



Satakunnan ammattikorkeakoulu  
Satakunta University of Applied Sciences

PÄIVI ÄIKÄÄ

# **Tullivelallisuus ja tuontitullivelan syntyperusteet**

LIIKETALouden TUTKINTO-OHJELMA  
2022

## TIIVISTELMÄ

Äikää, Päivi: Tullivelallisuus ja tuontitullivelan syntyperusteet  
Opinnäytetyö, AMK  
Liiketalous  
Syyskuu 2024  
Sivumäärä: 61

Tässä opinnäytetyössä tutkittiin tuontitullivelan käsitettä, tuontitullivelan syntymistä sekä tullivelallisuutta. Koska myös vilpittömän mielen käsitteellä on merkitystä tullivelan syntymiseen ja tullivelallisuuteen, työssä tutkittiin myös vilpittömän mielen määritelmää. Työn ulkopuolelle rajattiin osittain tuontitulliton väliaikainen maahantuonti sekä muut erityismenettelyt.

Työ toteutettiin työnantajaorganisaatiolle, jossa työtä hyödynnetään soveltamisohjeena sekä työtehtäviin perehdyttämisessä. Tullivelka-artiklojen soveltamiseen sekä tullivelallistahojen määrittämiseen voi liittyä erityisesti jälkiverotustilanteissa tiettyjä juridisia tulkintaongelmia, jonka vuoksi aihetta haluttiin tutkia tarkemmin. Oikea tullivelka-artiklan soveltaminen on tärkeää velallisen oikeusturvan kannalta sekä myös itse jälkiverotuspäätöksen voimassa pysymisen vuoksi eri oikeusasteissa. Tullivelka-artiklalla on vaikutusta myös arvonsäveron kannon toimivaltaan sekä tullivelallistahojen määrittämiseen.

Työ toteutettiin tutkimalla tullivelkaan liittyvää lainsäädäntöä sekä oikeuskirjallisuutta sekä analysoimalla tullivelkaa ja tullivelallisuutta koskevia tuomioistuinten ratkaisuja. Tuomioistuinratkaisut nousivat työssä oleelliseen osaan ja niissä on huomioitu Helsingin hallinto-oikeuden, korkeimman hallinto-oikeuden sekä Euroopan unionin tuomioistuimen antamat ratkaisut. Työn loppupäätelmänä voidaan todeta, että tullivelan syntyartikloilla on selkeät eroavaisuudet, joiden tulkintaa erityisesti unionin tuomioistuimen antamat ratkaisut linjaavat. Oikeuskäytännöstä ilmenee myös velallista koskeva ankara vastuu sekä laaja velallispiiri erityisesti tullilainsäädännön noudattamatta jättämistilanteissa. Myös velallistahot on pyritty unionin lainsäädännössä määrittämään tyhjentävästi. Velallistahojen määrittämisessä on kuitenkin kiinnitettävä huomiota säännöksen sanamuodon ja tarkoituksen mukaiseen tulkintaan sekä verotuksen oikeudellisten perusteiden osoittamiseen.

Avainsanat: tulli, tulli-ilmoitukset, tullivelka, velallinen, vilpittömän mieli

## ABSTRACT

Äikää, Päivi: Customs liability and grounds for incurring a customs debt on import

Bachelor's thesis

Business economics

September 2024

Number of pages: 61

This thesis examined the concept of customs debt on import, the creation of customs debt on import and customs debtors. Since the concept of good faith is also relevant to the creation of a customs debt and the customs debt, the definition of good faith was also examined. Temporary admission with partial relief from import duty and other special procedures were excluded from the scope of the work.

The work was carried out for an employer organization, where it is used as an application guide and for job orientation. The application of the articles on customs debt and the determination of the debtor may involve certain legal problems of interpretation, especially in post-taxation situations, which is why it was decided to study the subject in more detail. Correct application of the customs debt article is important for the legal protection of the debtor and also for the validity of the post-tax decision itself in different courts. The article on the customs debt also has an impact on the jurisdiction of VAT collection and on the determination of the debtor.

The work was carried out by studying the legislation and legal literature relating to the customs debt and by analysing the judicial decisions on the customs debt and the customs debtors. Judicial decisions have become an essential part of the work and have taken into account the decisions of the Helsinki Administrative Court, the Supreme Administrative Court and the Court of Justice of the European Union. In conclusion, it can be stated that there are clear differences between the articles on the incurrance of a customs debt, the interpretation of which is guided in particular by the rulings of the Court of Justice. The case-law also reveals the strict liability of the debtor and the wide scope of the debtor, particularly in cases of non-compliance with customs legislation. European legislation has also sought to define the debtor in an exhaustive manner. However, in defining the debtor, attention must be paid to the interpretation of the wording and purpose of the provision and to establishing the legal basis for taxation.

Keywords: customs, customs declarations, customs debt, debtor, good faith

# SISÄLLYS

1 JOHDANTO .....	6
2 OPINNÄYTETYÖN TOTEUTTAMINEN .....	8
2.1 Opinnäytetyöongelma .....	8
2.2 Tietoperusta .....	8
2.2.1 Oikeuslähteiden normihierarkiasta ja sitovuudesta .....	8
2.2.2 Opinnäytetyöni tietoperusta .....	10
2.3 Käytettävät menetelmät .....	12
3 TERMIT JA KÄYTETYT LYHENTEET .....	14
4 YHTEISÖN TULLIKOODEKSIIN JA UNIONIN TULLIKOODEKSIIN SÄÄNNÖSTEN VASTAAVUUS .....	16
5 JÄLKIKANTOPROSESSI .....	18
5.1 Jälkikantoprosessista yleisesti .....	18
5.2 Yritystarkastuksesta tulevat veroharkinnat .....	18
6 TUONTITULLIVELAN SYNTYMINEN .....	20
6.1 Tullivelasta yleisesti .....	20
6.2 Arvonlisäveron kantamisen toimivalta .....	21
6.3 Tullivelka-artiklan muuttaminen jälkikäteen .....	23
7 TULLIVELAN SYNTYMINEN VAPAASEEN LIIKKEESEEN LUOVUTUKSESSA .....	24
7.1 Tulli-ilmoitus ja tullivelan synnyn ajankohta .....	24
7.2 Luovutuksen säännösten mukaisuuden merkitys .....	25
8 TULLIVELAN SYNTYMINEN SÄÄNNÖSTEN NOUDATTAMATTA JÄTTÄMISTILANTEISSA .....	28
8.1 Yleistä säännösten noudattamatta jättämistilanteista .....	28
8.2 Tullivalvonnasta pois siirtäminen .....	30
8.3 Tullivelan synnyn ajankohta .....	30
8.4 Kieltojen tai rajoitusten alaiset tavarat .....	32
9 TULLIVELAN SYNTYPAIKKA .....	33
10 TULLIVELALLISET VAPAASEEN LIIKKEESEEN LUOVUTETTAESSA .....	34
10.1 Tullivelallisuuden pääsääntö .....	34
10.2 Velallispiirin laajentaminen ja virheellisten tietojen antajan vastuu .....	35
11 TULLIVELALLISET SÄÄNNÖSTEN NOUDATTAMATTA JÄTTÄMISEN TAPAUKSISSA .....	37
11.1 Tullivelallisuuden synty .....	37
11.2 Velvollisuuden täyttämättä jättäminen .....	38
11.3 Toimintaan osallistuminen .....	40

11.4 Hankkiminen ja hallussapito .....	41
11.5 Työnantajan ja työntekijän vastuun kohdentaminen .....	42
12 YHTEISVELALLISUUS .....	46
13 VILPITÖN MIELI JA LUOTTAMUKSENSUOJA .....	47
13.1 Vilpittömästä mielestä.....	47
13.2 Luottamuksensuojasta.....	49
14 TULLIVELAN LAKKAAMINEN .....	51
15 JOHTOPÄÄTÖKSET .....	52
LÄHTEET .....	57
LIITE 1: TULLI-ILMOITUKSEN LAATIMISESSA KÄYTETTÄVÄ SAD- LOMAKE (HALLINNOLLINEN YHTENÄISASIAKIRJA) .....	61

## 1 JOHDANTO

Opinnäytetyöni liittyy juridiikkaan. Tutkin työssäni tuontitullivelan käsitettä ja erityisesti tuontitullivelan syntyperustetta ja tullivelallisuuden määritelmää. Myös henkilön vilpittömällä mielellä on vaikutusta tullivelan syntyyn, joten tutkin myös miten vilpitön mieli on määritelty oikeuskirjallisuudessa ja miten se on huomioitu tullivelkaa koskevissa tuomioistuimen päätöksissä.

Teen opinnäytetyöni omalle työnantajaorganisaatiolle. Opinnäytetyötäni voidaan käyttää soveltamisohjeena jälkiverotuspäätöksiä laadittaessa sekä työntekijöiden perehdyttämisessä. Pyrin lähestymään tullivelkakäsitettä käytännön työn näkökulmasta ja avaamaan asioita tullivelkaa koskevien esimerkkien ja tuomioistuinten ratkaisujen kautta. Tuomioistuinratkaisussa on huomioitu sekä Euroopan unionin tuomioistuimen, korkeimman hallinto-oikeuden että hallinto-oikeuden antamat ratkaisut. Tuomioistuimen antamia ratkaisuja tuon opinnäytetyössäni esiin, sillä niillä on viranomaisen toimintaa ohjaava vaikutus sekä osittain myös sitä sitova vaikutus. (Mäenpää, 2023, s. 1111.)

Tullivelasta ja sen syntyperusteista säädetään Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksessa (EU) N:o 952/2013 unionin tullikooduksista (jäljempänä UTK), Komission delegoidussa asetuksessa (EU)2015/2446 (jäljempänä DA) sekä komission täytäntöönpanoasetuksessa (EU) 2015/2447 UTK:n tiettyjen säännösten täytäntöönpanoa koskevista yksityiskohtaisista säännöistä (jäljempänä TA). Tullivelka-artiklojen soveltamiseen voi liittyä tulkinnallisia epäselvyyksiä samoin kuin tullivelallistahojen määrittämiseen. Nämä juridiset tulkintaongelmat liittyvät erityisesti jälkiverotustilanteisiin. Oikean tullivelka-artiklan soveltaminen on kuitenkin ensiarvoisen tärkeää paitsi velallisen oikeusturvan kannalta, mutta myös viranomaisen laatiman jälkiverotuspäätöksen voimassa pysymisen vuoksi eri muutosasteissa. Jälkiverotuspäätökseen voi hakea muutosta ensin pakollisen oikaisuvaatimusmenettelyn kautta ja sen

jälkeen valitusteitse hallinto-oikeudesta tai jopa korkeimmasta hallinto-oikeudesta asti.

Tässä opinnäytetyössäni keskityn tullivelan syntyartikloihin, jotka koskevat tullivelan syntymistä UTK 77 artiklan ja UTK 79 artiklan perusteella. UTK 77 artikla koskee tullivelan syntymistä tavaroiden vapaaseen liikkeeseen luovutuksen tai osittain tuontitullittoman väliaikaisen maahantuonnin johdosta, mutta olen rajannut tämän työn ulkopuolelle tapaukset, joissa tullivelka on syntynyt osittain tuontitullittoman väliaikaisen maahantuonnin johdosta. Työn rajaus perustuu siihen, että suurin osa UTK 77 artiklan nojalla tapahtuvista tulliveloista syntyy nimenomaan tavaroiden vapaaseen liikkeeseen luovutuksen johdosta. Työn ulkopuolelle on rajattu myös UTK 210 artiklassa mainittuihin erityismenettelyihin liittyvät tullivelan syntytilanteet, vaikkakin työssä on muutama erityismenettelyihin liittyvä esimerkkitapaus ja tuomioistuimen päätös selventämässä tiettyjen tullivelkasäännösten soveltamista. Erityismenettelyitä ei ollut mahdollista sisällyttää opinnäytetyöhön aihepiirin laajuuden vuoksi.

UTK 79 artikla koskee tullivelan syntymistä tullilainsäädännön noudattamatta jättämisen takia. UTK 77 ja UTK 79 tullivelan syntyartiklojen eroavaisuuden ymmärtäminen on jälkiverotuspäätöksiä tehdessä ensiarvoisen tärkeää lainsäädännön oikean soveltamisen kannalta ja juuri näiden artiklojen soveltamiseen liittyy juridista problematiikkaa, jota pyrin työssäni avaamaan ja selvittämään samalla ratkaisukäytäntöä.

Tullivelka-artiklalla on merkitystä myös arvonlisäveron kannon toimivaltaan, sekä tullivelallistahojen määrittämiseen. Tulli on toimivaltainen viranomaisena myös arvonlisäveron kantamiseen, jos kyse on säännösten noudattamisesta jättämisestä johtuvasta tullivelan synnystä, vaikka kyse olisi arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkitystä verovelvollisesta. (Arvonlisäverolaki 1501/1993 (jäljempänä AVL) 160 §.) Lisäksi UTK 79 artiklassa velallistahojen määritelmä on huomattavasti laajempi kuin UTK 77 artiklassa, joten käsittelen myös näitä asioita opinnäytetyössäni.

## 2 OPINNÄYTETYÖN TOTEUTTAMINEN

### 2.1 Opinnäytetyöongelma

Opinnäytetyöongelmani liittyy tullivelan määritelmään ja sen syntyperustetta koskevaan lainsäädännön soveltamiseen. Tullivelka voi syntyä eri artiklojen perusteella, ja tullivelan syntyartiklalla on merkitystä paitsi velallistahoihin mutta myös arvonlisäveron kannon toimivaltaan. Vilpittömän mielen käsite liittyy läheisesti tullivelkaan, joten myös kyseisen käsitteen selventäminen on oleellista tullivelan osalta.

Opinnäytetyöongelmaa koskeva kysymykseni on seuraavanlainen: Mitä eroavaisuutta tullivelan perusteilla on, kun tullivelka syntyy UTK 77 artiklan tai UTK 79 artiklan nojalla? Opinnäytetyöongelman selvittämiseksi minun tulee löytää myös vastaukset seuraaviin apukysymyksiin, jotta asian ratkaisu ei jää vaillinaiseksi: Ketkä ovat velallistahot eri tullivelkatilanteissa ja millä perustein velallisuus aktualisoituu? Mikä merkitys tullivelan synnylle on UTK 86 (6) artiklalla? Mitä tarkoittaa vilpittön mieli ja millä tavalla se on määritelty oikeuskirjallisuudessa ja mitä merkitystä sille on annettu tullivelkaa koskevissa oikeuden päätöksissä?

### 2.2 Tietoperusta

#### 2.2.1 Oikeuslähteiden normihierarkiasta ja sitovuudesta

Hallintotoiminnan tulee perustua oikeuslähteisiin, sillä ne ohjaavat viranomaisen toimintaa ja päätöksentekoa. Oikeuslähteiden soveltamisessa tulee huomioida normihierarkia sekä oikeuslähteiden sitovuus. Normihierarkia määrää oikeussäännösten keskinäisen etusijajärjestyksen. Alemman asteinen säännös ei voi olla ristiriidassa ylemmän asteisen säännöksen kanssa. Tällaisessa ristiriitatilanteessa sovellettavaksi tulee ylemmän asteinen säännös (Suomen perustuslaki 731/1999 (jäljempänä PL) 107 §; Mäenpää, 2023, s. 111).

Normihierarkiassa ylimpänä kansallisena säännöksenä on Suomen perustuslaki. (PL 106 §). Perustuslain alapuolella hierarkkisessa järjestyksessä ovat kansalliset lait, tasavallan presidentin, valtioneuvoston, ja ministeriöiden antamat asetukset ja alimpana muut alemman asteiset normit kuten ministeriöiden ja keskusvirastojen päätökset. Lakeja sovellettaessa on tärkeää huomioida myös yleislain ja erityislain välinen suhde eli yleislakeja kuten hallintolakia sovelletaan, ellei asiasta ole säädetty erikseen erityislaissa. Erityislakikaan ei saa olla ristiriidassa perustuslain säädösten kanssa. Ristiriitatilanteessa perustuslaki syrjäyttää erityislain säädöksen, ja tulee tällöin sovellettavaksi. Yleislakia ja erityislakia voidaan soveltaa myös toisiaan täydentäen, sillä erityislaissa asioita koskevat säädökset voivat olla väljempiä. (Husa & Pohjolainen, 2014, s. 11–12; Mäenpää, 2023, s. 353–354.)

EU-oikeudessa on eritasoisia oikeuslähteitä. Jäsenmaita sitovia oikeusnormeja ovat EU:n perussopimukset ja niihin sisältyvät oikeusperiaatteet, asetukset, direktiivit ja päätökset. Lisäksi sitoviin oikeusnormeihin kuuluvat delegoidut säädökset, täytäntöönpanosäädökset ja EU:n tuomioistuimen ratkaisut. Direktiivin osalta on huomioitava, että se velvoittaa jäsenvaltiota saavutettavaan tulokseen nähden, mutta kansallinen viranomainen voi itse valita siihen tarvittavan muodon ja keinot. Päätös on puolestaan kaikilta osiltaan velvoittava, mutta jos päätökseen on nimetty tahot, joille se on osoitettu, velvoittaa päätös ainoastaan näitä nimettyjä tahoja. EU:n tuomioistuimen ratkaisuista erityisesti ennakkoratkaisumenettelyssä annetut ratkaisut ovat keskeisiä oikeuslähteitä. Ennakkoratkaisu on otettava myös muun kuin sitä pyytäneen tuomioistuimen ratkaisun perustaksi. (Penttinen & Talus, 2017, s. 14–21.)

EU-oikeuden oikeusnormeja tulee noudattaa, sillä ne sitovat jäsenmaata sen hallinnollisessa toiminnassa. EU-oikeuden etusijaperiaatteen mukaisesti Euroopan unionin oikeusnormi on ensisijainen jäsenvaltioiden kansalliseen lainsäädäntöön nähden. Unionin oikeus syrjäyttää siten jopa perustuslain, jos sen säädös on ristiriidassa unionin lainsäädännön kanssa. EU:n jäsenvaltiot eivät voi myöskään toimeenpanna kansallisia säädöksiä, jotka olisivat ristiriidassa unionin lainsäädännön kanssa eikä myöskään säädösten tulkinta saa olla

ristiriidassa unionin oikeusperiaatteiden kanssa. (Husa & Pohjolainen, 2014, s. 14–15; Penttinen & Talus, 2017, s. 14–17.)

Oikeudellisesti sitoviin eli vahvasti velvoittaviin oikeuslähteisiin kuuluvat EU-oikeudelliset normilähteet, kansalliset oikeussäädökset sekä lainsäädäntöön perustuvat oikeusperiaatteet. Näitä sitovia oikeuslähteitä tulee noudattaa hallinnollisessa päätöksenteossa. Vahvasti hallinnon toimintaa ohjaaviin oikeuslähteisiin kuuluvat kansallisen tuomioistuimen ratkaisut, ylempien tuomioistuinten antamat ennakkopäätökset ja lainvalmisteluaineisto. Vahvasti ohjaavista oikeuslähteistä voidaan poiketa yksittäistapauksessa, mutta syy on perusteltava. Sallittuihin oikeuslähteisiin puolestaan kuuluvat mm. oikeustieteellisen tutkimuksen ja oikeusvertailun tulokset. Sallittuja oikeuslähteitä voidaan käyttää päätöksenteon apuna ja täydentämässä muita oikeuslähteitä, mutta viranomaisella ei ole velvollisuutta käyttää niitä eikä hallinnollinen päätöksenteko voi perustua ainoastaan sallittuihin oikeuslähteisiin. (Husa & Pohjolainen, 2014, s. 16–17; Mäenpää, 2023, s. 111.)

