseinen vero eli tullivelka, koska työntekijä oli antanut virheelliset tiedot varastointia seuraavaan passitusmenettelyyn. HAO katsoi päätöksessään 8.5.2015 nro 15/0575/1, ettei työntekijää voitu määrätä vastuuseen arvonlisäverosta, joka oli määrätty työnantajan suoritettavaksi. Perusteluina päätökselle oli, että yhtiö oli liiketoiminnassaan varastoinut tavaroita ja lähettänyt tavarat asiakkaan toimeksiannosta, eikä työntekijällä ollut henkilökohtaisesti määräysvaltaa kyseisiin tavaroihin, eivätkä ne olleet hänen hallussaan tai siirretty varastosta hänen haltuunsa. Näin ollen työntekijä ei voinut itsenäisesti päättää olla luovuttamatta tavaroita varastosta kuljetettaviksi tai tehdä passitusilmoituksessa ilmoittamatta jätetyistä tavaroista muuta tulli-ilmoitusta. Lopputuloksena HAO katsoi, ettei passitusilmoituksen laatiminen työnantajan noudattaman käytännön mukaisesti ja asiakkaan edellyttämällä tavalla muodostanut osallistumista passittamatta

jääneiden tavaroiden siirtoon pois tullivalvonnasta niin, että työntekijä olisi vastuussa työnantajan maksettavaksi määrätystä maahantuonnin arvonlisäverosta.²⁴¹

13 Johtopäätökset ja yhteenveto

Koska kehitymme yhä kansainvälisemmäksi kulutusyhteiskunnaksi, maahantuonnin osuus kasvaa entisestään ja yhä useampi tarvitsee tietoa aiheesta. Jo Tullin tilastoista voi huomata tasaisen maahantuonnin kasvun. Maahantuonnin arvonlisäverojen ilmoittaminen ja maksaminen on tarkkaa, ja selkeät ohjeet ovat tarpeelliset suurempien virheiden välttämiseksi. Aiheeseen perehtyminen vaati paljon oikeudellisiin virallislähteisiin tutustumista, sillä muutoksesta ei ole ehditty vielä laatia tarkempia ohjeita eri tahojen toimesta. Tämä saattaa oikeudelliseen alaan perehtymättömälle käydä turhan raskaaksi ja vaikeaselkoiseksi. Tullin ja Verohallinnon sivuilta löytyi paljon seikkaperäistä ohjeistusta etsimällä ja viranomaiset ovat hyvin tuoneet esille avun tarjoamisensa. Halusin omalla perehtymiselläni aiheeseen luoda uskoa muillekin siitä, että vaikka aiheesta ei mitään alun perin tietäisi, on mahdollista sisäistää se ja saada varmuutta toimenpiteiden suorittamiseen itsenäisesti.

Opinnäytetyössä kerättiin yhteen jo julkaistut ohjeistukset aiheesta ja koottiin ne systemaattisesti. Opinnäytetyö oli tarpeellinen, koska maahantuontia harjoittavat yritykset joutuvat nykyään enemmän itsenäisesti hoitamaan veron ilmoituksen ja maksamisen eikä aiheesta ole vielä koottu pelkästään tavaroiden maahantuontia koskevaa opasta. Vaikka opinnäytetyössä pyrittiin pysymään perustavissa lähestulkoon kaikkia tavaroiden maahantuontitilanteita koskevissa linjauksissa, niin paljon poikkeuksiakin löytyi. Halusin opinnäytetyössä pysyä yleisessä aiheen tarkastelussa, koska aiemmin maahantuonnin arvonlisäverotuksesta on opinnäytetöitä tehty vain tarkastelemalla tietyn yrityksen maahantuontia. Haastatteluilla sain konkreettista tietoa ohjeistuksen tarpeellisuudesta ja siitä, mikä on tällä hetkellä ollut muutoksen jälkeinen tila. Selvisi tarve sellaiselle ohjeistukselle, mihin tahoon yrityksen täytyy olla yhteydessä missäkin tilanteessa. Lisäksi haastatteluiden avulla huomasin, että moni maahantuojia ei edes itse tiedä käytännössä vaiheista mitään vaan ovat ulkoistaneet ne esimerkiksi kirjanpidolle.

