



**TURUN
YLIOPISTO**
Kauppakorkeakoulu

Siirtohinnoittelun vaikutus tavarán tullaúsarvoon kansainvalisess kaupassa

YJ053800 YJPG

Yritysjuridiikan Pro gradu -tutkielma

Laatija:

Timo Saarlo

Ohjaaja:

Professori Reijo Knuutinen

5.5.2026

Turku

Opiskelijan lausunto tekoälyn käytöstä tähän tutkielmaan liittyen:

☐ **En ole käyttänyt tekoälyä hyödyntäviä työkaluja** tätä tutkielmaa kirjoittaessani.

☒ **Olen käyttänyt tekoälyä hyödyntäviä työkaluja** tätä tutkielmaa kirjoittaessani. Tämä käyttö on dokumentoitu tutkielman liitteessä. Vakuutan, että tekoälyä käytettiin yliopiston ohjeistuksen mukaisella tavalla.

Turun yliopiston laatujärjestelmän mukaisesti tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck -järjestelmällä.

Oppiaine: Yritysjuridiikka

Tekijä: Timo Saarlo

Otsikko: Siirtohinnoittelun vaikutus tavarantoiminnan tullausarvoon kansainvälisessä kaupassa

Ohjaaja: Professori Reijo Knuutinen

Sivumäärä: 81 sivua + liitteet 10 sivua

Päivämäärä: 5.5.2026

Siirtohinnoittelu on etuyhteydessä toimivien osapuolten välistä liiketoiminnan hinnoittelua. OECD arvioi jo parikymmentä vuotta sitten, että maailmankaupasta yli 60 % on kansainvälisten konsernien sisäistä kaupankäyntiä eli siirtohinnoittelun piiriin kuuluvaa kaupankäyntiä. Tuorempien arvioiden mukaan luku on jo lähes 80 % koko maailmankaupasta, joka tarkoittaisi noin 20 biljoonaa Yhdysvaltain dollaria vuosittain. Tullit ovat yleensä tavaroiden tuonnista kannettava vero, jonka tarkoituksena on lähtökohtaisesti suojella tullialueen teollisuutta epäreilulta kilpailulta ja edesauttaa tullialueen yrityksiä ja työpaikkoja menestymään kansainvälisessä kilpailussa. Yksinkertaisimmillaan tullien idea on lisätä valtiolle tuloja nostaen tuontituotteiden hintoja, mikä suosii tällöin kotimaassa tuotettujen tuotteiden asemaa luomalla tuotteille hintaedun. EU-alueella kaikkien EU-maiden välillä on tulliliitto, mikä tarkoittaa sitä, että kaikkien EU-jäsenmaiden viranomaiset soveltavat samoja tullauseriaatteita EU:n ulkopuolelta tuotaviin tavaroihin.

Tutkielmassa tarkastellaan ongelmaa, joka syntyy kansainvälisille konserneille niiden harjoittaessa tullialueenrajat ylittävää tavarakauppaa. Kun konserni tuo ensimmäisen kerran EU:n tullialueelle tavarantoiminnan, tuotteelle määritellään hinta, jonka viranomainen eli yleensä EU-maissa kansallinen tulliviranomainen vahvistaa. Jos samainen konserni on myynyt tuotteen konsernin sisällä vähintään kerran, samaiselle tuotteelle lasketaan (siirto)hinta, jonka tarvittaessa veroviranomainen eli esimerkiksi Suomessa Verohallinto hyväksyy. Yritysten kannalta ongelma syntyy silloin, jos yritys käyttää tullauservona siirtohintaa tai siirtohintana tullauservoa, jota toinen viranomainen ei hyväksykään. Näin ollen ongelmaksi nousee esiin se, miten kaksi eri viranomaista voi saman tuotteen osalta päätyä eri hinnoitteluun. Tutkimuksen pääkysymykseksi on valikoitunut edellä olevien perusteluiden vuoksi kysymys: Miten siirtohinnoittelussa käytettävä hinta vaikuttaa tavarantoiminnan tullausarvoon kansainvälisessä kaupassa? Pääkysymykselle alisteiset tutkimuskysymykset ovat: missä tilanteissa siirtohinnoittelun ja tullauservon perusteet johtavat eri lopputuloksiin ja mitä vaikutuksia näillä eroilla on, mitkä periaatteet ja arvonmäärittämissäännöt aiheuttavat eroja markkinaehtoperiaatteen ja tullauservon välillä ja millaisissa käytännön tilanteissa hinnoittelun erot korostuvat, sekä mitä taloudellisia ja hallinnollisia vaikutuksia eroilla on yrityksille?

Kyseessä on veropoliittinen tutkimus. Veropoliittinen tutkimus luokitellaan yhteiskunnalliseksi oikeustutkimukseksi, jonka tavoitteena voidaan pitää tutkimuksen pyrkimystä vaikuttaa veropoliittiseen päätöksentekoon ja lainvalmisteluun. Tämä hyödyttää nimenomaan lainsäätäjää luomaan mahdollisimman hyvän ja tavoitteitaan palvelevaa lainsäädäntöä. Veropoliittisessa tutkimuksessa vero-oikeudellinen ja taloustieteellinen lähestymistapa kietoutuvat toisiinsa ja muodostavat yhtenäisen kokonaisuuden. Kirjallisen tutkimuksen lisänä on empiirinen tutkimus, jossa on haastateltu sekä yrityspuolen että viranomaispuolen edustajia. Haastattelut ovat tärkeä osa tutkimusta, sillä aiheesta on paljon tietoa, jota ei ole saatavilla kirjallisista lähteistä.

Tutkimuksen olennainen havainto on, että siirtohinnoittelussa käytettävällä hinnalla on vaikutusta tavarantoiminnan tullausarvoon kansainvälisessä kaupassa niissä tilanteissa, joissa siirtohintaa käytetään maahantuonnissa kauppahinnan lähtökohtana. Tutkimuksen perusteella perimmäinen ongelma on se, että tullauservon määrittely ja kaikki tulliin liittyvä toiminnan sääntely Suomessa tulee EU-tasolta, kun taas siirtohinnoittelu on EU-maissa kansallisen lainsäädännön ja oikeuskäytännön piirissä. Nämä kaksi järjestelmää ei juurikaan ole sovitettu toimimaan yhteen. Vaikka tulliviranomainen toimii joka puolella EU:ta samojen unionin tullikoodeksien sääntöjen puitteissa, todellisuudessa jokainen kansallinen tulliviranomainen soveltaa unionin tullikoodeksia itse parhaaksi katsomallaan tavalla. Tämä aiheuttaa epä johdonmukaisuutta viranomaispuolen toimissa eri maiden välillä, mutta samalla se laskee yritysten oikeusvarmuutta ympäri Eurooppaa.

Avainsanat: Siirtohinnoittelu, tullauservo, kansainvälinen tavarakauppa, markkinaehtoperiaate, unionin tullikoodeksi, kauppa-arvo, konserninsisäinen kaupankäynti