### 2.2.2 Opinnäytetyöni tietoperusta

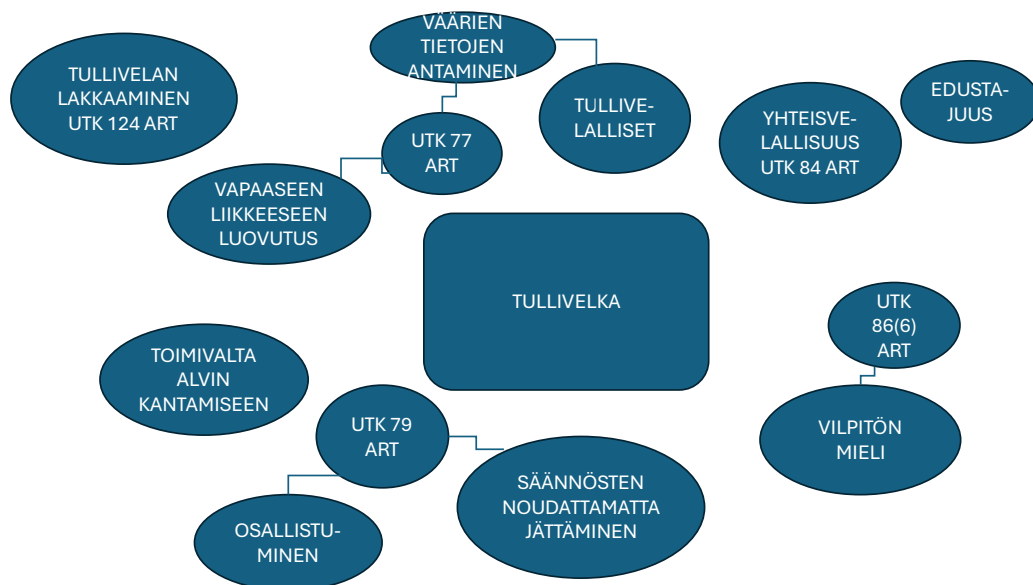
Työni teoriaperusteena ovat vahvasti velvoittavat oikeuslähteet eli unionin tullilainsäädäntö sekä kansallinen tullilaki, arvonlisäverolaki sekä hallintolaki. Tullivelasta ja tullivelallisuudesta säädetään unionin tullikoodeksissa ja sitä täydentävissä TA- ja DA-asetuksissa, joten työssä käydään erityisesti lävitse asiaan liittyviä UTK-säädöksiä. Lisäksi työn teoriaperusteena ovat unionin sekä kansallisten tuomioistuinten ratkaisut, jotka ovat paitsi vahvasti hallinnon toimintaa ohjaavia, mutta osittain myös sen toimintaa sitovia. Käytän teoriaosuudessani myös Euroopan unionin aiheeseen liittyvää ohjeistusta eli Guidanceja sekä oikeuskirjallisuutta.

Tässä työssä käsiteltyt hallinto-oikeudet päätökset ovat kaikki Helsingin hallinto-oikeuden antamia ratkaisuja, sillä tulliasioita koskevien valitusten käsittely on keskitetty Helsingin hallinto-oikeuteen (Oikeus.fi, 2024). Hallinto-oikeuden antamat päätökset ohjaavat viranomaisen toimintaa vastaavanlaisissa

tapauksissa. Viranomaisen onkin tulevassa päätöksenteossaan otettava huomioon vastaavanlaisia tapauksia käsitellessään tuomioistuimen päätöksessään esittämä oikeudellinen arvio, mahdolliset menettelylliset näkökohdat ja arviot toimi- ja harkintavallan käytön lainmukaisuudesta. (Mäenpää, 2023, s. 1111.)

Erityisen tärkeitä tullilainsäädännön soveltamisen kannalta ovat Unionin tuomioistuimen antamat ennakkoratkaisut, sillä niistä ilmenee, miten ennakkoratkaisun kohteena ollutta EU-oikeuden oikeussäätöä kuuluu tulkita. Ennakkoratkaisu on oikeudelliselta luonteeltaan tuomioistuinta sitova ennakkopäätös ja se ohjaa sitovasti vastaavanlaisen EU-oikeudellisen kysymyksen ratkaisemista myös muissa vastaavanlaisissa asioissa. Ennakkoratkaisu sitoo paitsi ratkaisua pyytäneitä tuomioistuinta, mutta myös muita tuomioistuimia ja hallintoviranomaisia, kun ne ratkaisevat ennakkoratkaisun kohteena ollutta vastaavanlaista oikeuskysymystä. (Mäenpää, 2023, s. 875, 1088–1089.)

Korkeimman hallinto-oikeuden antamilla päätöksillä on puolestaan tärkeä hallinnon toimintaa ohjaava ja myös sitä sitova merkitys. Yleisenä prosessuaalisena lähtökohtana voidaankin pitää sitä, että tuomioistuimilla ja viranomaisilla on velvollisuus noudattaa korkeimman oikeuden ennakkopäätöksiä vastaavanlaisissa tapauksissa. (Mäenpää, 2023, s. 133, 1091–1092.)



Edellä olevasta kuviosta ilmenevät peruskäsitteet, joita työssäni tulen käsittelemään. Pääkäsite on tullivelka, johon liittyen tulee pohtia myös tullivelan syntyä, tullivelallisuutta sekä yhteisvelallisuutta. Tullivelallisuus- käsitteeseen liittyvät myösulli-ilmoituksen antamisessa käytetty edustajuusmuoto sekä väärrien tietojen antamiseen liittyvä vastuu. Lisäksi UTK 79 artiklan tullivelallisuuden kannalta merkitystä on osallistuminen-käsitteellä ja minkälainen osallistuva toiminta synnyttää tullivelallisuuden.

Tullivelan syntyyn liittyen tulee ymmärtää myös mitä tarkoitetaan UTK 77 artiklaan liittyvällä tavaran vapaaseen liikkeeseen luovutuksella sekä UTK 79 artiklassa tarkoitetulla tullilain säännösten noudattamatta jättämisellä. Tärkeitä aihepiiriin liittyviä käsitteitä ovat myös vilpityn mieli, luottamuksensuoja ja UTK 124 artiklassa säädetty tullivelan lakkaaminen. Tullivelan kantamiseen liittyy myös arvonlisäveron kannon toimivalta.

### 2.3 Käytettävät menetelmät

Oikeudellinen tutkimus voi olla myös empiirinen, jolloin tutkimuksen kohteena on oikeudellinen ilmiö kuten oikeudellisten toimijoiden päätöksenteko ja toimintatavat, lainsäädännön säätäminen tai viranomaistoiminta (kuten poliisit, tuomarit, jokin valtion virasto). Empiirisessä oikeustutkimuksessa tulee käyttää empiirisen tutkimuksen metodeja kokemukseräisen tiedon hankkimiseen, sen analysointiin ja päätelmien tekemiseen. Metodien avulla voidaan esim. kuvailla vallitsevaa oikeudellista tilaa ja sen yhteiskunnallista merkitystä, selittää eri osapuolten käyttäytymistä ja kokemuksia tai yrittää ennustaa lainsäädännön muutosten vaikutusta yhteiskunnan toimintaan. (Miettinen, 2016, s. 249–250.)

Empiirisiä menetelmiä voidaan hyödyntää kuvattaessa oikeus- tai hallintokäytäntöä kuten eri tekijöiden vaikutusta rangaistuksen ankaruuteen tai mitkä hallintokäytännöt edistävät hyvää hallintotoimintaa. Empiirisessä oikeustutkimuksessa voidaan myös tutkia mm. miten viranomaiset tulkitsevat tietyn lain säännöksiä eli sillä voidaan etsiä vastauksia miksi ja miten-alkuisiin kysymyksiin. (Miettinen, 2016, s. 251–252.)

Oikeustieteessä ei ole yhtä ainoaa oikeata metodologiaa vaan siinä hyödynnetään monia erilaisia menetelmiä, jotka määrittyvät pitkälti tutkimusongelman mukaan. (Miettinen, 2016, s. 112.) Lainopilliselle metodille on tyypillistä tuottaa faktoihin ja normeihin perustuvan toistettavissa ja perusteltavissa olevan ajatusprosessin seurauksena määrätty oikeudellinen tulkinta, jossa tulee ottaa myös huomioon oikeuslähteiden normihierarkia ja jaottelu vahvasti ja heikosti vaikuttaviin sekä sallittuihin oikeuslähteisiin. (Miettinen, 2016, s. 115–116).

Opinnäytetyössäni voin soveltaa empiiristä oikeustutkimusta havainnoimalla, miten tullivelan syntyartikloja sovelletaan käytännössä tuomioistuimissa ja miten tämä mahdollisesti vaikuttaa tullin toimintatapoihin ja soveltamiskäytäntöihin. Opinnäytetyössä kuvailen tämänhetkistä oikeuskäytäntöä ja tutkin vastaako tullin päätöksissään käyttämä tullivelka-artiklojen soveltaminen oikeuskäytäntöä, ja lain tarkoitusta ja miten asia tulee käytännön tasolla ohjeistaa.

Opinnäytetyöni on laadullista eli kvalitatiivista tutkimusta. Laadullisessa tutkimuksessa aineisto voi koostua erilaisista valmiista dokumenteista esim. eri viranomaisten tai muiden tahojen laatimista asiakirjoista kuten lainvalmistelumateriaalista, viranomaispäätöksistä sekä tuomioistuinten ja laillisuusvalvojien ratkaisuksista. (Miettinen, 2016, s. 260). Tutkimusongelma voidaan ratkaista pelkän kirjallisen aineiston avulla, mutta tutkimuksen luotettavuuden kannalta on tärkeää käyttää useampaa tietolähdettä ja analysoida eri lähteistä saatavaa tietoa ja niiden yhtäläisyyttä. (Kananen, 2010, s. 63–64, 65).

Laadullinen tutkimus auttaa ymmärtämään ja selittämään tutkimuskohdetta esimerkiksi viranomaisten toimintaa ja antaa tietoa muun muassa päätösten syistä. Kvalitatiivisen tutkimuksen laadun ja luotettavuuden kriteerinä ei toimi aineiston määrä vaan sen sijaan aineiston laatu ja tutkijan kyvykkyys hankkia ja analysoida aineistoa tutkimuksensa teoreettisen viitekehyksen puitteissa. Valitut tapaukset analysoidaan mahdollisimman tarkasti ja perusteellisesti, jolloin ilmiöstä, siihen liittyvistä tekijöistä ja niiden välisistä suhteista voidaan saada syvälinen näkemys ja sen myötä teoria. (Miettinen, 2016, s. 260–261; Kananen, 2010, s. 41 ja 43; Kananen, 2014, s. 20–24, 25–26.)

Tutkimusta varten kerättyjä aineistoja analysoidaan analysointimenetelmillä, joiden avulla aineistosta saadaan vastaukset asetettuihin tutkimuskysymyksiin. (Kananen, 2014, s. 28). Analyysin tavoitteena on aina tiivistää ja kiteyttää aineiston sisältö ja tutkia tutkimusongelman kannalta keskeisiä seikkoja. (Miettinen, 2016, s. 262.) Hyödynnän keräämäni tiedon analysoinnissa aineistolähtöistä koodausta ja luokittelua sekä sisällönerittelyä. Koodauksella tarkoitetaan aineiston tiivistämistä muodostamalla kognitiivisia ajattelukarttoja ennen varsinaista analyysia. Aineistolähtöisessä luokittelussa teksti luokitellaan aineiston löydösten mukaan. (Kananen, 2014, s. 104–108, 113.)

Opinnäytetyössäni tutkin oikeuskirjallisuuden ja lainsäädännön lisäksi nimenomaan sellaisia tuomioistuimen päätöksiä, jotka koskevat tullivelkaa ja tullivelallisuutta. Tutkimusta varten olen koodannut ja analysoinut tutkimusmateriaalin eri tullivelan syntyartiklojen ja muiden asiaan liittyvien oleellisten termien mukaan. Olen luokitellut aineistoa myös mm. termeillä erityismenettelyt, luovutus vapaaseen liikkeeseen ja tullisäännösten noudattamatta jättäminen. Tämän jälkeen olen tehnyt varsinaisen analyysin tutkien mitkä seikat yhdistävät eri ilmiöitä ja vaikuttavat siihen. Analysoinnissa tutkin myös päätöksissä sovellettua lainsäätöä, päätösten perusteluja ja erittelen päätösten sisältöä. Tutkin myös työn kannalta erilaisia tilanteita, joissa kyseiset päätökset tulee huomioida ja onko nykyinen soveltamiskäytäntö niiden mukainen.

### 3 TERMIT JA KÄYTETYT LYHENTEET

Alla opinnäytetyössä esiintyviä tullitermejä ja lyhenteitä sekä niiden selvennykset:

AVL	Arvonlisäverolaki 1501/1993
EU:n tullialue	Tullialue muodostuu EU:n jäsenvaltioista tai niiden osista sekä pohjois-Irlannista ja Monacosta, jotka

	ovat EU:n ulkopuolisia alueita. Tullialueen sisällä liikkuvia tavaroita ei tarvitse tulliselvittää eikä niistä kanneta tullimaksuja.
EUVL	Euroopan unionin virallinen lehti
HAO	Hallinto-oikeus
Ilmoittaja	Henkilö, joka antaa tulli-ilmoituksen, väliaikaisen varastoinnin ilmoituksen, saapumisen yleisilmoituksen, poistumisen yleisilmoituksen, jälleenvienti-ilmoituksen tai jälleenvientitiedonannon omissa nimissään, tai henkilö, jonka nimissä kyseinen ilmoitus tai tiedonanto annetaan (UTK 5(15 art)).
KHO	Korkein hallinto-oikeus
Luovutus vapaaseen liikkeeseen	Tullimenettely, jolla unionin ulkopuolelta tulleet tavarat saavat unioniaseman. Tavaroista tulee maksaa tulli ja muut tuontiin liittyvät maksut, jotta tavarat voidaan luovuttaa vapaaseen liikkeeseen. Kun tavarat on luovutettu vapaaseen liikkeeseen, ne voidaan vapaasti myydä eteenpäin, niitä voidaan käyttää ja ne voivat olla kulutuksen kohteena
Nimike	Tavaran luokitteluun käytettävä numerokoodi, jonka perusteella kannettava tulli määräytyy
TK	Neuvoston asetus (ETY) N:0 2913/92, annettu 12 päivänä lokakuuta 1992, yhteisön tullikoodeksista
TL	Tullilaki 304/2016
Tullausarvo	Tavaran arvo, joka sisältää ostohinnan sekä kuljetus- ja vakuutuskustannukset EU:n rajalle asti. Tullausarvosta lasketaan kannettavat maahantuontiverot.
Tullauspäätös	Päätös, jolla tullivelka annetaan tiedoksi
Tulli-ilmoitus	Määrämuotoinen toimi, jolla henkilö ilmoittaa säädettyllä tavalla haluavansa asettaa tavarat tiettyyn tullimenettelyyn (UTK 5(12) art).
Tullimenettely	Tavara voidaan asettaa eri tullimenettelyihin, joista yleisin on vapaaseen liikkeeseen luovutus. Menettely voi olla myös ns. erityismenettely, jolla

maahantuontiverojen maksamista voidaan lykätä tai  
maahantuontiverojen maksusta voidaan vapautua  
kokonaan tai osittain

UTK

EUROOPAN PARLAMENTIN JA NEUVOSTON  
ASETUS (EU) N:o 952/2013, annettu 9 päivänä loka-  
kuuta 2013, unionin tullikooduksista

#### 4 YHTEISÖN TULLIKOODEKSIIN JA UNIONIN TULLIKOODEK- SIIN SÄÄNNÖSTEN VASTAAVUUS

Opinnäytetyössä analysoiduissa tuomioistuinten päätöksissä on sovellettu sekä yhteisön tullikoodia 2913/92 (jäljempänä TK) että unionin tullikoodia 952/2013 (jäljempänä UTK). Yhteisön tullikoodia sovellettiin tullivelkaan, joka syntyi ennen 1.5.2016, ja unionin tullikoodia puolestaan 1.5.2016 ja sen jälkeen syntyneeseen tullivelkaan.

Tässä opinnäytetyössä käsitellyt tuomioistuimen päätökset, jotka koskevat TK:n soveltamista ovat silti relevantteja lain soveltamisen ja tulkinnan osalta, sillä ko. päätöksissä sovellettu tullivelan syntyartikla ei ole olennaiselta sanamuodoltaan ja merkitykseltään muuttunut UTK:ssa. Myöskään lainsäännösten tarkoitus ja tavoite ei ole muuttunut. TK:ssa on ollut omat artikkelit jokaiselle tullivelan syntytilanteelle, mutta UTK:ssa on ryhmitelty yhteen kaikki ne tapaukset, joissa tuontitullivelka syntyy, lukuun ottamatta vapaaseen liikkeeseen luovutusta koskevanulli-ilmoituksen antamista tai osittain tuontitullitonta väliaikaista tuontia. Tällä on pyritty tullivelan oikeudellisen syntyperusteen määrittelyvaikeuksien välttämiseen. (EUVL 269, 10.10.2013, s. 5.)

Alla olevasta taulukosta ilmenee TK:n ja UTK:n artiklojen vastaavuudet.