Tulevaisuudessa Tulli ja Verohallinto toimivat yhä enemmän vuorovaikutuksessa keskenään. Maahantuonnin lisääntyminen tarkoittaa myös todennäköisyyttä väärinkäytöstilanteiden

²⁴¹ Kallio ym. 2017, s. 598-599.

kasvulle eli muutos saattaa näkyä myös verojen kiertämisenä ja rikostapausten kasvulla. Ai-
hetta voisi tarkastella vielä esimerkiksi juuri näiden väärinkäytösten osalta. Halusin ottaa ri-
kosasioiden näkökulman opinnäytetyöhöni, koska olen itse töissä käräjäsihteerinä käräjäoi-
keudessa rikospuolella, eikä meillä ole vielä tullut montaa kyseistä juttua vireille. Lisäksi
maahantuontia voisi tarkastella enemmän poikkeuksien kautta. Mahdollisuus olisi myös tarkas-
tella palveluiden maahantuontia tai Ahvenanmaan verotuksellista erikoisasemaa tarkemmin.
Koska toteutin haastatteluni keväällä 2019, voisi Verohallinnolta tiedustella myöhemmin,
onko tilanne muuttunut ja onko yhteydenottoja tullut enää niin paljon tai onko tarve täyden-
nyspyyntöjen lähettämiseksi vähentynyt tai uusia kehityskohteita ilmennyt.

Kaiken kaikkiaan halusin kirjoittaa aiheesta mahdollisimman maanläheisesti, jotta se olisi ym-
märrettävää ja helppolukuista. Palautteiden avulla koen onnistuneeni siinä hyvin ja saaneeni
aiheen jäseneltyä järkevään muotoon. Toivon, että opinnäytetyö herättää ajatuksia jo myös
nyt maahantuonnin arvonlisäverotuksen ja tullauksen parissa työskenteleville. Aiheesta voisi
kirjoittaa paljon, mutta pyrin pysymään yleisellä tasolla ja havainnoimaan lainalaisuuksia.

Lähteet

Painetut

Aminoff-Lindblad, Anna-Liisa - Kallio, Mika - Äärilä, Leena: Arvonlisäverotus ulkomaankaupassa. Jyväskylä 1998.

Hakapää, Sari - Huhtala, Hanna - Johansson, Andreas - Lindholm, Matti - Paavolainen, Joonas: Kansainvälinen arvonlisäverotus - Esimerkkitapauksia suomalaisen yrityksen näkökulmasta. Helsinki 2016.

Husa, Jaakko - Mutanen, Anu - Pohjolainen, Teuvo: Kirjoitetaan juridiikkaa. 2. uudistettu painos. Tampere 2008.

Immanen, Markku - Laitinen, Elina - Sintonen, Heikki: Kuljetusyrityksen talous 2017 - Arvonlisäverotus kuljetusalalla. 2. painos. Helsinki 2017.

Kallio, Mika - Lindholm, Matti - Nielsen, Ari - Ojala, Marko - Säaskilahti, Juha - Takalo, Tero: Arvonlisäverotus 2017. Keuruu 2017.

Sähköiset

Hyvärinen, Matti - Nikander, Pirjo - Ruusuvuori, Johanna: Tutkimushaastattelun käsikirja. Tampere 2017.
[<https://www.ellibslibrary.com/reader/9789517686112>] (25.5.2019)

Juanto, Leila - Saukko, Petri: Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. 8. uudistettu painos. Helsinki 2014.
[[https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.nelli.laurea.fi/teos/JADBIXBTCE#kohta:II\(\(a0\)Arvonlis\(\(e4\)vero\(:10\(\(a0\)Veron\(\(20\)peruste\(\(20\):10.1\(\(a0\)Vastike\(\(20\)myynnin\(\(20\)veron\(\(20\)perusteena\(\(20\)\)](https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.nelli.laurea.fi/teos/JADBIXBTCE#kohta:II((a0)Arvonlis((e4)vero(:10((a0)Veron((20)peruste((20):10.1((a0)Vastike((20)myynnin((20)veron((20)perusteena((20)))] (5.10.2018)

Laine, Saija - Sainio, Nina: Arvonlisäveron ja ennakonpidätyksen ilmoittaminen ja maksaminen käytännönläheisesti. Helsinki 2017.
[<https://kauppakamaritieto-fi.nelli.laurea.fi/fi/s/ak/kirjat/arvonlisaveron-ja-ennakonpidatytksen-ilmoittaminen-ja-maksaminen-/?coll=1>] (1.10.2018)

Verohallinto: Katso-tunnistus - yritysten sähköinen tunnistautuminen ja valtuuttaminen. Päivitetty 13.5.2017.
[<https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/yhteystiedot-ja-asiointi/asioi-verkossa/valtuuttaminen/katso/>] (12.5.2019)