SISÄLLYS

Lyhenteet	6
1 Johdanto	7
1.1 Tutkielman taustaa	7
1.2 Tutkielman tavoite, tutkimusongelma ja tutkimuskysymykset	9
1.3 Tutkielman metodologiasta	10
1.4 Tutkielman rakenne	12
2 Sääntelykehys	15
2.1 Siirtohinnoittelu osana kansainvälistä verotusta	15
2.2 Tullien perusteet ja toiminta	17
2.3 Verohallinnon rooli siirtohinnoittelun valvontaviranomaisena	19
2.4 Tullin rooli tavarantoimittajan tullausarvon valvontaviranomaisena	20
3 Siirtohinnoittelumenetelmät	23
3.1 Siirtohinnoittelumenetelmien periaatteet ja käyttötilanteet	23
3.1.1 Markkinahintavertailumenetelmä (CUP)	24
3.1.2 Jälleenmyyntihintamenetelmä (RPM)	25
3.1.3 Kustannusvoittolisämenetelmä (CPM)	27
3.1.4 Liiketoimintomarginaalimenetelmä (TNMM)	28
3.1.5 Liiketoimivonjakamismenetelmä (PS)	30
3.2 Siirtohinnoittelumenetelmien käytännön vaikutukset tavarantoimittajan hinnoitteluun	31
4 Tullausarvon määrittely käytännössä	34
4.1 Tavarantoimittajan maahantuontia määrittävät tekijät	34
4.2 Kauppa-arvoon perustuva tullausarvon määrittäminen	35
4.3 Tullausarvon määrittämisen toissijaiset menetelmät ja niiden soveltaminen	37
4.4 Perusteet, joilla tulliviranomainen on hyväksynyt tai hylännyt ilmoitetun tullausarvon	38
5 Kansainvälinen oikeuskäytäntö	41
5.1 Siirtohinnoitteluoikaisun vaikutus tullausarvoon, C-529/16 Hamamatsu	41
5.1.1 EUT vahvistaa aikaisempaa oikeuskäytäntöä, C-782/23 Tauritus	45
5.1.2 Tullien kiertäminen tavarantoimittajan alkuperämaasta muuttamalla, C-297/23 Harley-Davidson	46

5.2 EU:n tullialueen siirtohinnoittelun ja tullien arvonmäärityksen periaatteita	48
5.3 Käytäntöjä maailmalta siirtohinnoittelun ja tullien arvonmäärityksen yhteensovittamiseksi	51
6 Siirtohinnoittelun ja tullausarvon yhteensovittaminen	55
6.1 Tutkimusaineiston muodostumisesta	55
6.2 Haastattelujen toteutus	57
6.3 Haastatteluaineiston analysointi	59
6.3.1 Tullin arvonmäärityksen ja verotuksen erilaiset näkökulmat hinnan arviointiin	59
6.3.2 Siirtohinnoitteluoikaisujen merkitys tullausarvoon	63
6.3.3 Kustannukset yrityksille ja hinnoittelun erot	68
6.3.4 Tullien ja siirtohinnoittelun yhteys tulevaisuudessa	73
7 Johtopäätökset	77
Lähteet	82
Liitteet	87
Liite 1 Haastattelurunko	87
Liite 2 Haastattelut	90
Liite 3 Tietosuojailmoitus	91
Liite 4 Tekoälyn käyttöön liittyvä ilmoitus	92

Lyhenteet

APA	Advance Pricing Agreement
AVL	Arvonlisäverolaki (1501/1993)
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
EU	Euroopan unioni
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
GATS	The General Agreement on Trade in Services
GATT	The General Agreement on Tariffs and Trade
KHO	Korkein hallinto-oikeus
MNE	Multinational enterprise
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Oy	Osakeyhtiö
PL	Suomen perustuslaki (731/1999)
TP	Transfer pricing
UCC	Union Customs code
VML	Laki verotusmenettelystä (1558/1995)
WCO	World Customs Organization
WTO	World Trade Organization

1 Johdanto

1.1 Tutkielman taustaa

Siirtohinnoittelu on etuyhteydessä toimivien osapuolten välistä liiketoiminnan hinnoittelua. OECD arvioi jo parikymmentä vuotta sitten, että maailmankaupasta yli 60 % on kansainvälisten konsernien sisäistä kaupankäyntiä eli siirtohinnoittelun piiriin kuuluvaa kaupankäyntiä.¹ Tuoreempien arvioiden mukaan luku on jo lähes 80 % koko maailmankaupasta, joka tarkoittaisi noin 20 biljoonaa USA:n dollaria vuosittain.² Tämä on varmasti syy, miksi siirtohinnoittelusta on puhuttu viime vuosina ja vuosikymmeninä kasvavissa määrin. Siirtohinnoittelun merkityksen kasvu liiketoiminnassa korostuu yhä enemmän, kun globalisoituva maailma tarjoaa yrityksille mahdollisuuden laajentaa liiketoimintaa aina vain kansainvälisemmäksi.³

Siirtohinnoittelu termin määritelmä ei ole aivan yksiselitteinen. Tässä tutkielmassa termillä viitataan toisiinsa etuyhteydessä olevien osapuolten tekemien liiketoimien hinnoitteluun. Siirtohinnoittelu on yrityksille merkittävä aihe tuloverotuksen näkökulmasta, koska liiketoiminnassa käytetty hinta vaikuttaa kyseisten yritysten verotettavan tulon tai tappion määrään. Ulkoisten markkinavoimien vaikuttaessa yritysten väliseen kaupankäyntiin kohdentuu tällöin vero oikealle verovelvolliselle luonnostaan, kun taas etuyhteydessä olevien osapuolten väliseen kauppaan eivät hinnoittelutilanteessa ulkoiset markkinavoimat pääse vaikuttamaan samalla tavalla. Lainsäädännössä tästä terminä käytetään sanaa markkinaehtoperiaate, *arm's length principle*, joka on siirtohinnoittelun ja sen verovalvonnan kulmakivi.⁴ Lisäksi siirtohinnoittelu kytkeytyy vahvasti kansainvälisen verotuksen piiriin, koska konsernien sisäinen, kansainvälinen tavara- ja palvelukauppaan vaikuttaa se, mihin valtioon tulot kertyvät ja missä valtiossa tulot verotetaan.⁵

Siirtohinnoittelussa on loppujen lopuksi kyse siitä, miten kahden valtion välillä verotulot jaetaan. Suomessa ja monissa muissa maissa kansalliseen lainsäädäntöön on kirjoitettu siirtohinnoittelua koskevia säännöksiä, joiden tarkoituksena on viime kädessä pyrkiä turvaamaan kansalliset verotulot.⁶ Kansainväliset konsernit on tiettyjen reunaehtojen täytyessä veloitettu tekemään siirtohinnoittelun

¹ Ensimmäisessä ja toisessa luvuissa käsiteltäessä siirtohinnoittelua yleisellä tasolla on joitakin tekstin osia lainattu tämän tutkielman kirjoittajan kandidaatintyöstä, joka käsitteli aihetta ”Siirtohinnoittelu ja aggressiivinen verosuunnittelu oikeuskäytännössä”.

² UNCTAD 2013.

³ Penttilä 2015, s. 120.

⁴ Knuutinen 2020, s. 259.

⁵ HE 107/2006 vp. s.3.

⁶ Raunio – Karjalainen 2018 s. 5.

raportointia, jota Suomessa Verohallinto valvoo.⁷ Näin ollen konsernit, jotka joutuvat siirtohinnoittelua tekemään, saavat vuosittain käytännössä viranomaishyväksynnän kaikille kansainvälisille transaktiomalleilleen, joita konsernin sisällä käytetään.⁸

Tullit ovat yleensä tavaroiden tuonnista kannettava vero, jonka tarkoituksena on lähtökohtaisesti suojella tullialueen teollisuutta epäreilulta kilpailulta ja edesauttaa tullialueen yrityksiä ja työpaikkoja menestymään kansainvälisessä kilpailussa. Yksinkertaisimmillaan tullien idea on lisätä valtiolle tuloja nostaen tuontituotteiden hintoja, mikä suosii tällöin kotimaassa tuotettujen tuotteiden asemaa luomalla tuotteille hintaedun.⁹ EU-alueella kaikkien EU-maiden välillä on tulliliitto, mikä tarkoittaa sitä, että kaikkien EU-jäsenmaiden viranomaiset soveltavat samoja tullauseriaatteita EU:n ulkopuolelta tuotaviin tavaroihin.