<b>Substanssi</b>	<b>TK 2913/92</b>	<b>UTK 952/2013</b>
Luovutus vapaaseen liikkeeseen	TK 79 art	UTK 201 art
Tullivelan synty vapaa- seen liikkeeseen luovu- tuksessa	TK 201 art	UTK 77 art
Säännösten noudatta- matta jättämisestä joh- tuva tullivelka	TK 202 art	UTK 79 (1)(a) art
Säännösten noudatta- matta jättämisestä joh- tuva tullivelka	TK 203 art	UTK 79 (1)(a) art
Säännösten noudatta- matta jättämisestä joh- tuva tullivelka	TK 204 art	UTK 79 (1)(a) art, 79 (1)(b) ja 79 (1)(c) art
Tullivelan synnyn ajan- kohta, säännösten nou- dattamatta jättäminen	TK 202(2), TK 203(2), TK 204(2) art	UTK 79 (2) art
Tullivelalliset, säännös- ten noudattamatta jättä- minen	TK 202(3), TK 203(3), TK 204(3) art	UTK 79 (3) art ja UTK 79(4) art
Tuontitullin määrän las- kemista koskevat eri- tyissäännöt	TK 212 a art	UTK 86 (6) art
Tullivelan lakkaaminen	TK 233 art	UTK 124 art

## 5 JÄLKIKANTOPROSESSI

### 5.1 Jälkikantoprosessista yleisesti

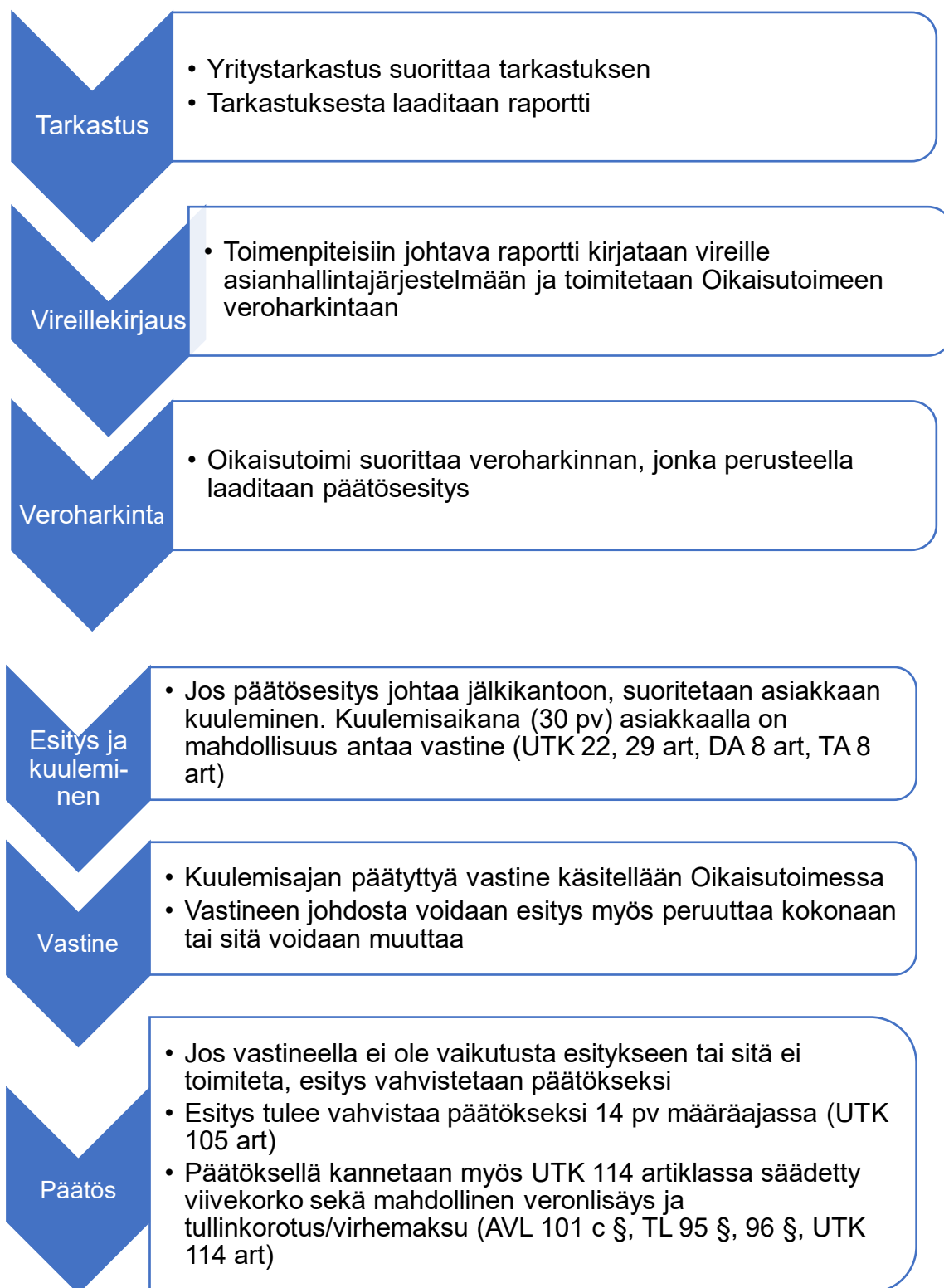
Tullivelkaa koskeva oikeudellinen problematiikka liittyy erityisesti jälkikantoprosessiin, jossa jälkikantopäätöksillä kannetaan kantamatta jääneitä maahantuontiveroja. Veroja on voinut jäänyt kantamatta, koska tulli-ilmoituksella on ilmoitettu väärin verotukseen liittyviä tietoja kuten nimike, arvo tai alkuperä. Maahantuotu tavaraerä on voinut myös jäädä kokonaan tullaamatta.

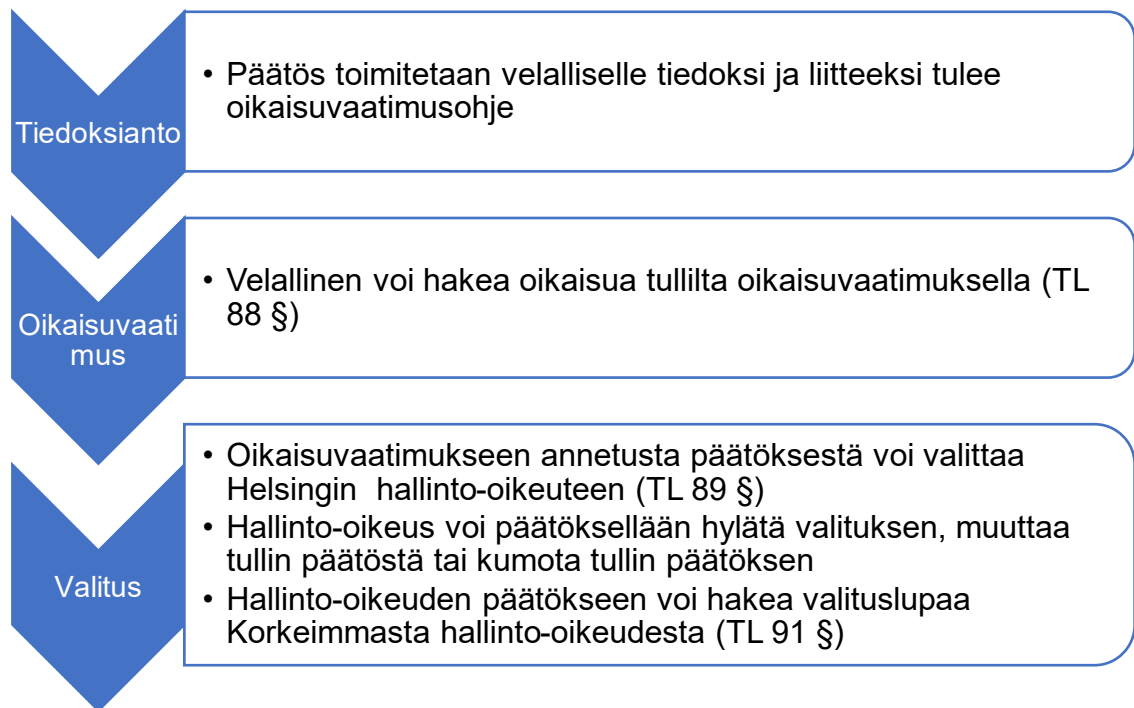
Jälkikantohakemukset tulevat vireille joko asiakkaan omasta hakemuksesta tai viranomaisaloitteisesti. Viranomaisaloitteiset hakemukset tulevat vireille eri tahoilta esim. Verohallinnosta tai Poliisilta, mutta yleisimmin ne tulevat vireille tullin eri osastoilta kuten Tarkastuksesta tai Rikostutkinnasta.

Jäljempänä olevasta prosessikaaviosta ilmenee, miten jälkikantoprosessi etenee, kun kyseessä on viranomaisaloitteinen jälkikantohakemus. Prosessi on kuvattu Yritystarkastuksesta tulevien veroharkintojen osalta, koska sieltä tulee vireille huomattava määrä verointressiltään merkittävistä veroharkinnoista.

### 5.2 Yritystarkastuksesta tulevat veroharkinnat

Yritystarkastuksesta tulevien veroharkintojen jälkikantoprosessi kulkee jäljempänä kuvatun prosessin mukaisesti. Kyseessä on hallinnollinen prosessi, johon kuuluu tullivelallisen kuuleminen, päätöksen tiedoksianto ja muutoksenhaku. Veroharkinnassa tulee huomioida myös tullivelan vanhentumisaika. Tullivelan vanhentumisesta säädetään UTK 103 artiklassa, jonka mukaan tullivelkaa ei voida antaa velalliselle tiedoksi enää, kun on kulunut kolme vuotta siitä päivästä, jona tullivelka on syntynyt (UTK 103 (1) art). Tullivelan vanhentumisaika pitenee kuitenkin viiteen vuoteen, jos tullivelka on syntynyt sellaisen teon tuloksena, joka sen suorittamishetkellä olisi voinut johtaa rikosoikeudenkäyntiin. (UTK 103(2) art, Tullilaki 304/2016 (jäljempänä TL) 62 §).





## 6 TUONTITULLIVELAN SYNTYMINEN

### 6.1 Tullivelasta yleisesti

Tullivelan syntymisestä säädetään Unionin tullikoodeksissa. Tullikoodeksin säädöksiä täydentävät TA:n ja DA:n säännökset. Tullivelalla tarkoitetaan henkilön velvollisuutta maksaa sellainen tuonti- tai vientitulli, jota sovelletaan tiettyihin tavaroihin unionin voimassa olevan tullilainsäädännön mukaisesti (UTK 5 (18) art). Tullivelka voi määräytyä eri perustein. Tuontitullivelka voi syntyä tavaroita vapaaseen liikkeeseen luovutettaessa, osittaisen väliaikaisen maa-hantuonnin menettelyssä tai sen seurauksena, että jotain tullilainsäädännön säännöstä ei ole noudatettu. (UTK 77–79 art.).

Maksettavan tullivelan määrä riippuu mm. tavarán nimikeluokittelusta ja tavarán arvosta, mistä maasta tavara on peräisin ja onko tavarán mahdollista saada edullisempi tullikohtelu jonkin tullimenettelyn tai tullietuuden perusteella. (UTK 56 art; Traversa, 2022, s. 242–243). Kannettavan tullin määrä

vaihtelee eri nimikkeissä. Esimerkiksi tekstiilituotteissa yleinen tulli on 12 % tullausarvosta, kun taas joissain urheiluvälineissä tullinkanto on 3,7 % tullausarvosta. (UTK 56 art, 57 art; tullilaskuri.)

Tullivelan määrään vaikuttaa myös tavarankäytön alkuperä sekä tullimenettely. Unionilla on vapaakauppa- ja talouskumppanuussopimuksia useiden maiden kanssa, jolloin tavara voi saada sopimusehtojen täyttyessä alennetun tuontitullin tai vapautua jopa kokonaan tuontitullista. Tietyistä maista peräisin oleviin tavaroihin kohdistuu polkumyyntitullin tai lisätullin kantoa kuten Kiinasta peräisin oleviin polkupyöriin tai Turkista peräisin oleviin keraamisiin laattoihin. (UTK 56 art., 64 art.) Tiettyjen tullimenettelyyn liittyvien edellytysten täyttyessä tavara voi puolestaan saada edullisemmän tullikohtelun. Tällainen menettely kohdistuu esimerkiksi lentokoneen tai laivan osiin. Joistakin unionin teollisuudelle tärkeissä raaka-aineissa puolestaan tullit on voitu poistaa kokonaan (ns. suspensiotulli). (UTK 56 art.)

## 6.2 Arvonlisäveron kantamisen toimivalta

Tullivelan syntyartiklalla on vaikutusta myös arvonlisäveron kannon toimivaltaan. Tulli vastaa tavarankäytön maahantuonnin verotuksesta, jos tuonnista verovelvollista ei ole merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin veron suorittamisvelvollisuuden syntymishetkellä tai jos, verovelvollinen on luonnollinen henkilö ja tuonti ei liity hänen liiketoimintaansa. Verohallinto on siis pääsääntöisesti toimivaltainen viranomaisen arvonlisäveron kannon suhteen, jos toimija on merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin verovelvollisuuden syntymishetkellä. (AVL 160 § 1 mom.).

Tullin toimivallan kannalta on tärkeää huomata, että tulli on toimivaltainen viranomaisen arvonlisäveron kantamiseen, jos tullivelka syntyy tietyn tullilainsäädännön rikkomisen seurauksena. Jos tavaroiden maahantuonti tapahtuu arvonlisäverolain 86 a §:ssä tarkoitetun tullimenettelyn päättyessä tullikoodeksin 79 artiklan 1 kohdan a tai c alakohdassa tarkoitetun tilanteen johdosta tai jos maahantuotuja tavaroita ei ole mainittujen säännösten tarkoittamassa tilanteessa esitetty Tullille, Tulli kantaa kyseisestä tuontitapahtumasta

arvonlisäveron. (AVL 160 § 2 mom.) Esimerkiksi salakuljetustilanteessa, jossa tavaroita tuodaan unionin tullialueelle niitä lainkaan tullille ilmoittamatta, tullin toimivaltainen viranomaisen kantamaan tullien ohella myös arvonlisäveron. (AVL 160 § 2 mom, UTK 79 (1) (a) art).

Tulli on toimivaltainen viranomaisen arvonlisäveron kantamiseen myös mm. sellaisessa tilanteessa, jossa arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkitty yritys on asettanut tavaraa AVL 86 §:ssä mainittuun erityismenettelyyn (esim. ulkoinen passitus, sisäinen jalostus, varastointimenettely), mutta tätä menettelyä ei ole päätetty asianmukaisesti tullilainsäädännössä säädetyllä tavalla. Kun tullivelka syntyy tällaisen menettelyn rikkomisen seurauksena, tullin kantaa tullin ohella myös arvonlisäveron. (AVL 86 a §, 160 § 2 mom., UTK 79 (1)(a) art.) Myös, kun tavara on asetettu AVL 86 a artiklassa tarkoitettuun menettelyyn, mutta menettelyyn asettamisen edellytykset eivät ole täyttyneet, tullin toimivaltainen viranomaisen kantamaan tullin ohella myös arvonlisäveron, vaikka verovelvollinen olisi merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin (AVL 86 a §, 160 § 2 mom., UTK 79 (1)(c) art.) Arvonlisäveron kantamisen edellytyksenä on kuitenkin, että tavarat ovat tulleet taloudelliseen vaihdantaan unionissa ja ovat siten voineet olla kulutuksen kohteena. (Tuomio 2.6.2016, Eurogate Distribution ja DHL Hub Leipzig, Yhdistetyt asiat C-226/14 ja C-228/14, EU:C:2016:405, 65, 66 kohdat).

*Esim.6.2.1 Yritys X ilmoittaa tulli-ilmoituksella tavaraa vapaaseen liikkeeseen 4.8.2024. Yritys X on merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin tullivelan syntyhetkellä 4.8.2024. Tullauspäätöksellä ei kanneta arvonlisäveroa, sillä Verohallinto on toimivaltainen viranomaisen arvonlisäveronkannon suhteen.*

*Esim. 6.2.2 Arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkitty Yritys X on asettanut tavaraa AVL 86 §:ssä mainittuun sisäisen jalostuksen menettelyyn. Menettelyä ei ole päätetty määräajassa eikä päätöstilitystä toimitettu. Tulli kantaa jälkikan-topäätöksellä menettelyyn asetetuista tavaroista tullin ja arvonlisäveron, sillä menettelyyn liittyviä velvollisuuksia on rikottu ja maahantuonnin katsotaan tapahtuneen arvonlisäverolaissa tarkoitettulla tavalla.*

### 6.3 Tullivelka-artiklan muuttaminen jälkikäteen

Oikealla tullivelka-artiklan soveltamisella on suuri merkitys verotuksen kannalta. Jos verotuspäätöksellä on ilmoitettu verotusperusteeksi tietty tullivelan syntyartikla, joka myöhemmin todetaan virheelliseksi, sitä ei voi enää oikaisuvaatimusvaiheessa vaihtaa toiseksi. Jälkikantopäätös tulee tällöin kumota ja laatia uudestaan oikeilla perusteluilla ja tullivelan syntyartiklalla. Päätös tulee myös antaa velalliselle tiedoksi normaalin velan vanhenemisajan kuluessa.

*HAO 19/0393: Hallinto-oikeus totesi päätöksessään, että verotuksen ja velvollisuuden perusteet tulee esittää verotuspäätöksessä. Tulli ei voi valittajien oikaisuvaatimukseen antamassaan päätöksessä jälkikäteen muuttaa tullivelallisuuden perustetta toiseksi, jos se on itse verotuspäätöksessä ilmoitettu väärin. Kun myöhemmin on todettu, että venettä ei olekaan tuotu säännösten vastaisesti yhteisöön, TK 202 artiklassa tarkoitettua tullivelkaa ei ole enää olemassa. Tässä tilanteessa valittajatkään eivät voi olla tullivelallisia, vaan valittajien tullivelallisuus olisi tullut peruuttaa.*

Hallinto-oikeudessa käsitellyssä tapauksessa valituksen kohteena olleella jälkikantopäätöksellä oli kannettu huviveneestä tullia ja arvonlisäveroa, koska jälkikannon mukaan vene oli tuotu säännösten vastaisesti yhteisön tullialueelle, ja tullivelka oli syntynyt TK 202 art nojalla. Jälkeenpäin kuitenkin todettiin, että venettä ei oltukaan tuotu säännösten vastaisesti unionin tullialueelle. Tullivelan todettiin sen sijaan syntyneen TK 204 artiklan nojalla, koska menettelyn käyttämisestä syntyviä velvollisuuksia ei ollut noudatettu. Tullivelan syntyartiklaa ei voitu kuitenkaan enää oikaisuvaatimusvaiheessa vaihtaa toiseksi hallinto-oikeuden päätöksessään mainitsemien perusteluiden mukaisesti.

## 7 TULLIVELAN SYNTYMINEN VAPAASEEN LIIKKEESEEN LUOVUTUKSESSA

### 7.1 Tulli-ilmoitus ja tullivelan synnyn ajankohta

Tuontitullivelka syntyy, kun tuontitullin alainen muu kuin unionitavara asetetaan vapaaseen liikkeeseen luovutuksen menettelyyn. Tullivelka syntyy sinä ajankohtana, jona tullii-ilmoitus hyväksytään (UTK 77 art; Traversa, 2022, s. 232–233). Muulla kuin unionitavaralla tarkoitetaan tavaroita, jotka on tuotettu unionin ulkopuolella tai tuotu unioniin unionin ulkopuolisesta maasta. Muulla kuin unionitavaralla tarkoitetaan myös tavaraa, joka on menettänyt unioniasemansa, kun se on viety unionista unionin ulkopuoliseen maahan. (UTK 77 art, 5(23), 5(24) art.)

*Esimerkki 7.1.1. Suomesta viedään Isoon-Britanniaan Suomessa valmistettua paperia. Suomalainen paperi menettää unioniasemansa, kun se viedään unionista unionin ulkopuoliseen maahan. Jos tavarat palaavat Isosta-Britanniasta unioniin takaisin, tavaroista tulee antaa tullii-ilmoitus niitä unioniin takaisin tuottaessa. (UTK 77 art, 5(23) art, 5 (24) art.)*

Tulli-ilmoitus on yksipuolinen toimi, jolla ilmoittaja määrittelee tullimenettelyyn, johon tavara asetetaan. Tulli-ilmoitus annetaan määrämuotoisesti ja yleensä sähköisesti tullille. Tulliviranomaisen on tarkastettava tullii-ilmoitus ja hyväksyttävä se, jos asiaankuuluvat vaatimukset täyttyvät. Hyväksymisen jälkeen tavarat asetetaan asianomaiseen tullimenettelyyn ja tullivelka syntyy. (UTK 158 ja 172 artiklat; Traversa, 2022, s. 234.) Tämän työn liitteenä 1 on tullii-ilmoittamisessa käytettävä SAD-lomake, jonka tarkoituksena on havainnollistaa tullii-ilmoituksessa annettavaa tietosisältöä.