Verohallinto: Maahantuonnin arvonlisäverotus. Päivitetty 12.12.2017.
[https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ulko-maankaupan_arvonlisaverotus/maahantuonnin-arvonlisavero/] (8.5.2019)

Verohallinto: Ohje maahantuonnin arvonlisäveron perusteen määrittämisestä ja laskemisesta julkaistu. Päivitetty 4.7.2018.
[https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/verohallinnon_esittely/uutiset/uutiset/2018/ohje-maahantuonnin-arvonlis%C3%A4veron-perusteen-m%C3%A4%C3%A4ritt%C3%A4misest%C3%A4-ja-laskemisesta-julkaistu/] (5.10.2018)

Verohallinto: OmaVerossa näkyy Tullin vertailutieto maahantuonneista. Päivitetty 3.5.2018.

[\[https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/verohallinnon_esittely/uutiset/uutiset/2018/omaverossa-n%C3%A4ky-tullin-vertailutieto-maahantuonneista/\]](https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/verohallinnon_esittely/uutiset/uutiset/2018/omaverossa-n%C3%A4ky-tullin-vertailutieto-maahantuonneista/) (5.10.2018)

Tulli: Ilmoituspalvelut. 2019.

[\[https://tulli.fi/sahkoiset-palvelut/palvelut\]](https://tulli.fi/sahkoiset-palvelut/palvelut) (12.5.2019)

Tulli: Muutoksenhaku. 2019.

[\[https://tulli.fi/yritysassiakkaat/muutoksenhaku\]](https://tulli.fi/yritysassiakkaat/muutoksenhaku) (12.5.2019)

Tulli: Saapumisen ja poistumisen ilmoitukset. 2019.

[\[https://tulli.fi/yritysassiakkaat/saapuminen-ja-poistuminen\]](https://tulli.fi/yritysassiakkaat/saapuminen-ja-poistuminen) (12.5.2019)

Tulli: Tavaroiden ulkomaankaupan kuukausitilasto maaliskuussa 2019. 2019.

[\[https://tulli.fi/documents/2912305/3329364/Kuukausitilasto%2C+maaliskuu+2019/d5afb7f6-ce61-2c4b-182a-bd1c50c030d8/Kuukausitilasto%2C+maaliskuu+2019.pdf?version=1.1\]](https://tulli.fi/documents/2912305/3329364/Kuukausitilasto%2C+maaliskuu+2019/d5afb7f6-ce61-2c4b-182a-bd1c50c030d8/Kuukausitilasto%2C+maaliskuu+2019.pdf?version=1.1)
(3.6.2019)

Tulli: Tullinimikkeet. 2019.

[\[https://tulli.fi/yritysassiakkaat/tullinimikkeet\]](https://tulli.fi/yritysassiakkaat/tullinimikkeet) (12.5.2019)

Tulli: Tuonti. 2019.

[\[https://tulli.fi/yritysassiakkaat/tuonti\]](https://tulli.fi/yritysassiakkaat/tuonti) (12.5.2019)

Tulli: Vakuudet 2019.

[\[https://tulli.fi/yritysassiakkaat/vakuudet\]](https://tulli.fi/yritysassiakkaat/vakuudet) (21.5.2019)

Oikeustapaukset

Helsingin HAO:n päätös nro 15/0575/1 8.5.2015

KKO:2008:18

Kuviot

Kuvio 1: Maahantuonnin arvonlisäverotuksen jakaantuminen Tullin ja Verohallinnon kesken.	14
Kuvio 2: Maahantuonti, yhteisöhanhinta ja sisäinen passitusmenetelmä.	57
Kuvio 3: Tavaroiden ulkomaankaupan kuukausitilasto maaliskuussa 2019.	73

Taulukot

Taulukko 1: Maahantuonnin arvonlisäveron ja tulli-ilmoittamisen vaiheet.	18
Taulukko 2: Edellytykset kauppaa arvon käyttämiselle.	38
Taulukko 3: Toissijaiset tullausarvon määrittämistavat.	40
Taulukko 4: Etuskohtelun saamisen edellytykset.	43
Taulukko 5: AVL:n mukaiset tavarat, jotka ovat vapautettu maahantuonnin arvonlisäverosta.	60
Taulukko 6: Tuontitullittomuus tullittomuusasetuksen perusteella.	69
Taulukko 7: TA:n 25. luvun 104 art. mukaiset tuontitullittomat tuotteet.	70
Taulukko 8: TA:n perusteella tullittomat tavarat.	71