Viimeisten vuosikymmenten ajan tullitasot laskivat maailmankaupassa, ennen kuin Yhdysvaltojen presidentti Donald Trump otti tullit aktiiviseksi osaksi kauppapolitiikkaansa 2020-luvulle tultaessa.¹⁰ Yhdysvallat alkoivat käyttää osana kauppapolitiikkaa niin kutsuttuja vastavuoroisia tulleja eli *reciprocal tariffs*, joiden tarkoituksena oli tasapainottaa Yhdysvaltojen kauppasetta kauppakumppaniensa kanssa. Maailmankaupan kannalta tämänkaltainen tullipolitiikka oli kuitenkin erittäin vahingollista, koska se käytännössä hidasti koko maailmankaupan kasvua. Maailman kauppajärjestö, *World Trade Organization* (WTO) arvioi keväällä 2025 julkaistussa *Global Trade Outlook and Statistics* -raportissaan, että vuoden 2024 jälkeen kun maailman tavarakaupan arvo kasvoi 2 % eli noin reilut 24 biljoonaa Yhdysvaltain dollaria, tulee maailman tavarakauppa supistumaan vuonna 2025 pelkästään kauppapolitiikan kasvaneen epävarmuuden vuoksi 0,2 %. Matalan tullitason perusskenaariossa maailmantavarakaupan kasvun arvioitiin olevan vuonna 2025 jopa 2,7 % vuoteen 2024 verrattuna.¹¹ Tulleilla voi siis aiheuttaa hyvin paljon epävarmuutta maailmankauppaan etenkin, jos niitä käyttää maailmankaupan kannalta merkittävä valtio.

EU:n tulliliitto perustettiin vuonna 1968, jolloin jäsenmaiden väliset tullit poistettiin luoden sisämarkkina, jossa tavarat, palvelut, pääoma ja ihmiset liikkuvat vapaasti. Käytännön tasolla EU-maat soveltavat samoja tulleja tai tuontimaksuja muualta maailmasta EU-alueelle saapuviin tavaroihin. Tullit määrätään sen mukaan, mistä tuote saapuu EU-alueelle ja minkä tyyppinen tuote on

⁷ Siirtohinnoittelun reunaehdot ja sääntely on käyty tarkemmin luvussa 2 ja 3.

⁸ Käytännössä viranomaiset valvovat usein siirtohinnoittelua verotarkastuksen yhteydessä, ks. Siirtohinnoittelun verovalvonta 2025.

⁹ Eurooppa-neuvosto 2026a.

¹⁰ World Bank Group 2026.

¹¹ WTO 2025, s. 3.

kyseessä. EU:n tulliliiton sisällä ei enää peritä erillisiä tulleja valtioiden välisestä kaupasta. Kun tavara on kerran tuotu tullialueelle voi tavara liikkua vapaasti alueen sisällä ilman rajatarkastuksia tai ylimääräisiä tulleja.¹² Kun tuote tuodaan tullialueelle ensimmäisen kerran, tuotteelle lasketaan tullausarvo, joka perustuu pääsääntöisesti tuotteen kauppahintaan, *transaction value*, jonka tulliviranomainen tarkastaa ja näin hyväksyy tullausarvon.^{13,14} Tutkielman relevanttius syntyy jo siitä, kuinka isoa osaa globaaleista yrityksistä sekä tullit että siirtohinnoittelu koskevat.

1.2 Tutkielman tavoite, tutkimusongelma ja tutkimuskysymykset

Tutkielmassa tarkastellaan ongelmaa, joka syntyy kansainvälisille konserneille niiden harjoittaessa rajat ylittävää tavarakauppaa. Kun konserni tuo ensimmäisen kerran EU:n tullialueelle tavaran, tuotteelle määritellään hinta, jonka viranomainen eli yleensä EU-maissa kansallinen tulliviranomainen vahvistaa. Jos samainen konserni on myynyt tuotteen konsernin sisällä vähintään kerran, samaiselle tuotteelle lasketaan (siirto)hinta, jonka tarvittaessa veroviranomainen eli esimerkiksi Suomessa Verohallinto hyväksyy.¹⁵ Yritysten kannalta ongelma syntyy silloin, jos yritys käyttää tullausarvona siirtohintaa tai siirtohintana tullausarvoa, jota toinen viranomainen ei hyväksykään. Näin ollen ongelmaksi nousee esiin se, miten kaksi eri viranomasta voi saman tuotteen osalta päätyä eri hinnoitteluun.

Tutkimuskysymykseksi on valikoitunut edellä olevien perusteluiden vuoksi seuraava pääkysymys:

Miten siirtohinnoittelussa käytettävä hinta vaikuttaa tavaran tullausarvoon kansainvälisessä kaupassa?

Pääkysymykselle alisteiset tutkimuskysymykset ovat:

Missä tilanteissa siirtohinnoittelun ja tullausarvon perusteet johtavat eri lopputuloksiin ja mitä vaikutuksia näillä eroilla on?

Mitkä periaatteet ja arvonnäilyssäännöt aiheuttavat eroja markkinaehtoperiaatteen ja tullausarvon välillä?

¹² Eurooppa-neuvosto 2026b.

¹³ Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) N:o 952/2013.

¹⁴ Tullausarvoa on käsitelty tarkemmin luvuissa 2 ja 4.

¹⁵ Suomessa siirtohinnoitteludokumentaatiota ei tarvitse toimittaa osana veroilmoitusta (ainoastaan veroilmoituksen liitteenä selvitys verovuoden aikana tehtyjen etuyhteysliiketoimien siirtohinnoittelusta), jolloin käytännössä Verohallinto tarkistaa yrityksen siirtohinnoitteludokumentaatiota ja hinnoittelua yleensä osana verotarkastusta. Siirtohinnoittelun verovalvonta 2025.

Millaisissa käytännön tilanteissa hinnoittelun erot korostuvat? Mitä taloudellisia ja hallinnollisia vaikutuksia eroilla on yrityksille?

Tutkimuksessa tarkastellaan, miten kansainvälisessä tavarakaupassa muodostuu tuotteelle tullausarvo ja miten tuotteelle määritellään siirtohintaa. Tutkimuksessa on tehty rajausta siten, että palvelukauppa on jätetty tutkimuksen ulkopuolelle ja tarkastelun kohteena on vain tavarakauppa. Siirtohinnoittelun maailmassa esimerkiksi valmistuspalvelun ostaminen voi näyttäytyä usein tavarakauppana, vaikka se olisi tosiasiaa palvelukaupan piiriin kuuluvaa liiketoimintaa. Kuitenkaan palvelukaupasta ei makseta tulleja samalla tavalla kuin tavarakaupasta, joten sen tarkastelu asetettujen tutkimuskysymysten näkökulmasta on perusteltua jättää pois.¹⁶ Tutkimuksessa tarkastellaan hinnan muodostumista sekä yritysten että viranomaisen näkökulmasta, koska oikeuskirjallisuudessa ja erityisesti relevantteja oikeustapauksia tarkasteltaessa molempien osapuolten näkökulmat hinnan muodostumisesta nousevat esiin.

Tutkimuksessa rajataan aiheen tarkastelun koskemaan EU:n tulliliiton aluetta Suomi-painotuksella. Huomioitavaa on, että jokaisella EU-maalla on oma tulliviranomainen ja kaikki EU-maat noudattavat samaa tullikoodeksia. Lisäksi vaikka siirtohinnoittelu kuuluu tuloverotuksen piiriin, joka on taas jokaisen EU-maan kansallisen ohjauksen piirissä, pohjautuu siirtohinnoittelun sääntely niin vahvasti OECD:n siirtohinnoittelun ohjeistukseen, että ei ole perusteltua tarkastella aihetta vain yhden maan näkökulmasta.

1.3 Tutkielman metodologiasta

Kyseessä on veropoliittinen tutkimus, joka syventyy kysymykseen missä tilanteissa siirtohinnoittelun ja tullausarvon perusteet johtavat eri lopputuloksiin, ja mitä vaikutuksia näillä eroilla on. Veropoliittinen tutkimus luokitellaan yhteiskunnalliseksi oikeustutkimukseksi, jonka tavoitteena voidaan pitää tutkimuksen pyrkimystä vaikuttaa veropoliittiseen päätöksentekoon ja lainvalmisteluun.¹⁷ Tämä hyödyttää nimenomaan lainsäätäjää luomaan mahdollisimman hyvän ja

¹⁶ The General Agreement on Trade in Services an Introduction 2022, s. 8.