*Esimerkki 7.1.2: Kiinasta tuodaan Suomeen komponentteja ja tavaroista tehdään tullii-ilmoitus, jossa tullimenettelyksi ilmoitetaan luovutus vapaaseen liikkeeseen. Tulli-ilmoitus hyväksytään tullin järjestelmässä 3.6.2024 ja tavaroille vahvistetaan tullaus- ja luovutuspäätös 4.6.2024. Tullaus- ja luovutuspäätöksen vahvistamisen jälkeen komponentit ovat unionissa vapaassa liikkeessä*

*eivätkä ne enää ole tullivalvonnassa. Esimerkkitapauksessa tuontitullivelka on syntynyt tulli-ilmoituksen hyväksymishetkellä 3.6.2024 ja UTK 77 artiklan nojalla.*

## 7.2 Luovutuksen säännösten mukaisuuden merkitys

Vapaaseen liikkeeseen luovutusta koskeva tullivelka syntyy sinä ajankohtana, kun tulli-ilmoitus hyväksytään. (UTK 77 (2) art). On kuitenkin huomattava, että tullivelan syntyminen UTK 77 artiklan nojalla edellyttää, että vapaaseen liikkeeseen luovutus on ollut tullisäännösten mukainen.

Vapaaseen liikkeeseen luovutus sisältää useita toimia. Ensinnäkin se sisältää mahdollisen maksettavan tuontitullin sekä muiden maksujen kantamisen voimassa olevien säännösten mukaisesti. Lisäksi vapaaseen liikkeeseen luovutuksen toimiin kuuluu kauppapoliittisten toimenpiteiden sekä kieltojen ja rajoitusten soveltaminen sekä tavaroiden tuontia koskevien muiden muodollisuuksien noudattaminen. UTK 77 artiklan mukainen tullivelan syntyminen edellyttää siis vapaaseen liikkeeseen luovutusta koskevien toimien täyttymistä, jotta vapaaseen liikkeeseen luovutusta ja tavaroiden tulliaseman muutosta voidaan pitää säännösten mukaisena. (UTK 77 ja 201 art; Tuomio 1.2.2001, D. Wandel, C--66/99, EU:C:2001:69, 41 kohta.)

Tulli-ilmoituksessa annettujen tietojen tulee olla paikkansa pitäviä. Jos tavarosta tehdään tullille sellainen tulli-ilmoitus, jossa annetaan tavaroiden laadusta todellisuutta vastaamaton kuvaus, tulliviranomaisille ei ole annettu säännösten mukaista tulli-ilmoitusta. Säännösten vastainen tuonti on kyseessä myös silloin, kun tulli-ilmoituksessa ei ole mainintaa merkittävästä osasta tullille esitetyistä tavaroista. Sellaisten tullille esitettyjen tavaroiden osalta, joista on käytetty virheellistä nimitystä, tullivelka ei synnykään UTK 77 artiklan nojalla, vaan se syntyy UTK 79 artiklan nojalla. (UTK 77, 79 art; Tuomio 3.3.2005, Papismedov ym., C-195/03, EU:C:2005:131, 31 kohta.)

On huomattava, että tulli-ilmoitusta ei voida myöskään jälkeinpäin oikaista koskemaan sellaisia tavaroita, joita se ei ole alun perin koskenut. UTK 173 artiklan 1 kohdan mukaan ilmoittajan on saatava pyynnöstään oikaista yhtä tai useampaa tulli-ilmoituksessa olevaa tietoa sen jälkeen, kun tulliviranomaiset ovat hyväksyneet kyseisen ilmoituksen. Oikaisulla ei voida muuttaa tulli-ilmoitusta koskemaan muita kuin siinä alun perin tarkoitettuja tavaroita. Tätä artiklaa tuleekin tulkita niin, että oikaisun piiristä on suljettu pois kaikki sellaiset tavarat, joita alkuperäinen tulli-ilmoitus ei kata. Täten sellaista tulli-ilmoituksen oikaisupyyntöä ei voida myöskään hyväksyä, jossa pyydetään oikaisemaan tulli-ilmoituksella ilmoitettua tavaramäärää suuremmaksi kuin on alun perin ilmoitettu. Tämä ei ole mahdollista, vaikka tavara olisi laadullisesti samaa kuin alun perin ilmoitettu tavara. Tällaisten ilmoittamattomien tavaroiden osalta tulee tehdä kokonaan oma tulli-ilmoitus, ja ilmoittajalle voidaan myös määrätä seuraamuksia tullilainsäädännön noudattamatta jättämisestä. (UTK 173 artikla; Tuomio 8.6.2023, Zes Zollner Electronic, C-640/21, EU:C:2023:56, 39, 50, 57 kohdat.)

On kuitenkin huomioitava, että edellä mainittu UTK 173 artiklan mukainen tulkinta ei estä esim. tavarán nimikkeen oikaisemista, jos kuitenkin tavarán kuvaus on tulli-ilmoituksella ilmoitettu oikein. (UTK 173 art; Tuomio 16.7.2020, Antonio Capaldo, C-496/19, EU:C:2020:583, 25–27 kohdat). Myös tullausarvo voidaan oikaista, jos esimerkiksi tulli-ilmoituksella on jäänyt ilmoittamatta ilmoitukseen liittyvän toisen kauppalaskun arvo, jos itse tavarán määrä (kuten kolli- tai kilomäärä) ei muutu suuremmaksi kuin alun perin on ilmoitettu. (UTK 173 art; Tuomio 10.7.2019, Ceva Freight Holland, C-249/18, EU:C:2019:587, 39 ja 40 kohdat.)

Tuomiot C-66/99 ja C-195/03 koskevat nimenomaan säännösten noudattamisen merkitystä tullivelka-artiklan soveltamisen kannalta. Tuomioissa on sovellettu aiemmin voimassa olleen yhteisön tullikoodeksin (2913/92) 79 ja 201–204 artikloita. Nykyisin voimassa olevassa unionin tullikoodeksissa ovat säännökset UTK 77 (ent. TK 201), 79 (ent. TK 202–204 art), 201 artiklat (ent. TK 79 art) vastaavat kuitenkin olennaiselta sanamuodoltaan ja

tarkoitukseltaan aiemmin voimassa olleita säännöksiä, joten tuomiot ovat edelleen lain soveltamisen kannalta merkityksellisiä.

Tuomio C-66/99 linjaa sellaisia tapauksia, joissa tavara on siirretty pois tullivalvonnasta sen jälkeen, kun tullit on vastaanottanut tullilmoituksen, mutta ei ole vielä antanut tavaroille luovutuslupaa. Tuomiossa todetaan, että vaikkakin TK 201(2) artiklassa kytketään tullivelan synty tullilmoituksen vastaanottamiseen, olisi se pääasian kaltaisessa tilanteessa vastoin TK 201(1) artiklan sanamuotoa ja se myös poistaisi tehokkaan vaikutuksen mm. tulliviranomaisille annetulta vastaanotettujen ilmoitusten tutkimisvallalta ja tulliviranomaisten tavaraluovutukseen antamalta luvalla. Tällainen tulkinta johtaisi myös siihen, että tullivelan syntyminen TK 203(1) artiklan nojalla ei olisi mahdollista silloin, kun tuontitullien alainen tavara siirretään pois tullivalvonnasta tullilmoituksen vastaanottamisen jälkeen. (Tuomio C-66/99 41, 43 ja 44 kohdat.)

*Tuomio 1.2.2001, D. Wandel, C-66/99, EU:C:2001: 69: Yhtiö X antoi vapaaseen liikkeeseen luovutusta koskevan ilmoituksen tullille. Tullitoimipaikka vastaanotti ja kirjasi ilmoituksen vapaaseen liikkeeseen laskemisesta ja ilmoitti samalla yhtiölle, että ilmoitetut tavarat oli tarkastettava väliaikaisen varaston tiloissa. Tullitarkastajien saapuessa tarkastamaan tavaroita, ne eivät kuitenkaan enää olleet varastolla, joten tarkastusta ei voitu suorittaa. Tuomiossaan tuomioistuimien toteaa, että pääasian kaltaisessa tilanteessa, jossa tulliviranomaiset eivät ole voineet tutkia tavaraa, tavaroiden luovutusta ei ole voitu sallia eikä tavara ole voinut saavuttaa yhteisötavaran asemaa sääntöjenmukaisen vapaaseen liikkeeseen saattamisen päätteeksi. Tullivelka ei ole tällöin syntynyt TK 201 artiklan nojalla vaan TK 203(1) artiklan perusteella.*

Myös tuomio C-195/03 linjaa tullivelan syntyä oleellisesti. Kun tullille esitetyistä tavaroista on asiakirjoissa käytetty virheellistä nimitystä (kuten keittiötarvikkeet savukkeiden sijaan), ei tavaroita ole tuotu säännösten mukaisesti yhteisöön. Tullivelka on tällaisissa tapauksissa syntynyt UTK 79(1) artiklan nojalla (aiemmin TK 202 art).

*Tuomio 3.3.2005, Papismedov ym., C-195/03, EU:C:2005:131: Keittiötarvike-  
laatikoiden taakse oli piilotettu yli 7 miljoonaa savuketta, joita ei ilmoitettu tullille  
yleisilmoituksessa eikä myöskään passitusilmoituksessa. Yleisilmoituksen ja  
passitusilmoituksen mukaan kontti sisälsi vain keittiötarvikkeita. Tuomiossa to-  
detaan, että tavaroita ei ole tuotu säännösten mukaisesti, jos tullille esitetyistä  
tavaroista on tullille toimitetuissa asiakirjoissa kuten yleisilmoituksessa ja pas-  
situksessa, käytetty virheellistä nimitystä.*

## 8 TULLIVELAN SYNTYMINEN SÄÄNNÖSTEN NOUDATTA- MATTÄ JÄTTÄMISTILANTEISSA

### 8.1 Yleistä säännösten noudattamatta jättämistilanteista

Tuontitullivelka syntyy tavarán siirtyessä fyysisesti unionin tullialueelle ja kun  
tulli- ilmoitus hyväksytään. Tulli-ilmoitusten perusteella syntyvien tullivelkati-  
lanteiden ohella on otettava huomioon myös tullilainsäädännön rikkomiseen  
liittyvät olosuhteet, joissa tullivelka syntyy, kun laiminlyödään jokin tullilainsää-  
dännössä säädettyistä velvoitteista tai edellytyksistä. (UTK 79 art; Traversa,  
2022, s. 238–239; European Commission, 2024, s. 17.)

Säännösten noudattamatta jättämisestä syntyvästä tullivelasta säädetään  
UTK 79 artiklassa. Tuontitullin alaisista tavaroista syntyy tuontitullivelka, kun  
ei täytetä jotakin tullilainsäädännössä säädettyä velvollisuutta, joka koskee  
muiden kuin unionitavaroiden tuomista unionin tullialueelle, niiden siirtämistä  
pois tullivalvonnasta taikka kyseisten tavaroiden kuljetusta, jalostusta, varas-  
tointia, väliaikaista varastointia, väliaikaista maahantuontia tai niistä vapautu-  
mista kyseisellä alueella. Tuontitullivelka syntyy myös, kun ei täytetä jotakin  
tullilainsäädännössä säädettyä velvollisuutta, joka koskee tavaroiden tiettyä  
käyttötarkoitusta unionin tullialueella. Lisäksi tuontitullivelka syntyy, kun ei täy-  
tetä jotakin edellytystä, joka koskee muiden kuin unionitavaroiden asettamista  
tullimenettelyyn taikka tullista vapauttamisen tai alennetun tuontitullin sovelta-  
mista tavaroiden tietyn käyttötarkoituksen perusteella. (UTK 79 (1) art.)

Tullilainsäädännössä säädettyä velvollisuutta ei täytetä esimerkiksi silloin, kun tavaraa ei esitetä tullille tullisäännösten mukaisesti. Tyypillisesti tällainen tilanne on kyseessä salakuljetustapauksissa, kun tavaraa tuodaan laittomasti unionin tullialueelle verotuksen tai tuontirajoitusten välttämiseksi. Velvollisuuden laiminlyönti on kyseessä myös mm. silloin, kun erityismenettelyä ei päätetä määräajassa tai erityismenettelyyn liittyvä päätöstilitysvelvollisuus laiminlyödään. (UTK79(1)(a) art; European Commission, 2024, s. 17)

Seuraavat kaksi tuomioistuimen ratkaisua koskevat tullivelan syntymistä nimenomaan säännösten noudattamatta jättämisen vuoksi.

*HAO 21/0036/4: Valittajan katsottiin olevan tullivelallinen UTK 79 (1) ja 79(3) artiklojen nojalla Venäjältä Suomeen salakuljetetuista savukkeista. A oli yhdessä B:n kanssa usealla eri kerralla hakenut salakuljetettuja savukkeita venäläisistä junavaunuista useiden kuukausien ajanjakson aikana. A ja B olivat myös järjestelleet savukkeiden maahantuontia muiden henkilöiden ohella.*

*Tuomio 2.6.2016, Eurogate Distribution, C-226/14 ja C-228/14, EU:C:2016:405: Yksityisen tullivaraston pitäjä otti varastoonsa unionin ulkopuolista tavaraa, jotka oli tarkoitus jälleenviedä EU:n ulkopuolelle. Tavaroiden jälleenviennistä tehtiin tulli-ilmoitukset, kun tavarat siirrettiin pois tullivarastosta. Tullitarkastuksessa havaittiin, että merkinnät tavaroiden siirrosta pois tullivarastosta oli tehty tavarankirjanpitoon vasta 11–26 pv niiden tosiasiallisen jälleenviennin jälkeen ja siten liian myöhään. Tuomion mukaan muun kuin yhteisötavaran kohdalla velvollisuuden, jonka mukaan tavarankirjanpitoon on merkittävä viimeistään poissiirtämisen aikaan varastoa varten tarkoitettuun tavarankirjanpitoon, täyttämättä jättäminen johtaa tullivelan syntymiseen mainitusta tavarasta TK 204 (1) (a) art perusteella, vaikka se olisi jälleenviety. (nykyinen UTK 79(1)(a) art).*

## 8.2 Tullivalvonnasta pois siirtäminen

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että käsitteen "tullivalvonnasta pois siirtäminen" katsotaan käsittävän kaikki toimenpiteet ja laiminlyönnit, joiden seurauksena toimivaltainen tulliviranomainen hetkellisestikin estyy pääsemästä käsiksi tullivalvonnan alaiseen tavarahan ja toteuttamasta tullisäännösten mukaisia tarkastustoimia. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tavaran siirtyminen pois tullivalvonnasta edellyttää ainoastaan objektiivisten edellytysten täyttymistä kuten tavaran fyysistä puuttumista hyväksytyltä varastointipaikalta tulliviranomaisten ryhtyessä tarkastamaan ko. tavaraa. (UTK 79 art; Tuomio 4.3.2020, Schenker, C-655/18, EU:C:2020:157, 27 ja 30 kohdat).

*Tuomio 4.3.2020, Schenker, C-655/18, EU:C:2020:157: UTK 79(1) (a) art mukainen tullivelan synnyttävä "tullivalvonnasta pois siirtäminen" tapahtuu myös silloin, kun tullivarastointimenettelyyn asetetut tavarat varastetaan. Tullivarastointiluvan haltija on vastuussa tullivarastointimenettelyyn asetettujen tavaroiden pysymisestä tullivalvonnassa ja on täten tullivelasta vastuussa oleva tullivelallinen.*

## 8.3 Tullivelan synnyn ajankohta

Tullivelka syntyy joko ajankohtana, jona velvollisuutta, jonka täyttämättä jättämisestä tullivelka syntyy, ei täytetä tai ei enää täytetä; tai ajankohtana, jona hyväksytään tullii-ilmoitus tavaroiden asettamisesta tullimenettelyyn, jos myöhemmin todetaan, ettei jokin edellytys, joka koskee tavaroiden asettamista kyseiseen menettelyyn taikka tullista vapauttamisen tai alennetun tuontitullin soveltamista tavaroiden tietyn käyttötarkoituksen perusteella, tosiasiallisesti ollut täyttynyt. (UTK 79(2) art.; Traversa, 2022, s. 239)

Tuonti- tai vientitullin määrä on määritettävä niillä tullin laskentaperusteilla, jotka koskivat kyseisiä tavaroita sinä ajankohtana, jona tullivelka niiden osalta syntyi. Jos tullivelan syntymisen ajankohtaa ei voida tarkasti määrittää, kyseisenä ajankohtana pidetään sitä ajankohtaa, jona tulliviranomaiset toteavat

tavaroiden olevan tilanteessa, jossa tullivelka on syntynyt. Jos tulliviranomaiset kuitenkin voivat käytettävissään olevien tietojen perusteella todeta, että tullivelka on syntynyt ennen tätä toteamista, tullivelan on katsottava syntyneen aikaisimpana ajankohtana, jona kyseisen tilanteen on voitu todeta vallinneen. (UTK 85 art.)

Seuraavat esimerkit ja hallinto-oikeuden päätös selventävät tullivelan syntyajankohdan määräytymistä:

*Esimerkki 8.3.1. Tullin suorittamassa esitutkinnassa selviää henkilö A:n myyneen salakuljetettua nuuskaa 15.7.2024. Tutkinnassa selviää myös, että henkilö B on tuonut samaisen nuuskan tullille ilmoittamatta 14.7.2024. Tullivelan syntyajankohta on 14.7.2024, koska kyseinen ajankohta on aikaisin ajankohta, jolloin voidaan todeta tullivelan syntyneen tullilainsäädännön rikkomisen seurauksena.*

*Esimerkki 8.3.2. Tavara on asetettu sisäisen jalostuksen tullimenettelyyn 14.1.2023. Tullimenettely on tullut päättää 15.1.2024 ja päätöstilitys toimittaa 14.2.2024 mennessä. Yritys ei ole päättänyt menettelyä määräaikaan mennessä eikä se myöskään ole toimittanut päätöstilitystä määräaikaan mennessä. Tullivelka on syntynyt 16.1.2024, eli seuraavana päivänä siitä ajankohdasta, kun menettelyn päättämisen määräaika on laiminlyöty. Jos yrityksen todettaisiinkin päättäneen menettelyn määräajassa, olisi tullivelka silti syntynyt päätöstilityksen laiminlyönnin seurauksena 15.2.2024 (seuraavana päivänä päätöstilityksen toimittamisen määräpäivästä).*

*HAO 5175/2023: Henkilö A kuljetti ajoneuvon Venäjältä Suomeen väliaikaisen maahantuonnin menettelyssä. Tullin suorittamissa selvityksissä kävi kuitenkin ilmi, että ko. henkilön vakituinen asuinpaikka oli ollut jo ennen ajoneuvon tuontihetkeä Suomessa, jolloin henkilöllä ei ole ollut edellytyksiä asettaa ajoneuvonsa väliaikaisen maahantuonnin menettelyyn. Väliaikaisen maahantuonnin menettely edellyttää, että henkilö on sijoittautunut unionin tullialueen ulkopuolelle. Tapauksessa tullivelka oli syntynyt ajoneuvon tuontihetkellä, jolloin väliaikaisen menettelyn edellytykset eivät olleet täyttyneet.*

#### 8.4 Kieltojen tai rajoitusten alaiset tavarat

Tuonti- tai vientitullivelka syntyy myös kaikenlaisten tuontia tai vientiä koskevien kieltojen tai rajoitusten alaisista tavaroista (UTK 83 (1) art). Poikkeuksena pääsäännöstä ovat kuitenkin tietyt lainsäädännössä säädetty tilanteet. Tullivelkaa ei synny, kun unionin tullialueelle tuodaan väärennettyä rahaa säännösten vastaisesti. Väärennetyn rahan ohella tullivelkaa ei myöskään synny, kun unionin tullialueelle tuodaan huumausaineita tai psykotrooppisia aineita muuhun kuin toimivaltaisten viranomaisten tarkasti valvomaan lääkinnälliseen tai tieteelliseen käyttöön. (UTK 83 (2) art.) Tullirikoksia koskevien seuraamusten soveltamisen kannalta tullivelan katsotaan kuitenkin syntyneen, jos jäsenvaltion lainsäädännössä säädetään, että tuonti- tai vientitulli tai tullivelan olemassaolo on seuraamusten määräämisen peruste. (UTK 83 (3) art).