¹⁷ ”Veropoliittisessa tutkimuksessa tutkitaan lain sisältöä ja tavoitteita oikeusdogmaattisen menetelmän avulla sekä lain vaikutuksia ja tavoiteltavaa ihanteellisinta verotuksen oikeustilaa taloustieteellisen ja veropoliittisen menetelmän avulla. Veropolitiikassa verolainsäädäntöä tutkitaan ilmiönä, joka muuttuu ajan mittaan. Siinä analysoidaan kulloinkin voimassa olevaa lainsäädäntöä ja parasta mahdollista saavutettavissa olevaa lainsäädäntöä sekä niiden eroja. Analyysin pohjalta on mahdollista esittää perusteltuja lainsäädäntöehdotuksia.” Lyly 2022, s. 1373.

tavoitteitaan palvelevaa lainsäädäntöä.¹⁸ Veropoliittisessa tutkimuksessa vero-oikeudellinen ja taloustieteellinen lähestymistapa kietoutuvat toisiinsa ja muodostavat yhtenäisen kokonaisuuden.¹⁹

Veropoliittinen tutkimus voidaan nähdä sääntelyteoreettisena eli regulaatioteoreettisena tutkimuksena, joka jakautuu positiiviseen ja normatiiviseen tutkimukseen. Positiivisessa eli *deskriptiivisessä* tutkimuksessa tarkastellaan vallitsevan oikeustilan aiheuttamien vaikutusten tutkimusta. Tällainen tutkimus voi kohdistua joko lainsäädännön valmisteluvaiheessa tehtävään ennakkolliseen vaikuttavuusarviointiin *ex ante* -näkökulmaan, jota hyödynnetään säädösvalmistelun tukena tai lainsäädännön voimaantulon jälkeen toteutettavaan jälkikäteiseen arviointiin *ex post* -näkökulmaan, jossa tarkastellaan sääntelyn toteutuneita vaikutuksia.²⁰

Tässä tutkimuksessa veropoliittinen tutkimus on nähtävä hieman perinteistä lainopillista eli oikeusdogmaattista tutkimusta laajemmassa näkökulmassa. Oikeusdogmaattisen tutkimuksen tehtävä on ensisijaisesti selvittää nykyisen voimassa olevan verolainsäädännön tilaa (tulkintatehtävä) ja jatkaa lainsäätäjän työtä siitä, mihin tämä on jäänyt (systematisointitehtävä).²¹ Siirtohinnoittelua ja tulleva tutkiessa kyseessä on ennen kaikkea taloudellinen kysymys ja ilmiö, jolloin tutkimuksessa voidaan nähdä taloustieteestä kumpuavia näkemyksiä ja lähestymistapoja.

Tämän tutkielman tavoitteena on ennen kaikkea luoda lukijalle kuva tavarantoiminnan ja tullihinnan muodostumisesta ja siitä mistä hintaero syntyy. Tutkielman veropoliittiset kannanotot rakentuvat oikeuskirjallisuuden tulkinnalle sekä tutkielmaan sisältyvien asiantuntijahaastattelujen analyysille. Tutkimuksessa ilmiötä tarkastellaan myös empiirisestä näkökulmasta, sillä tutkimusaihe edellyttää kokemukseen, havainnointiin ja mittaamiseen perustuvaa aineistonkeruuta ja analyysiä.

Empiirisessä oikeustutkimuksessa lähestymistapa poikkeaa lainopillisesta tutkimuksesta siten, että tutkimuksen tavoitteena ei ole oikeusnormien tulkinta tai systematisointi, eikä oikeuden tarkastelu puhtaasti filosofisesta tai teoreettisesta näkökulmasta. Toisin sanoen oikeutta tarkastellaan niin sanotusti ”ulkoa päin”. Lainopista poiketen empiirinen tutkimus ei lähtökohtaisesti ole normatiivista, vaan se keskittyy kuvaamaan ja analysoimaan oikeuden toimivuutta ilman kannanottoja siitä, miten oikeusnormeja tulisi tulkita. Empiirisessä tutkimuksessa ollaan kiinnostuneita esimerkiksi siitä,

¹⁸ Lyly 2022, s. 1373.

¹⁹ Määttä 1999, s. 27.

²⁰ Lyly 2022, s. 1379.

²¹ Ks. Myrsky 2013, s. 5–8.

millaisia taloudellisia ja muita yhteiskunnallisia vaikutuksia oikeusnormeilla ja oikeudellisilla käytännöillä on, miten oikeutta käytetään, mitä siitä pitäisi ajatella ja miten käytännöt muuttuvat.²²

Kirjallisen tutkimuksen lisänä on empiirinen tutkimus, jossa on haastateltu sekä yrityspuolen että viranomaispuolen edustajia. Haastattelut ovat tärkeä osa tutkimusta, sillä aiheesta on paljon tietoa, jota ei ole saatavilla kirjallisista lähteistä.

Tutkimuksen haastatteluosuudessa käytetään tutkimusmetodina laadullista sisältöanalyysin menetelmää, jossa analysoidaan laadullisen aineiston sisältöä ja merkitystä. Menetelmän keskeinen tavoite on ymmärtää tutkittavaa ilmiötä sen omassa kontekstissa, eikä vain kuvailla aineistoa vain pintapuolisesti.²³ Tämänkaltaisessa tutkimuksessa haastattelujen järjestämisen etuna voidaan pitää sitä, että niiden avulla saadaan tietoa, jota ei esimerkiksi oikeuden ennakkopäätöksistä ole saatavilla. Haastatteluihin valitut henkilöt muodostavat aiheen ympäriltä asiantuntijaryhmän, joilla on kokemusta tutkittavasta ilmiöstä sekä aiheesta tietoa työkokemuksen perusteella. Haastatteluja voidaan pitää tässä tutkimuksessa teemahaastatteluina eli puolistrukturoituina haastatteluina. Puolistrukturoidussa haastattelussa haastateltavalle on etukäteen kerrottu haastattelun teemat, mutta ei tarkkoja kysymyksiä. Puolistrukturoidun haastattelun etuna on se, että kysymyksiä voidaan tarkentaa vastausten perusteella haastattelun edetessä ja näin saada enemmän tietoa haasteltavien vastausten perusteella.²⁴

1.4 Tutkielman rakenne

Tutkimus koostuu ensimmäisestä johdantoluvusta, viidestä pääluvusta, sekä tutkimuksen lopuksi esitettävistä johtopäätöksistä. Tutkimuksen toisessa luvussa käydään läpi siirtohinnoittelun periaatteet sekä OECD:n ja Verohallinnon roolit kansainvälisessä verotuksessa. Luvussa käsitellään ne lainsäädännön kohdat, minkä perusteella Suomessa siirtohinnoittelua säädelään ja mille toimijoille siirtohinnoittelu on pakollista, sekä siirtohinnoittelun osat. Lisäksi käsitellään WTO:n ja Tullin roolit tullausarvon määrittämisessä sekä EU:n tulliuudistus. Toisen luvun rooli tutkimuksen kannalta on merkittävä, koska se luo ymmärryksen sille, miksi tutkimus on relevantti tässä ajassa.

Kolmannessa luvussa käsitellään siirtohinnoittelumenetelmät, menetelmien vaikutus tavarain hinnoitteluun ja siirtohinnoitteludokumentaation periaatteet. Siirtohinnoittelumenetelmät on käsitelty samoin kuin OECD:n siirtohinnoitteluoppaassa. Menetelmien läpikäynnissä on painotettu

²² Nieminen – Lähteenmäki 2021, kappale 1.1.

²³ Eriksson 2015, s. 119–126.

²⁴ Tuomi 2018, kappale 3.1.1.

tavarakaupan kannalta olennaisia menetelmiä, sekä sitä miten menetelmät eroavat toisistaan hinnan määrittelyssä.