Huom. Nuuskan kaupallinen tuonti ja myynti on kiellettyä, mutta laittomasti maahantuodusta nuuskasta voidaan silti kantaa maahantuontiverot. Nuuskan verotusta käsittelee KHO:n päätös KHO: 2012:123, jossa on viitattu myös salakuljetetun väkiviinan verotusta koskevaan tuomioon (tuomio 29.6.2002, Salumets ym., C-455/98, EU:C:2000:352).

*KHO: 2012:123: Kaupallisessa tarkoituksessa tuodusta nuuskasta voidaan kantaa maahantuontiverot, vaikka nuuskan kaupallinen tuonti ja myynti onkin kiellettyä. Valmisteverojen kantaminen nuuskasta perustuu valmisteverotuslakiin ja tupakkaverolakiin. Nuuska on tupakkaverolaissa määritelty muu tupakkaa sisältävä tuote, josta kannetaan määritelmän mukaisesti tupakkaverot. Valmisteverotus ei ole harmonisoitua EU:ssa, joten nuuskan verotustaso voidaan määritellä kansallisesti. Nuuska kilpailee muiden markkinoilla olevien tupakkatuotteiden kanssa ja olisi verotuksen neutraliteetin periaatteen vastaista tehdä verotuksen suhteen eroa laittomien ja laillisten liiketoimien välillä.*

## 9 TULLIVELAN SYNTYPAIKKA

Tullivelka syntyy paikassa, jossa 77, 78 ja 81 artiklassa tarkoitettu tullii-ilmoitus tai jälleenvienti-ilmoitus annetaan. Jos esim. tullii-ilmoitus tavaroiden vapaa-seen liikkeeseen luovuttamiseksi annetaan Suomessa, on tullivelan syntypaikka Suomi. Kaikissa muissa kuin ilmoituksen antotapauksissa tullivelka syntyy siinä paikassa, jossa sen aiheuttavat tosiseikat ilmenevät. Jos kyseistä paikkaa ei voida määrittää, tullivelka syntyy paikassa, jossa tulliviranomaiset toteavat tavaroiden olevan sellaisessa tilanteessa, jossa tullivelka on syntynyt. (UTK 87 (1) art.; European Commission, 2024, s. 25.)

Jos tavarat on asetettu tullimenettelyyn, jota ei ole päätetty, tai jos väliaikainen varastointi ei ole päättynyt asianmukaisesti eikä tullivelan syntypaikkaa voida määrittää erityisessä määräajassa 1 kohdan toisen tai kolmannen alakohdan mukaisesti, tullivelka syntyy siinä paikassa, jossa tavarat on asetettu kyseiseen menettelyyn tai ne on tuotu unionin tullialueelle kyseiseen menettelyyn asetettuina taikka siinä paikassa, jossa ne olivat väliaikaisesti varastoituina. (UTK 87(2) art). Kuitenkin jos tulliviranomaiset voivat käytettävissään olevien tietojen perusteella todeta, että tullivelka voi olla syntynyt useassa paikassa, tullivelan on katsottava syntyneen paikassa, jossa se ensin syntyi. (UTK 87(3) art). Jos tulliviranomainen toteaa, että tullivelka on syntynyt 79 tai 82 artiklan nojalla toisessa jäsenvaltiossa ja tullivelkaa vastaavan vienti- tai tuontitullin määrä on pienempi kuin 10 000 euroa, tullivelan on katsottava syntyneen siinä jäsenvaltiossa, jossa sen syntyminen on todettu (UTK 87 (4) art).

*Esimerkki 9.1. EU:n ulkopuolelta on salakuljetettu savukkeita Suomeen. Savukkeet on kuljetettu Suomeen Viron kautta, ja Viron voidaan todeta olevan ensimmäinen paikka, jossa tullivelka on syntynyt. Savukkeista kannettava tullin määrä on 8500 euroa. Koska kannettavan tullin määrä on alle 10 000 euroa, voidaan tullit kantaa Suomessa, jossa savukkeiden salakuljetus ja tullivelan syntyminen on todettu. Huom. tullin ohella Suomessa voidaan kantaa myös arvonlisävero ja valmisteverot, jos savukkeiden katsotaan tulleen Suomessa vapaaseen liikkeeseen ja lopulliseen kulutukseen. (Kts. Tuomio 18.1.2024*

*Hauptzollamt Braunschweig C-791/22, EU:C:2024:59 ja Tuomio 7.4.2022, Kauno Teritorine muitine, C-489/20, EU:C:2022:277; Tuomio 3.3.2021 Hauptzollamt Münster, C-7/20, EU:C:2021:161).*

## 10 TULLIVELALLISET VAPAASEEN LIIKKEESEEN LUOVUTETTAESSA

### 10.1 Tullivelallisuuden pääsääntö

Tavaroita vapaaseen liikkeeseen luovutettaessa tullivelallisena on ilmoittaja. Välillisessä edustuksessa velallisena on myös henkilö, jonka lukuun tullilmoitus annetaan. (UTK 77 (3) art.)

*Esimerkki 10.1.1: Tulli-ilmoitus annetaan käyttäen välillistä edustajuutta. Ilmoittajana on välillisen edustajuuden tilanteissa välillisenä edustajana toimiva asiamies V. Tulli-ilmoitus annetaan tuojana toimivan yrityksen Y:n lukuun. Sekä asiamies V että tuojana toimittanut yritys Y ovat tullivelallisia ja vastuussa tullauspäätöksellä kannettujen tullien maksamisesta. Jos jälkeinpäin todetaan, että tullauspäätöksellä on kannettu liian vähän tullia esimerkiksi virheellisen arvon vuoksi, ovat jälkikantopäätöksellä määrättävistä tulleista tullivelallisia sekä yritys Y että välillinen edustaja V.*

*Esimerkki 10.1.2: Tulli-ilmoitus annetaan käyttäen suoraa edustusta. Ilmoittajana on yritys Y ja suorana edustajana asiamies S. Tullivelallinen on suoran edustuksen tilanteessa yritys Y. Jos jälkeinpäin todetaan, että tullauspäätöksellä on kannettu liian vähän tullia esimerkiksi virheellisen arvon vuoksi, on jälkikantopäätöksellä määrättävistä tulleista tullivelallinen yritys Y.*

Huom. kts seuraava kappale. Myös edustaja voi tietyissä tilanteissa olla tullivelallinen suoran edustuksen tapauksissa, jos sen katsotaan toimittaneen tullilmoituksen antamiseksi tarvittut tiedot ja se on tiennyt tai sen olisi kohtuudella pitänyt tietää näiden tietojen olleen virheellisiä.

## 10.2 Velallispiirin laajentaminen ja virheellisten tietojen antajan vastuu

Ilmoittajan ja tuojan lisäksi tullivelallisia voivat olla UTK 77 artiklan tullivelkantilanteissa muutkin tahot, sillä tullikoodeksissa on velallispiirin laajentamista koskeva erityinen säännös. Nimittäin, jos tulli-ilmoitus annetaan sellaisten tietojen perusteella, joiden vuoksi tuontitullia tai osaa siitä ei saada kannetuksi, velallisena on myös henkilö, joka on toimittanut ilmoituksen antamiseksi tarvittut tiedot ja joka on tiennyt tai jonka olisi kohtuudella pitänyt tietää näiden tietojen olleen virheellisiä (UTK 77 (3) art.).

Tuomiossa 19.10.2017, C-522/16 on käsitelty velallispiirin määrittämistä tilanteessa, jossa tulli-ilmoitus on laadittu yrityksen antamien väärin tietojen perusteella, joiden vuoksi tullia on kannettu liian vähän.

*Tuomio 19.10.2017, A vs Staatssecretaris van Financiën, C-522/16, EU:C:2017:778: Tapauksessa yhtiö oli tehnyt keinotekoisia liiketoimia, jotta näyttäisi siltä, että tuotteet on ostettu kynnyshintaa korkeammilla CIF-hinnoilla ja siten vältetään lisätullit. Tuomion mukaan, jos tulli-ilmoitus on laadittu sellaisten tietojen perusteella, jotka koskevat liiketoimia, jotka on toteutettu maksettavien tuontitullien määrän keinotekoiseksi alentamiseksi, näitä tietoja on pidettävä TK 201(3) (2) art tarkoitetulla tavalla virheellisinä, kun ne johtavat siihen, ettei kaikkia tai osaa lisätulleista saada kannetuksi ko. tavaroista. Tiedot, jotka ovat olleet tulli-ilmoituksen perustana, on pidettävä säännöksessä tarkoitetulla tavalla ”virheellisinä”, jos ne ovat johtaneet siihen, että kaikkia tai joitakin kannettavia tuontitulleja ei ole saatu kannetuiksi. Henkilön, joka on läheisesti ja tietoisesti osallistunut yhtiöiden rakenteen ja liiketoimien sellaiseen suunnitteluun ja keinotekoiseen järjestelyyn, joiden johdosta tulli-ilmoitus on laadittu virheellisten tietojen perusteella ja tulleja jäänyt kantamatta, on katsottava osallistuneen virheellisten tietojen toimittamiseen liittyviin toimiin.*

Tuomiossa todetaan, että TK 201(3)(2) art (nykyisin UTK 77 (3) art) tarkoituksena on helpottaa tullivelan kantamista laajentamalla niiden henkilöiden piiriä, jotka voidaan katsoa tullivelalliseksi. Säännöksen tavoitteena on ulottaa velallisen käsite sellaisiin muihin henkilöihin kuin ilmoittajaan, joiden toiminta on

johtanut siihen, että tulliviranomaiset ovat virheellisten tietojen perusteella vahvistaneet virheellisesti lain mukaan kannettavien tullien määrän. Velallisuus syntyy, vaikka tämä henkilö ei olisi itse ilmoittanut tulli-ilmoituksen laatimiseen tarvittavia tietoja, kun olosuhteista ilmenee, että henkilö tiesi tai hänen olisi kohtuudella pitänyt tietää, ettei ko. liiketoimia ollut toteutettu tavanomaisen kaupallisen toiminnan puitteissa, vaan yksinomaan unionin oikeudessa myönnettyjen etujen väärinkäyttämiseksi. Sillä, että henkilö on ryhtynyt ko. järjestykseen vasta sitten, kun on saanut tullioikeuden asiantuntijoilta vakuutuksen sen laillisuudesta, on tältä osin merkityksetöntä. (Tuomio C-522/16 48–49 ja 53 kohdat.)

Tullivelkaa koskeva vastuu on siis mahdollista ulottaa myös henkilöön, joka on koodeksissa tarkoitettulla tavalla antanut virheellisiä tietoja tulli-ilmoitusta varten. Tällöin vastuu tullivelasta kuitenkin edellyttää, että henkilön osoitetaan antaneen tietoisesti virheellisiä tietoja tai että henkilön olisi pitänyt kohtuudella tietää tiedot virheelliseksi. Pelkästään se seikka, että ensitullaus osoittautuu myöhemmin virheelliseksi, ei siten aiheuta esim. suorana edustajan toimineelle asiamiehelle vastuuta jälkikannettavasta tullista. Vastuusta vapauttamiseksi ei voida myöskään edellyttää, että asiamies hankkisi sitovan tariffitiedon tai suorittaisi perusteellisen tutkimuksen tavaran ominaisuuksista. Tämä edellä mainittu periaate ilmenee KHO:n päätöksestä 2001:51, jossa KHO totesi, ettei valituksen kohteena olleessa tapauksessa ollut osoitettu, että asiamies olisi ollut tietoinen tulli-ilmoitusta varten antamiensa tietojen virheellisyydestä, jolloin asiamies vapautettiin jälkikannettavia veroja koskevasta vastuusta. (UTK 77 (3) art; KHO 2001:51, kohta perustelut.)

*KHO 2001:51: Maahantuotu tavara oli tarjottu väärään nimikkeeseen. Jälkikannoissa velalliseksi asetettiin myös maahantuojaan asiamies. Asiamies vetosi vastuusta vapauttamisen perusteluissa mm. siihen, että tullauksissa käytetty nimike oli sama kuin riisin tuontitodistuksessa. Asiamies oli myös suullisesti tiedustellut tullista, onko käytetty nimike oikein, ja hänelle oli vastattu nimikkeen olevan kunnossa. KHO katsoi, että asiassa ei ollut osoitettu, että asiamies olisi tulli-ilmoitusta antaessaan ollut tietoinen ilmoittamiensa tietojen*

*virheellisyydestä tai että asiamiehen olisi kohtuudella pitänyt tietää tiedot virheellisiksi. Täten asiamiehelle määrätty vastuu poistettiin.*

## 11 TULLIVELALLISET SÄÄNNÖSTEN NOUDATTAMATTA JÄTTÄMISEN TAPAUKSISSA

### 11.1 Tullivelallisuuden synty

Tullivelallisuudesta säännösten noudattamatta jättämisen tapauksissa säädetään UTK 79 (3) artiklassa. Tullivelallisuuden synty liittyy tullilainsäädännössä säädettyjen velvollisuuksien tai edellytysten täyttämättä jättämisiin, joten velallisuus voi syntyä monestakin eri syystä. Säännöstä tulkitessa tulee kuitenkin huomata sen sanamuoto eli velallista määriteltäessä tulee huomioida, että kaikki artiklassa säädetyt edellytykset täytyvät. (UTK 79(3) art.)

UTK 79 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdan tapauksissa velallisia ovat: a) henkilö, jonka oli täytettävä kyseiset velvollisuudet; b) henkilö, joka tiesi tai jonka olisi kohtuudella pitänyt tietää, että tullilainsäädännön mukaista velvollisuutta ei täytetty, ja joka toimi sen henkilön lukuun, jonka piti täyttää velvollisuus, tai joka osallistui toimintaan, joka johti velvollisuuden täyttämättä jättämiseen; c) kyseiset tavarat hankkinut tai niitä hallussaan pitänyt henkilö, joka tavarat hankkiessaan tai vastaanottaessaan on tiennyt taikka jonka olisi tällöin kohtuudella pitänyt tietää, ettei tullilainsäädännön mukaista velvollisuutta täytetty. (UTK 79(3) art.)

UTK 79 artiklan 1 kohdan c alakohdan tapauksissa velallisena on puolestaan henkilö, jonka on täytettävä edellytykset, jotka koskevat tavaroiden asettamista tullimenettelyyn, kyseiseen tullimenettelyyn asetettuja tavaroita koskevaa tullilmoitusta taikka tullista vapauttamisen tai alennetun tuontitullin soveltamista tavaroiden tietyn käyttötarkoituksen perusteella. Edellä mainitun lisäksi velallisena on UTK 79 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettua tullimenettelyä koskevan tullilmoituksen osalta henkilö, joka on toimittanut tullil-

ilmoituksen tekemiseen tarvittut tiedot ja joka on tiennyt tai jonka olisi kohtuudella pitänyt tietää näiden tietojen olleen virheellisiä, jos tulliviranomaisille annetaan sellaisia tullilainsäädännössä vaadittuja tavaroiden kyseiseen tullimenettelyyn asettamisen edellytyksiin liittyviä tietoja, joiden seurauksena koko tuontitullia tai osaa siitä ei saada kannetuksi. (UTK 79(4) art.)

Verovelvollisuutta määritettäessä tulee huomioida näyttökynnyksen ylittyminen kuten jäljempänä esitellyissä tuomioistuinten ratkaisuistakin ilmenee. Veroasioissa selvittämisvelvollisuus on sillä, jolla on paremmat edellytykset esittää selvitystä. Viranomaisella on kuitenkin velvollisuus osoittaa verotukselle oikeudelliset perusteet. Riittävä näyttö siitä, ettei vartenotettavaa epäilyä verovelvollisuudesta ole, koskee siten myösulli- ja veroasiaa koskevaa hallintomenettelyä. (HAO 2655/2023 ja HAO 2897/2024, kohta perustelut.)

## 11.2 Velvollisuuden täyttämättä jättäminen

Jos henkilö jättää täyttämättä tullilainsäädännössä asetetun velvollisuuden, tullivelallisuus syntyy UTK 79(3)(a) artiklan nojalla. Unionin lainsäätäjän tarkoituksena on ollut määritellä laajasti ne henkilöt, joiden voidaan katsoa olevan vastuussa tullivelasta silloin, kun tuontitullien alainen tavara on tuotu säännösten vastaisesti. Myös tullivelallisina olevien henkilöiden määrittämistä koskevat edellytykset on pyritty vahvistamaan tyhjentävästi. (Tuomio 25.1.2017, Ultra-Brag AG, C-679/15, EU:C:2017:40, 25 kohta; Tuomio 23.9.2004, Spedition Ulustrans, C-414/02, EU:C:2004:551, 25 ja 39 kohdat.)

Velallista koskeva ankara vastuu erityisesti tullilainsäädännön noudattamatta jättämistilanteissa ilmenee Euroopan unionin tuomioistuinkäytännöstä. Tätä noudattamatta jättämisestä johtuvaa ankaraa tullivelallisuuskäytäntöä linjaa myös Tuomio 4.3.2004, Kazimieras Viluckas ja Ricardas Jonusas, C-238/02 ja C-246/02, jossa todetaan ilmoitusvelvollisuuden koskevan myös ajoneuvon kuljettajan tietämättä kätettyjä tavaroita.

*Tuomio 4.3.2004, Kazimieras Viluckas ja Ricardas Jonusas, C-238/02 ja C-246/02, EU:C:2004:126: Vastaajat saapuivat Saksaan Liettuassa rekisteröidyllä kuorma-autolla matkustettuaan Klaipedan ja Travemunden välisellä lautalla. V oli kuorma-auton omistaja ja apukuski ja J ajoi autoa. Autoon oli liitetty kolmannelle osapuolelle kuulunut kylmäperävaunu, joka oli lastattu puulavoilla ja asetettu ulkoiseen passitusmenettelyyn Saksassa. Saksan tulli löysi perävaunusta 2901 tullaamatonta savukekartonkia perävaunun kattoon erityisesti tätä tarkoitusta varten tehdystä kätköstä.*

Tulliviranomaisille tehtävässä ilmoituksessa on siis ilmoitettava kaikki kyseiselle alueelle tuodut tavarat, myös piilotetut tai kätkeyt tavarat. Vaikka jotkin tavarat (kuten savukkeet) on piilotettu ajoneuvoon rakennettuihin kätköihin ajoneuvoa kuljettavien henkilöiden tietämättä, ei se vapauta ko. tavaroita tästä ilmoitusvelvollisuudesta. Tuonti katsotaan säännösten vastaiseksi, kun kuljettaja ei ole tehnyt tavarasta tullille esittämistä koskevaa ilmoitusta, vaikka ko. tavara olisikin piilotettu ajoneuvoon kuljettajan tietämättä (Tuomio 4.3.2004, C-238/02 ja C-246/02, 22, 24 ja 28 kohta.)