Neljännessä luvussa käsitellään tullausarvon määrittely käytännössä, transaction value -menetelmä, toissijaiset tullausarvomenetelmät ja niiden soveltaminen. Lisäksi luvussa käsitellään mitkä tekijät Suomessa määrittää maahantuontia ja mihin nämä säädökset pohjautuvat. Luvun lopuksi tarkastellaan sekä korkeimman hallinto-oikeuden (KHO) että Euroopan unionin tuomioistuimen (EUT) ratkaisua, jotka ovat linjanneet tulliviranomaisen toimintaa tavaratullausarvon määrittelyssä. Kolmannen ja neljännen luvun tärkeys syntyy siitä, että tutkimusongelmaa on vaikea ymmärtää ilman, että tuntee kansainvälisen siirtohinnoittelujärjestelmän ja tullin arvonmäärityssääntöjen välille syntyneen ristiriidan.

Viidennessä luvussa käsitellään laajasti EUT:n merkittävää ratkaisua siirtohinnoitteluoikaisun vaikutuksesta tullausarvoon, *C-529/16 Hamamatsu*. Tapaus on ensimmäinen, jossa EUT on ottanut kantaa siirtohinnoittelun käyttämisestä tullausarvona ja tarkemmin sanottuna siirtohinnoitteluoikaisun vaikutuksesta tullausarvoon. Tämän jälkeen käsitellään vielä tuore EUT:n ratkaisu vuodelta 2025, *C-782/23 Tauritus*, joka vahvisti ja avasi enemmän EUT:n aikaisempaa linjaa ja tulkintaa siitä, miten siirtohinnoittelun ja tullausarvon yhteyttä pitäisi tulkita. Viimeisenä EUT:n ratkaisuna tarkastellaan tullien kiertämistä tavaratullausarvon alkuperämaata muuttamalla *C-297/23 Harley-Davidson*. Näiden ratkaisujen pohjalta käsitellään luvussa vielä eri EU-maiden toimintaa käytännön tasolla siirtohintojen käyttämisessä tavaroiden tullausarvona. Lisäksi tarkastellaan muiden kuin EU-maiden käytäntöjä siirtohintojen käyttämiseen tullausarvon määrittelyssä.

Kuudes luku on tutkimuksen empiiristä osaa käsittelevä luku, jossa paneudutaan haastatteluihin ja niiden tuloksiin. Haastateltavana on henkilöitä yritysmaailman puolelta ja viranomaistoimijoita. Luvussa kuvataan, miten empiirinen aineisto kerättiin, tarkastellaan haastatteluissa kertynyttä aineistoa yksityiskohtaisesti ja nostetaan esiin keskeiset haastattelujen aikana esille tulleet näkökulmat. Erityisesti huomio kohdistuu teemoihin, jotka joko tukevat tutkimuksessa aikaisemmin esitettyjä perusteluja tai kyseenalaistavat ne. Luvussa tarkastellaan ja tulkitaan haastatteluissa esiin nousseita tutkimuksen kannalta olennaisia mielipiteitä ja kommentteja. Luvussa kootaan haastattelujen tärkeimmät havainnot yhdeksi kokonaisuudeksi ja muokata ne sellaiseen muotoon, että niitä voidaan tarkoituksenmukaisesti hyödyntää johtopäätöksessä osana tutkielman muuta aineistoa.

Viimeisessä johtopäätöksessä käsittelevässä luvussa yhdistetään haastatteluaineiston analyysistä ja oikeuskirjallisuuden tarkastelusta saadut keskeiset tulokset yhdeksi kokonaisuudeksi. Näiden pohjalta laaditaan yhteenveto, jossa vastataan johdannossa asetettuihin tutkimuskysymyksiin.

Luvussa kootaan yhteen tutkimuksen kannalta olennaisimmat johtopäätökset ja esitetään koko aineiston perusteella vastaus, miten siirtohinnoittelussa käytettävä hinta vaikuttaa tavarantullausarvoon kansainvälisessä kaupassa.

2 Sääntelykehys

2.1 Siirtohinnoittelu osana kansainvälistä verotusta

Aluksi tarkastellaan sitä, miksi siirtohinnoittelun ja tullausarvon perusteet johtavat usein eri lopputuloksiin. Jotta kysymykseen pystyy vastaamaan, pitää ymmärtää, mitä siirtohinnoittelu on ja miksi sitä tehdään. Luvussa kolme käydään siirtohinnoittelumenetelmiä ja hinnan muodostumista käytännön tasolla läpi, mutta tässä luvussa pyritään avaamaan ensin siirtohinnoittelua kokonaisuuden kannalta osana konsernien kansainvälistä liiketoimintaa.

Aiheena siirtohinnoittelu ei ole uusi. Ensimmäiset siirtohinnoittelusäädökset tulivat voimaan jo vuonna 1915 Iso-Britanniassa, mutta merkittävä tekijä siirtohinnoittelun valvonnan kehitykselle oli 1980-luvun taitteessa OECD:n julkaisemat raportit *Transfer Pricing and Multinational Enterprises* vuonna 1979 ja *Transfer Pricing and Multinational Enterprises, Three Taxation Issues* vuonna 1984. OECD:n siirtohinnoitteluohjeita on julkaistu täysin uudistettuina useamman kerran ensimmäisten raporttien jälkeen ja uusin versio on vuodelta 2022²⁵. OECD:n ohjeet ovat merkittäviä siirtohinnoittelun kannalta, koska ohjeista on tullut merkittävä osa kansainvälistä siirtohinnoitteluohjesäännöstä.²⁶ Korkein hallinto-oikeus on useissa päätöksissään vahvistanut OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden aseman tulkintaa ohjaavana lähteenä Suomessa.²⁷ Lisäksi ei voi olla mainitsematta OECD:n ja G20-maiden²⁸ yhteistä BEPS-hanketta vuosilta 2013–2015, jonka tavoitteena oli selkeyttää keskeisiä siirtohinnoitteluohjeiden sisältöä siten, että verotettava tulo kertyisi kyseiseen valtioon, missä arvoa myös todellisuudessa luodaan.

Viimeisin merkittävä globaali OECD:n ja G20-maiden vetämä siirtohinnoitteluun liittyvä projekti on ollut *Two-Pillar Solution*-hanke, jonka tarkoituksena on ollut luoda globaali minimivero suuryrityksille. Käytännössä Pillar 2 -hankkeen tavoitteena on verottaa tuloja tietyn maailmanlaajuisen minimiverokannan mukaisesti jokaisessa konsernin toimintamaassa.²⁹ Ennen kaikkea kyseessä on veropohjan suojaamiseen pyrkivä toimi, koska Pillar 2 -hanke pyrkii vähentämään kannustetta, jossa yritysten kannattaa siirtää voittojaan korkean verotuksen piiristä matalan verotuksen valtioon. Pillar 2 -hankkeen periaatteet on EU:ssa asetettu osaksi vähimmäis-

²⁵ Uusin versio: OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022.

²⁶ Raunio – Karjalainen 2018 s. 2–3.

²⁷ Ks. KHO 2013:36, KHO 2014:119, KHO 2017:146, KHO 2020:35.

²⁸ G20-maat: Argentiina, Australia, Brasilia, Kanada, Kiina, Ranska, Saksa, Italia, Intia, Indonesia, Japani, Meksiko, Korean tasavalta, Venäjä, Saudi-Arabia, Etelä-Afrikka, Turkki, Yhdistynyt kuningaskunta, Yhdysvallat, Euroopan unioni.