Jos tavarat tuodaan ajoneuvossa, ilmoitusvelvollisuus koskee henkilöitä, joiden hallussa ajoneuvo on tuontihetkellä. Erityisesti ilmoitusvelvollisuus koskee kuljettajia, eli ohjauspyörän takana olevia henkilöitä sekä ajoneuvossa läsnä olevaa apukuljettajaa tai kuljettajan sijaista. Kuljettajalla oleva ilmoitusvelvollisuus koskee myös toista ajoneuvossa olevaa henkilöä, jos osoitetaan, että ko. henkilöllä oli tietty vastuu tavaroiden tuonnista. (Tuomio 4.3.2004, C-238/02 ja C-246/02, 21 ja 23 kohdat.)

Kun tavaroiden esittämisvelvollisuus tullille on laiminlyöty, verovelvollinen on UTK 79(3)(a) artiklan nojalla yleensä henkilö, joka tuo tavarat unionin tullialueelle tai joka jättää mainitsematta ko. tavaroista tullille antamassaan ilmoituksessa. Poikkeuksen edelliseen muodostaa tilanne, jossa ko. henkilö on työhöhdollisesti sellaisen toisen henkilön alainen, joka on samassa kuljetusvälineessä. (UTK 79(3)(a) art; Tuomio 4.3.2004, C-238/02 ja C-246/02, 26–30 kohdat.)

### 11.3 Toimintaan osallistuminen

Osallistuminen toimintaan, joka johti velvollisuuden täyttämättä jättämiseen synnyttää verovelvollisuuden UTK 79(3) (b) artiklan nojalla. Toimintaan osallistumista tulee arvioida sen mukaan, onko kyse maahantuontiin liittyvästä toimesta ja onko henkilö tiennyt tai olisiko hänen kohtuudella pitänyt tietää maahantuonnin olevan säännösten vastaista. (UTK 79 (3)(b) art; KHO 2019:92; kohta perustelut.) Koska artiklaa tulkitaan sen sanamuodon ja tavoitteen valossa, voidaan subjektiivisten arviointiperusteiden perusteella tietyissä tapauksissa henkilö myös sulkea pois velalliseksi luokittelusta. (Tuomio 23.9.2004, Spedition Ulustrans, C-414/02, EU:C:2004:551, 27, 41 kohdat).

Seuraavat oikeuden päätökset koskevat tullivelallisuuden syntyä tilanteissa, joissa on UTK 79 (3) (b) artiklassa tarkoitettulla tavalla osallistuttu velvollisuuden täyttämättä jättämistä koskevaan toimintaan. Päätökset linjaavat tullivelallisuuden täyttymistä ja siten ohjaavat jälkiverotuspäätösten tekemistä. Esimerkiksi tuonnin rahoittaminen katsotaan osallistumiseksi säännösten vastaiseen tuontiin.

*HAO 14/0934/1: Henkilö A myönsi ostaneensa osan jälkikantopäätöksissä tarkoitetuista nuuskista sekä järjestäneensä muut henkilöt ostamaan nuuskaa toisten nimissä olleilla laivan kanta-asiakaskorteilla. Kun A oli ostanut nuuskaa laivalla tai järjestänyt niiden oston sekä joko itse tuonut ne maahan tai luovuttanut ne edelleen B:lle tai muille henkilöille, jotka toivat nuuskat maahan, A oli osallistunut nuuskan säännösten vastaiseen maahantuontiin. A oli näiden nuuskaerien osalta tullikoodeksin 202 (3) art tarkoitettu tullivelallinen.*

*KHO: 2019:92 /16.7.2019: Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan sääntöjen vastaiseen tuontiin osallistuneina henkilöinä on pidettävä niitä, jotka ovat osallistuneet tuontiin ja ko. tuontiin liittyviin toimiin (tuomio C-454/10, Jestel, EU:C:2011:752). Koska A on rahoittanut ko. nuuskaeran maahantuonnin, häntä on pidettävä säännöksissä tarkoitettuna tuontiin osallistuneena henkilönä. Saadun selvityksen perusteella A on ollut tietoinen siitä, että B ostaa nuuskaa laivalta ja tuo sitä Suomeen myytäväksi. A on myös ollut tietoinen,*

*että hänen lainaamansa raha käytetään nuuskan maahantuontia varten. Lainatessaan rahaa A on siten tiennyt tai hänen olisi pitänyt kohtuudella tietää nuuskan maahantuonnin olevan säännösten vastaista. A:ta on täten pidettävä yhteisvastuullisena valmistevero- ja arvonlisäverovelvollisena B:n säännösten vastaisesti maahantuomasta nuuskaerästä*

#### 11.4 Hankkiminen ja hallussapito.

Jos henkilö hankkii tai pitää hallussaan tavaroita, joiden osalta tullilainsäädännön mukaista velvollisuutta ei ollut täytetty, syntyy tullivelallisuus UTK 79 (3) (c) artiklan nojalla, jos henkilö tavarat hankkiessaan tai vastaanottaessaan on tiennyt taikka hänen olisi tällöin kohtuudella pitänyt tietää, ettei tullilainsäädännön mukaista velvollisuutta täytetty. Tässäkin tilanteessa edellytetään siis subjektiivisen edellytyksen täyttymistä, ja henkilö voidaan myös sulkea pois velallisista, jos tämä edellytys ei täyty. (Tuomio 23.9.2004, Spedition Ulustrans, C-414/02, EU:C:2004:551, 28 kohta)

HAO:n päätöksessä 16/0011/1 on otettu kantaa verovelvollisuuden synnyttävään hankkimiseen ja hallussapitoon. Huomioitavaa on, että pelkkä tuotteiden tilaaminen ei ole vielä säännöksessä tarkoitettua hankkimista tai hallussapitoa. Tavarat tulee olla fyysisesti ko. henkilön hallussa, jotta sen katsottaisiin olleen UTK 79 (3) (c) artiklassa tarkoitettulla tavalla hankittu tai henkilön hallussa ja verovelvollisuus syntyisi. (UTK 79(3) (c) art; HAO 16/0011/1, kohta perustelut.)

*HAO 16/0011/1: Henkilö A oli tullin esitutkinnassa kertonut antaneensa B:lle luvan lähettää hänelle savukkeita. Tulli oli kuitenkin takavarikoinut savukkeet ennen kuin A oli hakenut ne matkahuollosta. Asiassa esitetty selvitys ei osoittanut, että A olisi hankkinut savukkeet tai pitänyt niitä hallussaan tullikoodeksin 202 artiklan 3 kohdan kolmannessa luetelmakohdassa tai valmisteverotuslain 12 §:n 1 momentin 4 kohdassa tarkoitettulla tavalla. A:n ei voitu katsoa osallistuneen savukkeiden maahantuontiin tullikoodeksin 202 artiklan 3 kohdan toisen luetelmakohdan tai valmisteverotuslain 12 §:n 1 momentin 6 kohdan*

*tarkoittamalla tavalla pelkästään sen perusteella, että hän oli sopinut vastaanottavansa B:n lähettämät savukkeet.*

### 11.5 Työnantajan ja työntekijän vastuun kohdentaminen

Yleensä työntekijää ei aseteta velalliseksi, vaan yritys, jonka palveluksessa henkilö on. (Euroopan Komissio, 2024, s. 21). Tietyissä säännösten noudattamatta jättämistilanteissa vastuu tullivelasta on kuitenkin ankara, kuten jäljempänä esitetyistä tuomioista käy ilmi, ja tällöin myös työntekijä voidaan katsoa tullivelalliseksi.

Työntekijän jättäessä täyttämättä jonkin tullilainsäädännössä säädetyn velvollisuuden myös työnantaja voidaan asettaa tullivelalliseksi tiettyjen edellytysten täytyessä. (Euroopan Komissio, 2024, s. 21). Tuomiot C-414/02 ja C-679/15 koskevat tullilainsäädännössä asetetun velvollisuuden laiminlyöntiä ja tullivelan syntyä UTK 79(1)(a) artiklan nojalla (entinen TK 202 (1) (a) art). Tuomioissa selvennetään velallistahon määrittämistä ja niitä subjektiivisia edellytyksiä, joiden tulee täytyä, kun velalliseksi asetetaan työnantaja.

*Tuomio 23.9.2004, Spedition Ulustrans, C-414/02, EU:C:2004:551: Yhtiön työntekijä kuljetti Sveitsistä 5.12.1996 yhteisön tullialueelle neljä tekstiilimateriaaleihin liittyvää laitetta ylittäen yhteisön rajan Itävallassa yhtiön nimiin rekisteröidyllä rekka-autolla ilmoittamatta kuljettamiaan tavaroita tullissa säädetyllä tavalla. Maksuunpanopäätöksellä yhtiö ja sen työntekijä määrättiin yhteisvastuullisiksi tullivelalliseksi säännösten vastaisesti tuoduista tavaroista TK 202 (1) (a) kohdan nojalla.*

*Tuomio 25.1.2017, Ultra-Brag AG, C-679/15, EU:C:2017:40: Logistiikkayritys Ultra Brag vei 25.5.2010 sisävesitse 2 muuntajaa ja 2 kahden kelan erää EU:sta Sveitsiin. Kuljetusaikataulussa pysyäkseen logistiikkayrityksessä määräysvallassa oleva henkilö ilmoitti aluksen kapteenille, että tämän piti lähteä Ranskaan purkamatta muuntajaa ja keloja Sveitsiin. Sveitsistä EU:hun palatessa tavaroita ei esitetty Saksan tullille aluksen ylittäessä EU-ajan. Saksan*

*tulli totesi tullille ilmoittamatta jääneen tavarat ja teki siitä tullauspäätöksen, joka osoitettiin Ultra-Brag-yritykselle. Tapauksessa säännösten vastaiseen tuontiin syyllistyi aluksen kapteeni, joka kuljetti tavarat unioniin samassa yrityksessä työskentelevän henkilön määräyksestä. Kapteenin olisi tullut esittää tavarat tullille ja kun hän ei näin toiminut, hän toi tavarat säännösten vastaisesti ja on tullivelallinen TK 202(3) ensimmäisen luetelmakohdan nojalla.*

Kun työntekijä toteuttaa säännösten vastaisen tuonnin työnantajansa hänelle antaman tehtävän mukaisesti ja noudattaen työnantajan toisen työntekijän hänelle toimivaltansa antamien rajoissa antamia määräyksiä, työntekijä toimii toimivaltansa rajoissa työnantajan nimissä ja tämän lukuun. Työntekijän tuodessa tavarat säännösten vastaisesti unionin tullialueelle työnantajan nimissä ja tämän lukuun, työnantajaa on pidettävä henkilönä, jonka toiminnan seurauksena tämä säännösten vastainen tuonti on (Tuomio 23.9.2004, C-414/02, 26 kohta; Tuomio 25.1.2017, C-679/15, 30 ja 34 kohdat). Työnantajan velallisuuden kannalta asiassa ei ole merkitystä sillä, onko työntekijä oikeushenkilön lakisääteinen edustaja vai ei. (Tuomio 25.1.2017, C-679/15, 33 kohta).

Oikeushenkilöä voidaan siten pitää säännösten noudattamatta jättämisestä syntyneen tullivelan velallisena, kun säännösten noudattamatta jättämisen kohteena ollut tuonti unionin tullialueelle on seurausta oikeushenkilön työntekijän toiminnasta. Edellytyksenä kuitenkin on, että työntekijä toi ko. tavarat työnantajansa hänelle antaman tehtävän mukaisesti ja noudattaen työnantajan toisen työntekijän tämän toimivaltansa rajoissa antamia määräyksiä ja työntekijä itse toimi siten toimivaltansa rajoissa työnantajansa nimissä ja tämän lukuun. (UTK 79 (3) art; Tuomio 25.1.2017, C-679/15, 34 kohta.)

Työnantajan ei kuitenkaan voida katsoa olevan automaattisesti yhteisvastuullinen velallinen työntekijänsä tullivelasta. Asiassa tulee osoittaa, että työnantaja on osallistunut tavaroiden tuontiin ja erityisesti että tämä on tiennyt tai tämän olisi pitänyt kohtuudella tietää, että tavarat on tuotu säännösten vastaisesti. Työnantaja ei välttämättä ole tavarat säännösten vastaisen tuonnin taustalla ja voi näin ollen vedota siihen, että se ei tiennyt tai sen ei olisi kohtuudella pitänyt tietää säännösten vastaisesta tuonnista. Tässäkin tilanteessa

tulee siten subjektiivisten arviointiperusteiden perusteella arvioida, tuleeko henkilö sulkea pois velalliseksi luokittelusta. (Tuomio 23.9.2004 C-414/02, 25–28 kohta.)

Kuten jo edellä todettiin, tulee tullivelka-artikloita tulkita sanamuodon ja tavoitteen valossa eikä vastuun laajentaminen työnantajaan olisi kaikissa tapauksissa oikeassa suhteessa lainsäädännössä pyrittyihin tavoitteisiin nähden. Tullilainsäädännössä on kylläkin säädetty mahdollisuus saada tulli palauteksi tai peruutetuksi, mutta se on vasta jälkikäteen tiettyjen edellytysten täytyessä. Tullivelallisuussäännöksiä ei siis tule tulkita niin, että työnantaja olisi aina säännösten vastaiseen tuontiin osallistunut henkilö, koska tämä veisi työnantajalta mahdollisuuden vapautua tullivelasta, vaikka se ei olisi osallistunut tuontiin tai ollut siitä tietoinen. (Tuomio 23.9.2004 C-414/02 42–43 kohdat.)

Jos säännösten vastainen tuonti ei johdu työnantajasta, vaan sen on toteuttanut työntekijä, työnantajan voidaan katsoa olevan tullivelallinen, jos tämä on osallistunut kyseiseen tuontiin. Näin voi olla, jos esim. säännösten vastainen tuonti on toteutettu työnantajan yrityksen ajoneuvolla tai sen henkilöstön toimesta, ja jos työnantaja tiesi tai tämän olisi kohtuudella pitänyt tietää, että ko. tuontitoimi oli säännösten vastainen. (Tuomio 23.9.2004 C-414/02, 30 kohta.)

Tullivelallisuutta määritettäessä on huomioitava myös työnantajan direktio-oikeus ja työntekijän rajallinen määräysvalta ja päätäntävalta. HAO:n päätöksissä 15/0594/1 ja 15/0575/1 on nämä edellä mainitut asiat otettu huomioon tullivelallisuutta määritettäessä. Huomioitavaksi, että ko. päätökset koskevat tavaroiden siirtoa pois tullivalvonnasta eivätkä tavaroiden tuontia maahan niitä tullille ilmoittamatta, jolloin tullivelallisuusvastuu on erityisen ankara unionin tuomioistuinkäytännön mukaan. (Kts edellä ollut tuomio 23.9.2004, Spedition Ulustrans, C-414/02 ja jäljempänä mainittu tuomio 4.3.2004, Kazimieras Viluckas ja Ricardas Jonusas, C-238/02 ja C-246/02, EU:C:2004:126).

*HAO 15/0594/1 ja 15/0575/1: Tapauksissa vapaa-alueen varastosta oli otettu tietokoneen suorittimia, joita ei oltu ilmoitettu passitettavaksi eikä asetettu varastosta oton jälkeen mihinkään muuhunkaan tullimenettelyyn. Suorittimet oli*

*TK 203 artikkelissa tarkoitetulla tavalla siirretty tullivalvonnasta säännösten vastaisesti. Tullivalvonnasta siirrettyjen tavaroiden osalta oli tapahtunut AVL:ssa tarkoitettu maahantuonti ja arvonlisäverovelka syntynyt. Jälkikantopäätöksessä määrättiin yhteisvastuulliseksi velalliseksi myös yhtiön toimitusjohtaja, koska tämän katsottiin tienneen tai tämän olisi tullut asemansa perusteella kohtuudella tietää, että tavarat oli siirretty pois tullivalvonnasta. Toimitusjohtajan katsottiin myös asemansa perusteella olleen velvollinen huolehtimaan siitä, että yhtiö täyttää velvollisuutensa. Jälkikantopäätöksessä yhteisvastuulliseksi määrättiin myös yhtiön työntekijä B, koska hänen katsottiin A Oy:n edustajana antaneen virheelliset tiedot varastointia seuraavaan passitusmenettelyyn. HAO kumosi päätöksillään sekä toimitusjohtajan että työntekijän verovelvollisuuden mm. sillä perusteella, ettei ko. henkilöiden kuulunut täyttää yhtiölle asetettuja velvollisuuksia ja etteivät ko. henkilöt olleet pitäneet hallussaan tullivalvonnasta siirrettyjä tavaroita.*

Päätöksissä todettiin Suomen vero-oikeudessa olevan täysin poikkeuksellista, että osakeyhtiön hallituksen jäsen asetettaisiin yhteisvastuuseen osakeyhtiön maksettavaksi määrätystä verosta tai että yrityksen työntekijä asetettaisiin yhteisvastuuseen työnantajan maksettavaksi määrätystä verosta. Lain soveltamisessa on otettava huomioon myös unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö ja unionin oikeudet yleiset periaatteet mm. suhteellisuusperiaate (HAO 15/0594/1 ja 15/0575/1, kohta perustelut.)

Tapauksessa yhtiö oli liiketoiminnassaan varastoinut ja lähettänyt tavaroita asiakkaan toimeksiannosta. Varastoidut tavarat eivät olleet toimitusjohtajan tai työntekijän hallussa eikä niitä siirretty varastosta heidän haltuunsa. Vastuu tavaroiden säilymisestä tullivalvonnassa oli toimijaluvalla toimineella yhtiöllä, eikä lupaehdoissa ulotettu vastuuta muihin henkilöihin. Toimitusjohtajan ei siis voitu katsoa olevan tullivelallisuussäännöksissä tarkoitettu henkilö, jonka tulisi täyttää tullimenettelystä johtuvat velvollisuudet. Asiassa ei myöskään väitetty, että toimitusjohtaja olisi itse osallistunut säännöstenvastaiseen siirtoon tai että hän olisi sopinut ko. menettelystä. Pelkkä tietoisuus säännöstenvastaisesta siirrosta ei muodosta velallisuusaseman perustetta, vaan henkilön tulee osallistua itse tekoon tai sopia ko. menettelystä. Osakeyhtiön päätösvaltaa

käyttänyt ei ole pelkän asemansa perusteella vastuussa yhtiön maksettavaksi määrätystä verosta. Päätöksessään hallinto-oikeus katsoi, että riippumatta siitä onko toimitusjohtaja ollut tietoinen menettelystä, häntä ei ole tullut AVL 86 b §:n nojalla asettaa vastuuseen yhtiölle määrätystä maahantuonnin arvonlisäverosta. (HAO 15/0594/1 ja 15/0575/1, kohta perustelut.)

Työntekijä B:llä ei ollut henkilökohtaisesti määräysvaltaa tavaroihin, joten hän ei olisi voinut itsenäisesti päättää olla luovuttamatta tavaroita varastosta kuljettavaksi eikä hänellä olisi ollut valtuutta tehdä tavaroista esim. ilmoitusta vapaaseen liikkeeseen. Passitusilmoituksen laatiminen työnantajan noudattaman käytännön mukaisesti ja asiakkaan edellyttämällä tavalla ei siis muodosta sellaista osallistumista passittamatta jääneiden tavaroiden siirtoon pois tullivalvonnasta, jonka johdosta työntekijä voitaisiin määrätä vastuuseen työnantajan maksettavaksi määrätystä maahantuonnin arvonlisäverosta. (HAO 15/0575/1, kohta perustelut.)