²⁹ OECD Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Subject to Tax Rule (Pillar Two) 2023, s. 3.

yritysverotus direktiiviä, jotka jokaisen jäsenmaan on implementoitava osaksi kansallista lainsäädäntöään viimeistään kalenterivuoden 2024 loppuun mennessä.³⁰

Yritysten ja viranomaisten näkökulmasta on positiivista, että siirtohinnoittelu kiinnostaa lainsäätäjiä ja siihen keskitytään enemmän myös sitovassa lainsäädännössä. Koska konsernien sisällä siirtohinnoittelua käyttäen voidaan siirtää yrityksen varoja maasta toiseen, olisi hyvä ymmärtää toiminnan laajuus. Vuosien 1985–2018 välillä on arvioitu, että pelkästään yhteisöverokannat ovat maailmanlaajuisesti laskeneet 49 prosentista 24 prosenttiin. Syyt muutokseen ovat luonnollisesti monialaisia, mutta yksi merkittävimmistä syistä on valtioiden välinen verokilpailu, jolla pyritään houkuttelemaan pääomia ja voittoja ulkomailta. Vaikka verokilpailu valtioiden välillä on aiemmin ollut hyvin näkyvääkin, niin on hyvin vähän akateemista tutkimusta siitä, kuinka paljon eri valtiot ovat vuosien saatossa menettänyt verotuloja kansainvälisen verokilpailun seurauksena. Siksi on myös haastavaa arvioida, missä määrin globalisaatio ja verokilpailu ovat uudelleenjakaneet voittoja valtioiden välillä.³¹

Siirtohinnoittelusta puhuttaessa ei ole liioiteltua todeta, että kaikki lähtee markkinaehtoperiaatteesta, *arm's length principle*, joka on kansainvälinen siirtohinnoittelustandardi, jonka OECD:n jäsenmaat³² ovat yhdessä sopineet käytettäväksi monikansallisten konsernien ja verohallintojen verotusperiaatteeksi. Kun toisistaan riippumattomat yritykset harjoittavat liiketoimintaa, niiden kaupallisiin ja taloudellisiin intresseihin vaikuttavat ulkoiset markkinavoimat. Vastaavasti kun etuyhteydessä toimivat yritykset harjoittavat liiketoimintaa keskenään, niiden kaupalliset ja taloudelliset toimet eivät ole välttämättä alttiita ulkoisille markkinavoimille, vaikka siirtohinnoittelun avulla näitä ulkoisia markkinavoimia pyritään jäljittelemään. OECD:n uusimmassa siirtohinnoittelua ohjaavassa oppaassaan *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022* painotetaan, että verohallintojen ei tulisi automaattisesti olettaa etuyhteysliiketoiminnassa toimivien yritysten pyrkivän manipuloimaan liiketoimiensa hinnoittelua. Lisäksi markkinahinnan tarkka määrittely voi aidosti olla yrityksille erittäin haastavaa etenkin tilanteissa, joissa sovelletaan tiettyä kaupallista strategiaa tai toimialalla ei ole ulkoisia verrokkeja.³³

³⁰ Monikansallisten konsernien ja suurten kotimaisten konsernien maailmanlaajuisen vähimmäisverotason varmistamisesta unionissa, Neuvoston direktiivi (EU) 2022/2523.

³¹ Tørsløv et al. 2023, s. 1–5.

³² OECD jäsenmaat: Alankomaat, Australia, Belgia, Chile, Costa Rica, Espanja, Irlanti, Islanti, Iso-Britannia, Israel, Italia, Itävalta, Japani, Kanada, Kolumbia, Korean tasavalta, Kreikka, Latvia, Liettua, Luxemburg, Meksiko, Norja, Puola, Portugali, Ranska, Ruotsi, Saksa, Slovakia, Slovenia, Suomi, Sveitsi, Tanska, Tšekki, Turkki, Unkari, Uusi Seelanti, Viro ja Yhdysvallat.

³³ OECD TP Guidelines, kohta 1.2.

Suomessa tätä markkinaehtoperiaatetta ohjaa verotusmenettelylain 31 §, jonka 1 momentin mukaan:

Jos verovelvollisen ja häneen etuyhteydessä olevan osapuolen välisessä liiketoimessa on sovittu ehdoista tai määrätty ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu, ja verovelvollisen elinkeinotoiminnan tai muun toiminnan verotettava tulo on tämän johdosta jäänyt pienemmäksi tai tappio on muodostunut suuremmaksi kuin se muutoin olisi ollut, lisätään tuloon määrä, joka olisi kertynyt ehtojen vastatessa sitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu.

VML 31 §:n 1 momentti vastaa sisällöllisesti pitkälti jo vuodesta 1965 voimassa ollutta markkinaehtoperiaatetta koskevaa säännöstä. Momentin perusteella veroviranomaisilla on oikeus oikaista verotusta tilanteissa, joissa etuyhteyssuhteessa olevien osapuolten välisessä liiketoimessa on sovittu tai määrätty ehdoista, jotka poikkeavat niistä ehdoista, joista toisistaan riippumattomat osapuolet olisivat sopineet, ja tämän seurauksena verotettava tulo on jäänyt alhaisemmaksi tai tappio muodostunut suuremmaksi kuin markkinaehtoisessa hinnoittelussa. Säännöksen nojalla veroviranomainen voi tällöin toimittaa verotuksen ikään kuin markkinaehtoperiaatetta olisi noudatettu.³⁴

2.2 Tullien perusteet ja toiminta

Tullimaksut eli tullit ovat rajat ylittäviä tavarakauppaa koskevia veroluonteisia maksuja, joita peritään maahantuotaessa tavaraa. EU on ollut tulliliitto vuodesta 1968 alkaen, joka tarkoittaa sitä, ettei EU-maiden välisestä tavarakaupasta peritä vienti- tai tuontitulleja, eikä maiden välillä ole tullitarkastuksia.³⁵ EU:n tulliliiton perustana on, että sisämarkkinat toimivat moitteettomasti tilanteessa, jossa EU:n ulkorajoilla sovelletaan yhteisiä sääntöjä ja EU-maiden kansalliset tulliviranomaiset toimivat ikään kuin he olisivat yksi viranomainen. Tullialainsäädäntö hyväksytään EU-tasolla, mutta lainsäädäntö pannaan toimeen hajautetusti jokaisessa jäsenvaltiossa erikseen.³⁶ EU:ssa tullilainsäädäntö on yhdenmukaistettu unionin tullikodeksin vahvistavassa asetuksessa (EU) N:o 952/2013 unionin tullikodeksista.³⁷ Tullikodeksissa tavaroiden tullausarvon määrittämistä koskevat säännöt perustuvat Maailman kauppajärjestön WTO:n kansainvälisesti hyväksytyyn

³⁴ Raunio – Karjalainen 2018, s. 13.

³⁵ Euroopan unionin toiminnasta tehty sopimus artikla 28.

³⁶ Euroopan Komissio 2026.

³⁷ Euroopan parlamentin ja neuvoston asetetus (EU) N:o 952/2013, Unionin tullikodeksista.

tullausarvosopimukseen, *Customs Valuation Agreement*.³⁸ Tullausarvosopimuksen tulkintaan on antanut apua myös Maailman tullijärjestö WCO³⁹ asiakirjoissaan.⁴⁰

Tullausarvosopimuksen perimmäinen tarkoitus on luoda oikeudenmukainen, yhtenäinen ja neutraali tullausarvon määrittämisjärjestelmä, joka sulkee pois mielivaltaiset ja epäoikeudenmukaiset tullausarvojen käytön. Tullausarvosopimus määrää kuusi eri menetelmää tavarán tulliarvon määrittämiseen ja näitä menetelmiä sovelletaan hierarkkisesti. Ensisijainen ja myös suositeltavin tullausarvon määrittelymenetelmä on kauppa-arvomenetelmä, jota käytetään tavarán arvon määrittäyksessä noin 90–95 % tilanteista.⁴¹

Globaalisti tarkasteltaessa on hyvä huomioda, että tuontitullit eli rajalla määrättävät rajatullit ovat kauppapolitiikan väline, jotka ovat edelleen laajasti käytössä erityisesti kehittyvissä maissa. Ennen kaikkea tuontitullien tarkoituksena on yleensä suojella kotimaista teollisuutta. Sääntöihin perustuvan globaalin kauppajärjestelmän luominen on osaltaan alentanut tulleeja asteittain, mikä on osaltaan vauhdittanut kansainvälistä kauppaa. Vuonna 2023 noin kaksi kolmasosaa maailmankaupasta oli tullivapaata kauppaa, mutta lopun kolmanneksen osalta tullit ovat edelleen suhteettoman korkeat. Korkeiden tullien huonoin puoli on se, että ne nostavat yritysten ja kuluttajien kustannuksia ja pahimmassa tapauksessa hidastavat ja tukahduttavat talouskasvun ja yritysten välisen kilpailukyvyyn.⁴²

EU on omassa tarkastelussaan huomannut, että viimeisten vuosien aikana jäsenvaltioiden tulliviranomaiset ovat kamppailleet erilaisten haasteiden edessä, esimerkiksi valvonnassa tavaroiden tullien ja arvonlisäveron aliarvostamisen välttämiseksi. Tämän ja monen muun huolen vuoksi Euroopan komission julkaisi tiedonannon Euroopan parlamentille, neuvostolle ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle,⁴³ jossa viitattiin Euroopan tilintarkastustuomioistuimen raporttiin, joka avasi ongelmaa hyvin vuonna 2017 julkaistussa erityiskertomuksessaan.⁴⁴ Euroopan tilintarkastustuomioistuimen raportissa avattiin, kuinka EU:n jäsenvaltioiden haasteena on ollut torjua petoksia, jotka perustuvat tavarán arvon määrittämiseen liian alhaiseksi.

³⁸ Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994.

³⁹ Maailman tullijärjestö (WCO), on riippumaton hallitustenvälinen elin, jonka tehtävänä on parantaa tullihallintojen tehokkuutta ja tuloksellisuutta. Nykyään WCO edustaa 187 tullihallintoa eri puolilla maailmaa, jotka käsittelevät yhteensä noin 98 % maailmankaupasta. Tullialan asiantuntijakeskuksena WCO on ainoa kansainvälinen järjestö, jolla on toimivaltaa tulliasioissa, ja sitä pidetään kansainvälisen tulliyhteisön äänenä.

⁴⁰ Huomiona WCO:n asiakirjojen olevan oikeudellisesti ei-sitova lähde.

⁴¹ Friedhoff – Schippers 2019, s. 33–34.

⁴² UNCTAD 2025.

⁴³ Euroopan komissio 2020.

⁴⁴ Euroopan tilintarkastustuomioistuin 2017.

Nimittäin jos tulliviranomaisilla on perusteltu syy epäillä, ettei ilmoitetun tavarantarvo vastaa todellista kauppa-arvoa, voidaan luovutustarkastusten yhteydessä pyytää lisäselvityksiä sekä vaatia täydentävien asiakirjojen toimittamista. Epäilylle voi olla erityisiä perusteita etenkin silloin, kun ilmoitettu arvo jää alle ennalta määritellyn riskin kynnsarvon. Joissakin tilanteissa on huomattu, että maahantuojat esittävät tulliviranomaisille aineistoa, kuten laskuja, myyntisopimuksia ja tiliotteita, jotka kaikki tukevat ilmoitettua, eli virheellisesti liian alhaiseksi määritettyä tavarantarvoa. Koska asiakirjoissa esitetyt tiedot ovat keskenään johdonmukaisia, aliarvostamisen havaitseminen voi olla tullivalvonnassa erityisen vaikeaa. Tällaisissa tapauksissa osa kauppahinnasta on voitu suorittaa erillisinä maksuina esimerkiksi käteisenä tai kolmansien osapuolten välityksellä, jotta ilmoitetun, aliarvotetun hinnan ja todellisen hinnan välinen erotus tulisi katetuksi. Esimerkiksi EU-valtiossa toimiva ostaja voi ostaa käteismaksulla EU:n ulkopuolisesta vientimaasta tavaraa käteisellä 2000 €:lla, mutta laskulla tavarantarvo hinta on vain 200 €. Tällöin EU:n tulliselvityksellä ilmoitettu tullausarvo on 200 €, mutta ilmoittamatta jätetty määrä on 1 800 €.⁴⁵

Edellä kuvattu esimerkki kuvaa hyvin sitä, minkälaisen teemojen ja hinnoittelukysymysten kanssa myös tulliviranomainen joutuu työskentelemään. On hyvä huomioida, että edellä mainituissa esimerkissä kysymys on petoksesta eli rikoksesta, mitä taas siirtohinnoittelu ei ole. Vaikka edellä esitetty kuvaus tavarantarvo alihinnoittelusta voisi tapahtua yhtä hyvin niin konsernin sisällä kuin kahden riippumattoman toimijan välillä, osoittaa se hyvin hinnoittelun kompleksisuutta, jota tulliviranomainen joutuu kohtaamaan.

2.3 Verohallinnon rooli siirtohinnoittelun valvontaviranomaisena

Ennen tarkemmin paneutumista hinnoittelun muodostumiseen, on hyvä ymmärtää viranomaisten eri roolit siirtohinnoittelun ja tullausarvon määrittämisessä. Suomessa Verohallinto valvoo markkinaehtoperiaatteen toteutumista yritysten tuloverotuksessa. Suomessa siirtohinnoittelun dokumentointivelvoite on ollut voimassa vuodesta 2007 lähtien Euroopan unionin dokumentointia koskevan käytäntesäännön voimaantulon myötä ja kotimainenkin sääntely dokumentointivelvoitteesta on ollut voimassa vuodesta 2017 lähtien. Verohallinnon tehokkain tapa valvoa siirtohinnoittelun oikeellisuutta on siirtohinnoitteludokumentoinnin valvominen. Siirtohinnoitteludokumentoinnista määrätään VML 14 a-c:ssä. Siirtohinnoitteludokumentoinnin VML 14 a § 1. momentissa säädetään seuraavasti:

⁴⁵ Euroopan tilintarkastus tuomioistuin 2017, kohdat 91 ja 92.

Verovelvollisen on laadittava kirjallinen selvitys verovuoden aikana 31 §:ssä tarkoitettussa etuyhteydessä tekemistään liiketoimista, joissa liiketoimen toinen osapuoli on ulkomaalainen, sekä ulkomaalaisen yrityksen ja sen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisistä toimista (siirtohinnoitteludokumentointi).

Dokumentointia ei kuitenkaan velvoiteta pieniltä ja keskisuurilta yrityksiltä, vaan ainoastaan suurilta yrityksiltä.⁴⁶ Siirtohinnoitteludokumentointi on jaettu seuraaviin koko konsernia koskeviin tietoihin käsittelevään *master file* -dokumenttiin ja yksittäistä verovelvollista, eli esimerkiksi tietyn maan tytäryhtiötä koskevaan *local file* -dokumentteihin.

Huomioitavaa on kuitenkin se, ettei siirtohinnoitteludokumentointia liitetä automaattisesti Suomessa annettavaan veroilmoitukseen, vaan Verohallinto pyytää tarvittaessa erillisellä pyynnöllä dokumentointia tarkasteltavaksi. Suomessa myöskään siirtohinnoitteludokumentointia ei tarvitse olla valmiiksi laadittuna Verohallinnon esittäessä pyynnön tarkastella dokumentointia, sillä lähtökohtaisesti dokumentointi on esitettävä viranomaisille vasta 60 päivää pyynnön saamisesta. Verohallinto on itse määritellyt, että: ”Veroviranomaiset voivat pyytää dokumentointia esitettäväksi riskienhallinnan, verotarkastuksen, veroilmoituksen käsittelyn, keskinäisen sopimusmenettelyn tai muun verotukseen liittyvän toimenpiteen yhteydessä.”⁴⁷ Siirtohinnoitteludokumentoinnin laiminlyönnistä Verohallinto voi määrätä VML 32 §:n mukaisesti veronkorotuksen, joka voi olla yhtenä veronkorotuksena maksimissaan 25 000 euroa.