## 12 YHTEISVELALLISUUS

Yhteisvelallisuudella tarkoitetaan sitä, että useampi henkilö on vastuussa saman tullivelan maksamisesta. Tällöin he vastaavat yhteisvastuullisesti kyseisen määrän maksamisesta. (UTK 84 art). Yhteisvastuun luonteesta seuraa, että kukin velallinen on vastuussa velan koko määrästä ja että velkojalla on lähtökohtaisesti vapaus vaatia velan maksua yhdeltä tai useammalta valitsemaltaan velalliselta. Yhteisvastuuta koskevan järjestelmän tarkoituksena on lisätä tullivelan perimistoimien tehokkuutta ja unionin omien varojen suojelemista. (Tuomio 18.5.2017, Latvijas Dzēlceļš VAS, C-154/16, EU:C:2017:392, 84,85 ja 88 kohdat.)

Seuraava esimerkki ja HAO:n päätös selventävät yhteisvelallisuuden merkitystä tullivelan jakaantumisen suhteen.

*Esimerkki 12.1. Unionin tullialueen ulkopuolelta tuodaan 100 kartonkia savukkeita tullille ilmoittamatta. Savukkeet salakuljettanut henkilö A toimittaa kaikki tuomansa savukkeet varastoitavaksi henkilölle B. Henkilö A ja henkilö C myyvät savukkeet eteenpäin ja toimittavat ne ostajille. Henkilö A myy 50 savukekartonkia ja henkilö C myy 50 savukekartonkia. Kannettavista maahantuontiveroista ovat yhteisvastuullisia velallisia henkilöt A, B ja C. Henkilö A on yhteisvastuullinen henkilö B:n kanssa koko tuodusta määrästä yhteensä 100 kartonkia, koska henkilö A on tuonut koko määrän ja henkilö B on varastoinut koko määrän eli pitänyt sitä hallussaan. Henkilö C on sen sijaan yhteisvastuullisesti velallinen 50 kartongista A:n ja B:n kanssa, koska sen määrän henkilö C on myynyt eteenpäin eli pitänyt ko. määrää hallussaan. (UTK 79(3) ja UTK 84 art.)*

*HAO 14/0944/1: Tullin vahvistamilla jälkikantopäätöksillä A on määrätty verovelvolliseksi niistä nuuskaeristä, jotka hän on vastaanottanut ja myynyt sekä niistä nuuskista, jotka hän on ostanut B:ltä ja C:ltä omaan käyttöönsä. HAO on katsonut, että tulli on voinut A:n kuulustelukertomuksen ja muun esitutkintamateriaalin perusteella määrätä A:n maksamaan päätöksissä mainituista nuuskaeristä maahantuontiverot yhteisvastuullisesti jälkikantopäätöksissä mainittujen henkilöiden kanssa.*

## 13 VILPITÖN MIELI JA LUOTTAMUKSENSUOJA

### 13.1 Vilpittömästä mielestä

Unionin tullikoodeksin johdanto-osan 38. perustelukappaleessa todetaan vilpittömään mieleen liittyen seuraavasti: ”On tarkoituksenmukaista ottaa huomioon asianomaisen henkilön vilpitön mieli tapauksissa, joissa tullivelka syntyy siksi, että tullilainsäädäntöä ei ole noudatettu, ja pyrkiä minimoimaan velallisen laiminlyönnistä aiheutuvat seuraukset.” (EUVL 269, 10.10.2013, s. 6).

Edellä mainittu periaate on huomioitu UTK 86(6) artiklassa. Säännöksen mukaan, kun tullilainsäädännössä säädetään tavarahan etuuskohtelusta, tullittomuudesta tai osittaisesta tai täydellisestä tuonti- tai vientitullista vapauttamisesta UTK 56 artiklan 2 kohdan d–g alakohdan, 203, 204, 205 ja 208 artiklan tai 259–262 artiklan tai yhteisön tullittomuusjärjestelmän luomisesta 16 päivänä marraskuuta 2009 annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 1186/2009 (1) nojalla, tällaista etuuskohtelua, tullittomuutta tai vapauttamista sovelletaan myös niissä tapauksissa, joissa syntyy tullivelka UTK 79 tai 82 artiklan nojalla, jos tullivelan syntymiseen johtanut laiminlyönti ei ollut vilpillisen menettelyn yritys (UTK 86(6) art).

Vilpillisen menettelyn yritys tulee arvioida tapauskohtaisesti ja siinä tulee ottaa huomioon taloudellisen toimijan kokemus, lainsäädännön mutkikkuus liittyen tiettyyn menettelyyn tai tavarakategoriaan, samanlaisten virheiden toistuvuus sekä muut tapaukseen liittyvät olosuhteet ja muut arviointiin vaikuttavat kriteerit. Tulliviranomaisten tulee myös säilyttää arviointinsa perustana oleva dokumentaatio. (Euroopan komissio, 2024, s. 28.)

Vilpillisen menettelyn yrityksellä tarkoitetaan harkittua/tarkoituksellista toimintaa, jossa toimija tietoisesti ja tarkoituksellisesti toimii lain vastaisesti. Jos toimija toistuvasti toimii säännösten vastaisesti ja toimijan kokemuksen ja lain säännöksen selvyyden perusteella sen olisi pitänyt olla säännöksistä tietoinen, voidaan toiminnan katsoa osoittavan tahallista toimintaa. Tulliviranomaiset voivat pyytää toimijalta tarvitsemiaan lisätietoja ja asiakirjoja arvioidakseen onko kyseessä vilpillisen menettelyn yritys. Jos toimija on tahallisesti toiminut väärin, ei UTK 86(6) artiklaa voida soveltaa. Mutta, jos toimija on esimerkiksi huolimattomuuttaan unohtanut päättää tullimenettelyn asianmukaisesti määräajassa, ja tullivelka syntyy tämän vuoksi, ei kyse ole välttämättä vilpillisen menettelyn yrityksestä. Tällöin voidaan soveltaa UTK 86(6) artiklaa, ja mahdollisen etuuskohtelun myöntäminen esimerkiksi alkuperäselvityksen perusteella on mahdollista. (UTK 86(6) art; Euroopan komissio, 2024, s. 28.) Vilpittömällä mielellä tarkoitetaan siis tiivistetysti sitä, että asianosainen ei voi omalla lainvastaisella menettelyllään esim. antamalla virheellisiä tietoja viranomaiselle

saada aikaan oikeutettuja odotuksia ja luottamuksensuojaa. (Mäenpää, 2023, s. 173).

Tuomiossa C-679/15 on otettu kantaa arviointikriteereihin, jotka tulee huomioida arvioitaessa työnantajan vilpillistä menettelyä. Työnantajan toiminnan ohella on huomioitava myös itse työntekijän menettely.

*Tuomio 25.1.2017, Ultra-Brag AG, C-679/15, EU:C:2017:40: Arvioitaessa onko oikeushenkilönä oleva työnantaja menetellyt vilpillisesti tai ilmeisen huolimattomasti, on tarkasteltava itse työnantajaa mutta otettava myös huomioon sen työntekijän menettely, joka toimi työnantajansa antamaa tehtävää noudattaen toimivaltansa rajoissa työnantajansa nimissä ja tämän lukuun ja jonka toiminnan seurausta tavaroiden säännösten vastainen tuonti oli.*

### 13.2 Luottamuksensuojasta

Luottamuksensuojalla tarkoitetaan sitä, että oikeussubjektilla kuten hallinnon asiakkaalla on oikeus luottaa viranomaisten toimintaan ja ettei viranomaisen toiminta yllättäen tai takautuvasti muutu niin että se vaikuttaa yksityisen oikeuteen tai etuun rajoittavasti tai muuten negatiivisesti. (Mäenpää, 2023, s. 172). Luottamuksensuojaperiaatteen mukaan viranomaisen on toiminnassaan otettava huomioon yksityisen oikeutetut odotukset ja turvattava ne. (Hallintolaki 434/2003 6 §, Mäenpää, 2023, s. 173).

Luottamuksensuojan syntyminen edellyttää tiettyjen kriteerien täyttymistä. Ensinnäkin se edellyttää, että yksityiselle on ennen viranomaisen uusia toimia muodostunut *oikeutettuja odotuksia*, jotka perustuvat esimerkiksi myönnettyyn lupaan tai etuuteen tai viranomaisen antamaan nimenomaiseen neuvoon tai lainsäädännön sisältämään velvoitteeseen toimia tietyllä tavalla. Näiden *odotusten on myös oltava lainmukaisia*. Jotta odotus on oikeutettu eli legitiimi, tulee myönnetyn luvan tai etuuden samoin kuin annetun neuvon tai sitoumuksen olla lain mukainen. Lainvastaisesti myönnetty lupa tai etuus voidaan siten peruuttaa tai tuki periä luottamuksensuojasta huolimatta, jos lain mukaan on vain

muutoin mahdollista peruuttaa lupa tai periä tuki takaisin. (Mäenpää, 2023, s. 172–173.)

Luottamuksensuojan saaminen edellyttää myös asianosaisen *vilpitöntä mieltä* eli ettei asianosainen ole toiminut lainvastaisesti esim. antamalla virheellisiä tai olennaisen puutteellisia tietoja hakemuksessaan ja saada niiden perusteella esim. lupaa. Virheellisten tietojen perusteella myönnetty lupa tai tuki voidaan perua, sillä tällaisessa tilanteessa ei saada luottamuksensuojaa. (Mäenpää, 2023, s. 173; Mäenpää, 2011, s. 283).

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on todettu, ettei luottamuksensuojan periaate yleensä estä tulliviranomaisia suorittamasta myöhempiä uudelleentulkintoja ja jälkitarkastuksia ja päättämästä niistä johtuvista seuraamuksista. Tullien maksamisesta vastuussa olevalle syntyy kuitenkin luottamuksensuojaa, jos tulliviranomaiset ovat itse luoneet perustan, johon velallisen luottamus pohjautuu. Näin ollen ainoastaan sellaiset toimivaltaisten viranomaisten aktiivisesta toiminnasta aiheutuneet virheet oikeuttavat siihen, ettei tulleeja kanneta jälkitullauksin. (Tuomio 10.12.2015, SIA Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, 42 ja 44 kohdat.)

Tulli voi siis jälkikäteen kantaa jälkitarkastuksen perusteella tullit esimerkiksi sellaisessa tilanteessa, jossa jälkikäteen Olafin petoksensorjuntaviraston suorittamassa tarkastuksessa todetaan kolmannessa maassa myönnetyn alkuperätodistuksia virheellisin perustein ja siten niiden perusteella myönnetyn etuustullin myös virheellisesti. Jälkikannot voidaan tehdä, vaikka tulli olisi aiemmassa tarkastuksessaan todennut todistukset päteviksi, sillä tulliviranomaisilla ei ole ollut aiemmassa tarkastuksessaan vielä tiedossa Olafin tarkastuskertomusta ja siitä ilmeneviä tietoja. (Tuomio 10.12.2015, SIA Veloserviss, C-427/14, 45 kohta)

## 14 TULLIVELAN LAKKAAMINEN

Tullivelan lakkaamisesta säädetään UTK 124 artiklassa. Kyseisessä säännöksessä on säädetty tilanteet, joissa tullivelan katsotaan lakanneen. Tällainen tilanne syntyy mm., silloin, kun tullivelkaa ei voida enää antaa tiedoksi velalliselle UTK 103 artiklassa säädetyllä tavalla. Tullivelka lakkaa myös mm. silloin, kun tullivelallinen maksaa tullivelan, tullii-ilmoitus mitätöidään tai, kun tuonti- tai vientitullien alaiset tavarat hävitetään tullivalvonnassa tai luovutetaan valtiolle. (UTK 124 (1) art.)

On huomattava, että kun tullivelka on syntynyt 79 tai 82 artiklan mukaisesti, tulee tullivelan lakkaamiseksi tiettyjen edellytysten täytyä. Ensinnäkin tullivelan syntymiseen johtanut laiminlyönti ei ole saanut tosiasiallisesti vaikuttaa väliaikaisen varastoinnin tai asianomaisen tullimenettelyn oikeaan toimintaan eikä kyseessä ole saanut olla vilpillisen menettelyn yritys. Lisäksi kaikki tilanteen korjaamiseksi tarvittavat muodollisuudet on tullut suorittaa tavaroiden osalta jälkikäteen. Lisäksi on huomioitava DA 103 artiklan säännökset, joissa on säädetty erikseen laiminlyönneistä, joilla ei ole merkittävää vaikutusta tullimenettelyn asianmukaiseen toimintaan (UTK 124(1)(h) art; DA 103 art.)

Jos tullivelka on syntynyt 79 artiklan mukaisesti, tullivelka lakkaa, jos tulliviranomaisia tyydyttävällä tavalla osoitetaan, ettei tavaroita ole käytetty tai kulutettu vaan että ne on viety unionin tullialueelta. Tällaisessa tilanteessa tullivelka ei kuitenkaan lakkaa sellaisen henkilön tai sellaisten henkilöiden osalta, joka tai jotka ovat yrittäneet menetellä vilpillisesti. (UTK 124 (1)(k) ja UTK 124(6) art.; Traversa, 2022, s. 241) Muutoinkin on huomattava, että kun tullivelka on syntynyt 79 artiklan mukaisesti, se lakkaa sellaisen henkilön osalta, jonka toiminnassa ei ole havaittavissa minkäänlaista vilpillisen menettelyn yritystä ja joka on osallistunut petosten torjuntaan. (UTK 124 (7) art).

Tullivelan lakkaamissäännöksen tavoitteena on estää tuontitullien veloittaminen myös säännöstenvastaisissa tapauksissa silloin, kun tavaroita ei ole tuotu EU:n alueen markkinoille ja ne eivät siten ole kilpailleet unionitavaroiden

kanssa. Jos tavarat eivät ole tulleet EU:n taloudelliselle alueelle, ei myöskään tuontitullien asettamisen katsota olevan oikeutettua. Tullivelka voi siis syntyä säännöstenvastaisen tapahtuman seurauksena, mutta tullia ei tule kannettavaksi, jos osoitetaan että tavarat ovat lähteneet EU:n tullialueelta ilman että niitä on käytetty tai kulutettu (Traversa, 2022, s. 241–242.)

Tuomio 7.4.2022, Kauno teritorine muitiné, C-489/20 linjaa tullivelan lakkaamisäännöksen soveltamista takavarikointitilanteissa. Tullivelka lakkaa, jos tavarat takavarikoidaan, vaikka ne on jo tuotu sääntöjenvastaisesti unionin tullialueelle. Tullivelan lakkaamisella ei ole kuitenkaan merkitystä mahdollisten sanktioiden määräämiseen, kuten tuomiostakin käy ilmi. (UTK 124(1)(e) art, 124 (2) art.) On huomattava, että mahdollisesti määrätty tullinkorotus tai virhemaksu jää voimaan tullivelan lakkaamisesta tai tullin palauttamisesta huolimatta, jos syyt, joiden nojalla tullinkorotus tai virhemaksu on määrätty, ovat edelleen olemassa. (Tullilaki 304/2016 98 § 3 mom.)

*Tuomio 7.4.2022, Kauno teritorine muitiné, C-489/20, EU:C:2022:277, 34 ja 36 kohta: Tullivelka katsotaan lakanneeksi tavaroiden tultua takavarikoiduksi. Sillä, että takavarikointi ja myöhempi valtiolle menetetyksi julistaminen on tapahtunut sen jälkeen, kun tavarat on tuotu sääntöjen vastaisesti unionin tullialueelle, ei ole merkitystä UTK 124 artiklan 1 kohdan e-alakohdan soveltavuuden kannalta. Tullivelan lakkaaminen ei ole esteenä tullilainsäädännön noudattamatta jättämiseen liittyvien seuraamusten määräämiselle.*

## 15 JOHTOPÄÄTÖKSET

Opinnäytetyön tavoitteena oli tutkia tuontitullivelan käsitettä ja erityisesti tullivelan syntyperusteita ja tullivelallisuuden määritelmää. Työn tarkoituksena oli selvittää UTK 77 artiklan ja UTK 79 artiklan nojalla syntyneen tullivelan synnyn eroavaisuudet sekä ketkä voivat olla velallistahoja eri tullivelkatilanteissa. Lisäksi selvitettiin millä perustein velallisuus aktualisoituu. Työssä selvitettiin

myös UTK 86 (6) artiklan merkitystä tullivelan synnylle sekä vilpittömän mielen määritelmää sekä oikeuskirjallisuuden että tullivelkaa koskevien tuomioistuinten päätöksien kautta.

Valitsin opinnäytetyöaiheeni työnantajaorganisaationi tarpeesta sekä omasta mielenkiinnostani. Tähän aiheeseen päädyttiin, koska se on tulliverotuksen näkökulmasta keskeinen ja tärkeä ja koska siihen voi liittyä juridisia tulkintaongelmia. Olin aihevalintaan tyytyväinen, koska tullivelka on erittäin mielenkiintoinen ja monitahoinen aihe ja oma ammatillinen osaamiseni syventyi ja laajeni opinnäytetyötä tehdessä. Opinnäytetyötä tehdessä kävin lävitse lukuisia tuomioistuimen päätöksiä, joista vain osa lopulta päätyi opinnäytetyön lähdemateriaaliksi. Kaikkien näiden oikeudellisten päätösten lukeminen oli kuitenkin opettavaista lain soveltamisen ja tulkitsemisen sekä oman juridisen ajattelun kehittämisen kannalta. Aihepiirin laajuus ja työmäärä hieman yllättivät, mutta toisaalta tutkittava aihe oli erittäin antoisa ja tulliverotuksen kannalta niin tärkeä, että aiheeseen oli mieluisaa syventyä.

Tullivelasta ja ylipäättään tulliverotuksesta on hyvin vähän oikeuskirjallisuutta ja oikeudellista tutkimusta. Tämä oli tiedossa jo tutkimusta aloittaessa eikä tulliverotusta koskevaa oikeuskirjallisuutta lähdemateriaaliksi juuri löytynytäkään. Euroopan Komission tullivelkaa koskevaa Guidancea on hyödynnetty tätä opinnäytetyötä tehdessä, mutta todettakoon, että Guidance on paikoin varsin yleisluontoinen eikä siitä välttämättä ole apuja tapauskohtaisiin ja siten hyvinkin erilaisiin juridisiin tulkintaongelmiin.

Kaikkein tärkein tietolähde tätä työtä tehdessä onkin ollut unionin tullilainsäädäntö ja tuomioistuinten ratkaisut, joita tutkiessa tosin tuli yllätyksenä, että sellaisia tullivelkaa koskevia tuomioistuinratkaisuja on verrattain vähän, joissa sovelletaan UTK:n säännöksiä. Tämän vuoksi työtä tehdessä jouduinkin pohtimaan, voiko työn juridisessa pohdinnassa hyödyntää sellaisia tuomioistuinratkaisuja, joissa sovelletaan TK:n säännöksiä. Päädyin kuitenkin siihen, että koska TK:ta koskevissa päätöksissä sovellettu tullivelan syntyartikla ei ole olennaiselta sanamuodoltaan ja merkitykseltään muuttunut UTK:ssa,

päätökset ovat edelleen sovellettavissa myös UTK-säännösten osalta. Myöskään lainsäännösten tarkoitus ja tavoite ei ole muuttunut.

Työn tavoitteissa onnistuttiin, ja yhteenvedona voidaan tullivelan synnyn perusteista todeta, että UTK 77 artiklan ja 79 artiklan syntyperusteilla on selkeät eroavaisuudet. UTK 77 artiklan mukainen tullivelka koskee vapaaseen liikkeeseen luovutuksen menettelyä ja tullivelka syntyy tull ilmoituksen hyväksymisajankohtana. UTK 77 artiklan mukainen tullivelka edellyttää kuitenkin, että vapaaseen liikkeeseen luovutus on noudattanut tullisäännöksiä. Jos jotakin vapaaseen liikkeeseen luovutusta koskevaa toimea ei täytetä (esim. tuontirajoituksia rikotaan, tavarat luovutetaan varastosta ilman tullin lupaa), tullivelka ei synny UTK 77 artiklan vaan UTK 79 artiklan nojalla. Huomionarvoista on myös, että tullivelka syntyy UTK 79 artiklan nojalla, vaikka tavaroista olisi annettu tull ilmoitus, jos tullille toimitetuissa asiakirjoissa on käytetty tavaroista virheellistä kuvausta/nimitystä tai vain osa tuoduista tavaroista on ilmoitettu tullille. Oleellista tässä asiassa on nimenomaan tavaroista käytetty virheellinen tai olennaisesti puutteellinen kuvaus/nimitys, jolloin tullivelan syntyperuste on UTK 79 artikla. Tällöin voidaan nimittäin katsoa, että ko. tavaroita ei ole lainkaan ilmoitettu tullille, jolloin kyseessä on tullisäännösten noudattamatta jättäminen. (UTK 79 art; Tuomio 3.3.2005, Papismedov ym., C-195/03, EU:C:2005:131; Tuomio 1.2.2001, D. Wandel, C--66/99, EU:C:2001: 69.)

Edellä mainitun periaatteen mukaisesti on loogista, ettei tull ilmoitusta voida myöskään jälkeempään oikaista koskemaan sellaisia tavaroita, joita alkuperäinen tull ilmoitus ei kata. Myöskään tavaroiden määrän oikaiseminen siltä osin kuin se ylittää alun perin ilmoitetun tavaroiden määrän ei ole sallittua. (UTK 173 artikla; Tuomio 8.6.2023, Zes Zollner Electronic, C-640/21, EU:C:2023:56.) Tullivelan voidaan kuitenkin katsoa syntyneen UTK 77 artiklan nojalla, vaikka tull ilmoituksessa olisi ilmoitettu esim. virheellinen tullausarvo tai tavarän nimike, jos muutoin vapaaseen liikkeeseen luovutus on ollut säännösten mukainen ja tavaroiden kuvaus sinänsä vastaa todellisuutta. On huomioitava, että UTK 77 artiklaan on nimenomaisesti sisällytetty säännös koskien tilannetta, jossa tullia on jäänyt kantamatta tull ilmoituksessa olleiden virheellisten tietojen vuoksi. Jälkiverotustilanteessa tämä UTK 77 artiklan

säännös tulee siten sovellettavaksi eikä jälkiverotusta suoriteta UTK 79 artiklan nojalla. (UTK 77 art.)

UTK 79 artikla koskee nimenomaisesti tullivelan syntymistä tilanteissa, joissa tullisäännöksiä ei ole noudatettu esim. jokin tuontiin liittyvä velvollisuus on jätetty täyttämättä. Yksi tällainen tuontiin liittyvä velvollisuus on myös tuotavaan tavarahan sovellettavan tuontitullin maksaminen voimassa olevan tullilainsäädännön mukaisesti. Tuontitullien maksamista saatetaan kuitenkin pyrkiä kiertämään antamalla tahallisesti tulli-ilmoituksella virheellisiä tietoja kuten nimikkeitä tai arvoja. Jotkin tällaiset tapaukset etenevät myös tullin rikostutkintaan veropetoksena tutkittavaksi. Tällaisten rikostutkintaan edenneiden veronkiertotapausten osalta UTK 79 artiklan sanamuoto voisi tukea tulkintaa, jossa katsottaisiin tullivelan syntyvän ko. säännöksen nojalla, vaikka muutoin tapaus kuuluisikin UTK 77 artiklan soveltamispiiriin. Todettakoon, että tällaisesta tullivelkasäännösten tulkinnasta ei ole kuitenkaan oikeuskäytäntöä eikä Komission tullivelkaa koskevassa Guidancesakanaan ole tällaisten tapausten osalta soveltamisohjeistusta. Tullivelan katsotaan siis ainakin toistaiseksi syntyvän myös edellä mainitun kaltaisissa, rikostutkintaan edenneissä tapauksissa, UTK 77 artiklan nojalla, ellei tapauksessa voida katsoa tulli-ilmoituksella jääneen ilmoittamatta kokonaan jotakin tavaraa esim. virheellisen tavarankuvauksen vuoksi tai jokin vapaaseen liikkeeseen luovutukseen liittyvä toimi olisi jäänyt täyttämättä.

Euroopan unionin tuomioistuinkäytännöstä ilmenee velallista koskeva ankara vastuu erityisesti tullilainsäädännön noudattamatta jättämistilanteissa. Unionin lainsäätäjä on myös halunnut määritellä laajasti tullivelasta vastuusta olevat henkilöt, kun tuontitullien alainen tavara on tuotu säännösten vastaisesti. Myös tullivelallistahojen määrittämistä koskevat edellytykset on pyritty vahvistamaan tyhjentävästi. Tämä ilmenee mm. siitä, että velalliseksi voidaan määritellä myös henkilö, joka on toimittanut ilmoituksen antamiseksi tarvittut tiedot ja joka on tiennyt tai jonka olisi kohtuudella pitänyt tietää näiden tietojen olleen virheellisiä. (UTK 77 ja 79 art; Spedition Ulustrans, C-414/02, EU:C:2004:551, 25, 39 kohdat.)

Kun velalliseksi määrittely edellyttää jonkin ehdon täyttymistä kuten tietoisuutta toimitettujen tietojen virheellisyydestä, tulee myös kiinnittää huomiota säännöksen sanamuodon ja tarkoituksen mukaiseen tulkintaan sekä verotuksen oikeudellisten perusteiden osoittamiseen. Tullivelallisuudesta on nimittäin mahdollista myös vapautua, jos subjektiivisten arviointiperusteiden perusteella henkilö voidaan sulkea pois velalliseksi luokittelusta. (UTK 77 ja 79 art; HAO 2655/2023 ja HAO 2897/2024, kohta perustelut; KHO 2001:51, kohta perustelut; Spedition Ulustrans, C-414/02, EU:C:2004:551, 25, 27 ja 41 kohdat.) Myös UTK 86(6) artikla tulee huomioida, joten jos henkilö on toiminut vilpittömässä mielessä, voidaan mm. etuuskohtelua soveltaa, vaikka tullivelka olisikin syntynyt UTK 79 artiklan nojalla. Vilpittömyyttä mieltä tulee arvioida tämän opinnäytetyön 13. kappaleessa esiin tuotujen kriteerien mukaisesti eli ko. artikla ei tule sovellettavaksi mm. silloin, kun henkilö on tahallisesti toiminut lain vastaisesti.

Toimeksiantajalle ei suositeltu uusia laintulkintaohjeita tai soveltamiskäytäntöjä. Toimeksiantajalta saatu palaute oli kiitettävää ja opinnäytetyön todettiin olevan hyödyllinen ja kattava. Opinnäytetyötä voidaan hyödyntää toimeksiantajalla soveltamisohjeena sekä työntekijöiden perehdyttämisessä. Lisäksi sitä voidaan hyödyntää organisaation sisäisenä tulkintaohjeena, jonka avulla varmistetaan säännösten yhdenmukainen tulkintakäytäntö organisaation eri osastoilla ja yksiköissä. Säännösten yhdenmukainen tulkinta lisää viranomaispäätösten ennakoitavuutta ja oikeusvarmuutta, mikä osaltaan lisää tullivelallisten ja muiden asianosaisten oikeusturvaa. Työtä on mahdollista hyödyntää myös jatkotutkimuksessa, jolloin aiheena voi olla tämän työn ulkopuolelle rajatut erityismenettelyt ja niihin liittyvä tullivelka ja tullivelallisuus.

## LÄHTEET

AVL 1501/1993. Arvonlisäverolaki. Haettu 21.9.2024 osoitteesta <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501>

DA. KOMISSION DELEGOITU ASETUS (EU) 2015/2446, annettu 28 päivänä heinäkuuta 2015, Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 952/2013 täydentämisestä tiettyjä unionin tullikoodeksin säännöksiä koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen osalta. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015R2446>

European Commission. Directorate-general. Taxation and Customs Union. (May 2024). Guidance on Customs Debt. [https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/b5844d5a-0c43-4940-be4b-462dec0a10a3\\_fr?filename=TAXUD-2022-00815-01-00-FR-TRA-00.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/b5844d5a-0c43-4940-be4b-462dec0a10a3_fr?filename=TAXUD-2022-00815-01-00-FR-TRA-00.pdf)

EUVL 269, pvm. 10.10.2013. Euroopan unionin virallinen lehti. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=OJ:L:2013:269:FULL>

Hallintolaki 434/2003. Haettu 26.8.2024 osoitteesta <https://finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2003/20030434>

HAO 14/0934/1, 12.6.2014, ei julkaistu

HAO 14/0944/1, 12.6.2014, ei julkaistu

HAO 15/0575/1, 8.5.2015 [https://finlex.fi/fi/oikeus/hao/2015/helsingin\\_hao20150575](https://finlex.fi/fi/oikeus/hao/2015/helsingin_hao20150575)

HAO 15/0594/1, 8.5.2015, ei julkaistu.

HAO 16/0011/1, 15.1.2016, ei julkaistu.

HAO 16/1248/1 15.11.2016, ei julkaistu.

HAO 16/12651/1, 17.11.2016, ei julkaistu.

HAO 19/0393/1, 24.4.2019, ei julkaistu

HAO 21/0036/4, 8.4.2021, ei julkaistu

HAO 2655/2023, 4.5.2023, ei julkaistu

HAO 5175/2023, 15.9.2023, ei julkaistu.

HAO 6868/2023, 27.11.2023, ei julkaistu.

HAO 2897/2024, 13.5.2024, ei julkaistu?

Husa, J. & Pohjolainen, T. (2014). Julkisen vallan oikeudelliset perusteet: johdatus julkisoikeuteen. Talentum cop. <https://samk.finna.fi/Record/samk.991441899105968?sid=4792092395>

Kananen, J. (2010). Opinnäytetyön kirjoittamisen käytännön opas. Jyväskylän ammattikorkeakoulu.

Kananen, J. (2014). Laadullinen tutkimus opinnäytetyönä. Miten kirjoitan kvalitatiivisen opinnäytetyön vaihe vaiheelta. Jyväskylän ammattikorkeakoulu.

KHO: 2001:51. <https://finlex.fi/fi/oikeus/kho/vuosikirjat/2001/200102676>

KHO: 2012:123. <https://www.finlex.fi/sv/oikeus/kho/vuosikirjat/2012/201203641>

KHO: 2019:92. <https://finlex.fi/fi/oikeus/kho/vuosikirjat/2019/201903370>

Miettinen, T. (2016). Oikeustieteellinen opinnäyte - artikkeleita oikeustieteellisten opinnäytteiden vaatimuksista, metodista ja arvostelusta. Edita Publishing. <https://samk.finna.fi/Record/samk.991256456605968>

Mäenpää, O. (2011) Eurooppalainen hallinto-oikeus. Alma Talent Oy. <https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.lillukka.samk.fi/teos/DACBIXB-TEB#piste:b2>

Mäenpää, O. (2023). Hallinto-oikeus. Alma Talent. <https://samk.finna.fi/>

Oikeus.fi. (8.3.2024) <https://oikeus.fi/tuomioistuimet/fi/index/tuomioistuinlaitos/tuomioistuimet/hallintotuomioistuimet/hallinto-oikeudet.html>

Penttinen, S-L. & Talus, K. (2017). Avaimet EU-oikeuteen. Edita. [https://digikirja-edita-fi.lillukka.samk.fi/digikirja/37-7252-9#2\(20\)Eurooppaoikeudelliset\(20\)oikeusl\(e4\)hteet](https://digikirja-edita-fi.lillukka.samk.fi/digikirja/37-7252-9#2(20)Eurooppaoikeudelliset(20)oikeusl(e4)hteet)

PL 731/1999. Suomen perustuslaki. Haettu 6.9.2024 osoitteesta <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1999/19990731#L1P1>

TA. Komission täytäntöönpanoasetus (EU) 2015/2447 UTK:n tiettyjen säännösten täytäntöönpanoa koskevista yksityiskohtaisista säännöistä. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=CELEX:02015R2447-20230315>

TK. Neuvoston asetus (ETY) N:0 2913/92, annettu 12 päivänä lokakuuta 1992, yhteisön tullikoodeksista. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=CELEX:01992R2913-20140101>

TL 304/2016.Tullilaki. Haettu 21.9.2024 osoitteesta <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2016/20160304>

Traversa, Edoardo. (2022). Tax Nexus and Jurisdiction in international and EU law. IBFD Publications USA, Incorporated. <https://ebookcentral.proquest.com/lib/samk/detail.action?docID=30386270>

Tulli. Tullilaskuri. <https://tulli.fi/tullilaskuri#/>

Unionin tuomioistuimen tuomio 10.12.2015, SIA Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803. <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?mode=lst&pageIndex=0&docid=172882&part=1&doclang=EN&text=&dir=&occ=first&cid=2171372>

Unionin tuomioistuimen tuomio 2.6.2016, Eurogate Distribution ja DHL Hub Leipzig, Yhdistetyt asiat C-226/14 ja C-228/14, EU:C:2016:405 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=CELEX:62014CJ0226>

Unionin tuomioistuimen tuomio 25.1.2017, Ultra-Brag AG, C-679/15, EU:C:2017:40 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=CELEX:62015CJ0679&qid=1708846362004>

Unionin tuomioistuimen tuomio 18.5.2017, Latvijas Dzelzceļš VAS, C-154/16, EU:C:2017:392. <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=190788&pageIndex=0&doclang=fi&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=85767>

Unionin tuomioistuimen tuomio 19.10.2017, A vs Staatssecretaris van Financien, C-522/16, EU:C:2017:778. <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=195746&pageIndex=0&doclang=fi&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=884420>

Unionin tuomioistuimen tuomio 10.7.2019, Ceva Freight Holland, C-249/18, EU:C:2019:587. <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=216040&pageIndex=0&doclang=fi&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=2087984>

Unionin tuomioistuimen tuomio 4.3.2020, Schenker, C-655/18, EU:C:2020:157. <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=224066&pageIndex=0&doclang=fi&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=883058>

Unionin tuomioistuimen tuomio 16.7.2020, Antonio Capaldo, C-496/19, EU:C:2020:583. <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=228680&pageIndex=0&doclang=fi&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=2086644>

Unionin tuomioistuimen tuomio 3.3.2021, Hauptzollamt Münster, C-7/20, EU:C:2021:161. <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=238443&pageIndex=0&doclang=fi&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=8423730>

Unionin tuomioistuimen tuomio 7.4.2022, Kauno Teritorinė muitinė, C-489/20, EU:C:2022:277. <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=257490&mode=req&pageIndex=1&dir=&occ=first&part=1&text=&doclang=FI&cid=1699098>

Unionin tuomioistuimen tuomio 8.6.2023, Zes Zollner Electronic, C-640/21, EU:C:2023:56. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=CELEX:62021CC0640>

Unionin tuomioistuimen tuomio 18.1.2024, Hauptzollamt Braunschweig, C-791/22, EU:C:2024:59. <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=281801&pageIndex=0&doclang=fi&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1696971>

UTK. Euroopan parlamentin ja Neuvoston asetus (EU) N:o 952/2013, annettu 9 päivänä lokakuuta 2013, unionin tullikoodeksista. Haettu 21.9.2024 osoitteesta <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=CELEX:02013R0952-20221212>

Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 1.2.2001, D. Wandel GmbH, C-66/99, EU:C:2001:69. <https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?sessionid=DE0650D4C93D13CC3BB5D697A07D48AC?text=&docid=46044&pageIndex=0&doclang=FI&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=872051>

Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 29.6.2002, Salumets ym., C-455/98, EU:C:2000:352. <https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?sessionid=13500883C5E95A693EFDDEBD4DCA62CE?text=&docid=45406&pageIndex=0&doclang=FI&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1922098>

Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 4.3.2004, Kazimieras Viluckas ja Ricardas Jonusas, C-238/02 ja C-246/02, EU:C:2004:126. <https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=48954&pageIndex=0&doclang=FI&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=888877>

Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 23.9.2004, Spedition Ulustrans, C-414/02, EU:C:2004:551. <https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=49526&pageIndex=0&doclang=fi&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=887118>

Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio, 3.3.2005, Papismedov ym., C-195/03, EU:C:2005:131. <https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=55034&pageIndex=0&doclang=fi&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=872686>

# LIITE 1: TULLI-ILMOITUKSEN LAATIMISESSA KÄYTETTÄVÄ SAD-LOMAKE (HALLINNOLLINEN YHTENÄISASIAKIRJA)

**EUROOPAN YHTEISÖ**

**1 LÄHETYS-VIENTIMÄÄN KAPPALE**

**1 ILMOITUS**

**A LÄHETYS-VIENTITOIMIPAIKKA**

1 Lähettäjä/Viejä Nro

2 Lomakenro

3 Tavaraluett. määrä

4 Tavarant. määrä

5 Tavarant. määrä

6 Kollimäärä

7 Viitenumero

8 Vastaanottaja Nro

9 Maksuliikenteestä vastaava Nro

10 1. määrä

11 Ostoma

12

13 YMP

14 Ilmoittaja/Asiamies Nro

15 Lähetys-Vientimaa

16 Alkuperämaa

17 Määrä

18 Kuljetusvälineen tunnus ja kansallisuus lähdettäessä

19 Kontti

20 Toimitusehto

21 Aktiivisen kuljetusvälineen tunnus ja kansallisuus rajalla

22 Val. laji ja laskutettu kokonaismäärä

23 Muutokurssi

24 Kauppat. luonne

25 Kuljetusmuoto rajalla

26 Sisämaan kuljetusmuoto

27 Lastauspaikka

28 Maksu- ja panttipaikka

29 Poistumistoiipaikka

30 Tavarant. sijaintipaikka

31 Kollit ja tavarant. kuvaus

32 Tavarant. koodi

33 Tavarant. koodi

34 Alkuperämaan koodi

35 Brutto paino (kg)

36

37 MENETTELY

38 Netto paino (kg)

39 Kineo

40 Yhtenäinen asiakirja

41 Muu paljous

42

43 k-koodi

44 Lisäsetojat/ Esihetyt asiakirjat/ Todistukset ja luvut

45

46 Tilastoarvo

47 Verolaskelma

48 Verokanta

49 Varaston tunnistetiedot

**B MERKINNÄT KIRJANPITOA VARTEN**

50 Passituksesta vastaava Nro

51 Alue- ja raja- toimipaikat (ja maat)

52 Vakuus ei voimassa

**C LÄHTÖTOIMIPAIKKA**

53 Määrätoimipaikka (ja maa)

54 Paikka ja päiväys

**D LÄHTÖTOIMIPAIKAN TARKASTUS**

Tarkastuksen tulos:

Kinnitetyt sinetit: lukumäärä

tunnus:

Määräaika (päivämäärä):

Allekirjoitus:

Leima

Ilmoittajan/asiamiehen allekirjoitus ja nimi

Lähde: <https://tulliilomake.omapumu.com/product/tulli-ilmoitus-sad>