2.4 Tullin rooli tavarantullausarvon valvontaviranomaisena

Suomessa tullit ovat vastuussa siitä, että tuonnin tullausarvo ilmoitetaan oikein kunkin tuontierän osalta, jotta tavarantullit ja maahantuonnin arvonnalisävero tulevat maksetuksi oikein ja asianmukaisesti. Tullin ohjeistus Suomessakin pohjautuu unionin tullikoodeksiin ja lopulta WTO:n Customs Valuation Agreementiin, jonka artiklan 17 mukaan tullilla on oikeus ja velvollisuus varmistua ilmoitetun tullausarvon oikeudellisuudesta. Tullilla on viranomaisena aktiivinen velvollisuus varmistua ilmoitetun tavarantaron oikeudellisuudesta, eikä vain passiivinen rooli tullitilmoitusten vastaanottajana.⁴⁸ Tulli ei myöskään ole velvoitettu hyväksymään ilmoitettua tullihintaa ilmoitetun kaltaisena, jos se katsoo ilmoitetun hinnan olevan väärin.⁴⁹ Tuontitavaroiden tullausarvoa käytetään

⁴⁶ Suurella yrityksellä tarkoitetaan yritystä, jonka palveluksessa on vähintään 250 henkilöä; tai jonka liikevaihto on enemmän kuin 50 miljoonaa euroa ja taseen loppusumma on enemmän kuin 43 miljoonaa euroa; tai joka ei täytä komission suosituksessa 2003/361/EY tarkoitettuja pienen ja keskisuuren yrityksen tunnusmerkkejä. Ks. tarkemmat määritelmät dokumentointivelvollisuuksien rajoista VML 14 a-c §.

⁴⁷ Verohallinnon syventävä vero-ohje. Siirtohinnoittelun dokumentointi 28.4.2022, Dnro VH/5942/00.01.00/2022.

⁴⁸ WTO 1994.

⁴⁹ Wolfrum et al. 2011, 141–156.

ensisijaisesti perustana määritettäessä tuontitavaroiden tullivelvoitteita, kun sovelletaan arvotulleja eli *ad valorem* tulleja. Tulliluokitus ja etuuskohteluun oikeuttava alkuperä ovat muut keskeiset tekijät, jotka ovat välttämättömiä tullivelvollisuuden määrittämiseksi. Tiedot arvonmäärittämisestä, luokituksista ja alkuperästä ovat myös tärkeitä elementtejä kansainvälisen kaupan tilastoissa.⁵⁰

Tutkimuksen kannalta merkityksellistä on, miten tulliviranomainen valvoo etuyhteyskauppoja eli tavaramyyntejä, jotka tapahtuvat konsernin sisällä siten, että konserni myy tavaraa tulliliiton ulkopuolella sijaitsevasta yrityksestä tulliliiton sisällä sijaitsevalle konserniyritykselle. Tullilla on oikeus ja velvollisuus selvittää, miten etuyhteysliiketoiminta vaikuttaa maahantuotujen tavaroiden ilmoitettuun hintaan. Viime vuosina on esitetty, että siirtohinnoitteludokumentaatiosta voisi olla hyötyä myös tulliviranomaisille, koska dokumentaatio voisi antaa hyödyllistä tietoa maahantuotujen tavaroiden etuyhteyskaupasta. Tämä voisi vähentää yrityksille aiheutuvaa työmäärää, koska tarvittava tieto on jo olemassa eikä sitä tarvitsisi uudestaan tehdä tullia varten. Tämä ei kuitenkaan tarkoita, että tulli voisi tällä hetkellä nojautua yksinomaan siirtohinnoitteludokumentaatioon tullausarvoa määriteltäessä.⁵¹

Tällä hetkellä EU:ssa tullitoimintojen näkökulmasta on isoja muutoksia käynnissä, kun vuonna 2026 aletaan vähitellen modernisoimaan unionin tullikodeksi ja tekemään siihen liittyviä rakenteellisia ja digitaalisia uudistuksia.⁵² Vielä on vaikea arvioida, kuinka uudistunut tullikodeksi tulee käytännön tasolla toimimaan, mutta uudistusta pidetään kattavimpana sitten tulliliiton perustamisen. Kyseessä vaikuttaa olevan ennen kaikkea toiminnan yhtenäistämishanke koko tulliliiton alueella, jolla voi nähdä olevan merkittäviä vaikutuksia tulevaisuudessa. Uudistukselle on asetettu kolme selkeää tavoitetta, jotka ovat: tehokas tulliliitto, geopoliittinen tulliliitto ja ketterä ja tulevaisuuden vaatimukset huomioon ottava tulliliitto. Uudistuksen tavoitteena on nykyaikaistaa ja yksinkertaistaa tullimuodollisuuksia ja -menettelyitä, mikä vähentäisi niiden noudattamisesta aiheutuvia kuluja sekä yrityksille että hallinnoille. Digitalisointi ja tietopohjainen toimintatapa, hyödyntäen erityisesti uutta EU:n tullidatakeskusta, mahdollistaisi tavaroiden toimitusketjujen läpinäkyvyyden ja uudenlaisen luottamukseen perustuvan kumppanuuden tulliviranomaisten ja talouden toimijoiden välillä.⁵³

Uudistetussa EU:n tulliliitossa yritykset, jotka haluavat tuoda tavaroita EU:hun, voivat kirjata kaikki tuotteitaan ja toimitusketjujaan koskevat tiedot yhteen verkkoympäristöön, uuteen EU:n

⁵⁰ WCO 2018, s.6.

⁵¹ WCO 2018, s. 59.

⁵² Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus unionin tullikodeksista, Euroopan unionin tulliviranomaisen perustamisesta ja asetuksen (EU) N:o 952/2013 kumoamisesta.

⁵³ Valtiovarainministeriön muistio 2023, s. 5.

tullitietokeskukseen. Tämä luo yhdenmukaisempaa ja tehokkaampaa toimeenpanoa EU:ssa, joka todennäköisesti myös vähentää 27 erilaisesta kansallisesta toteutuksesta aiheutuvia eroja.⁵⁴ Uudistus tulisi portaitaan käyttöön siten, että vuonna 2028 datakeskus avataan verkkolähetyksille ja muut tuojat voivat alkaa käyttää sitä vapaaehtoisesti vuonna 2032. Vuonna 2035 tehtävässä uudelleentarkastelussa arvioidaan, voidaanko tämä mahdollisuus ulottaa koskemaan kaikkia kaupan alan toimijoita sitten, kun datakeskus on otettava käyttöön vuonna 2038.⁵⁵

⁵⁴ EU Customs Reform 2026.

⁵⁵ Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus unionin tullikoodeksista, Euroopan unionin tulliviranomaisen perustamisesta ja asetuksen (EU) N:o 952/2013 kumoamisesta, kohta 74.

3 Siirtohinnoittelumenetelmät

3.1 Siirtohinnoittelumenetelmien periaatteet ja käyttötilanteet

Siirtohinnoittelussa kaikki lähtee siitä, että yritykset pystyvät osoittamaan toimintansa olevan markkinaehtoperiaatteen mukaista ja tämän todistamiseen käytetään hyväksi OECD:n siirtohinnoittelumenetelmiä. Siirtohinnoittelumenetelmät jaetaan perinteisiin menetelmiin⁵⁶ ja voittopohjaisiin menetelmiin. Etuyhteysyritysten on keskinäisessä hinnoittelussaan tavoitteena luoda tilanne, mitä toisistaan riippumattomat osapuolet voisivat sopia vastaavissa olosuhteissa keskenään. Markkinaehtoperiaatteen soveltaminen perustuu yleensä tiettyjen etuyhteysliiketoimien hinnan, marginaalin tai voittojen vertaamiseen toisistaan riippumattomien yritysten välisen vertailukelpoiseen liiketoimien hintoihin, marginaaleihin tai voittoihin.⁵⁷

Lisäksi on huomioitava, että OECD:n ohjeet sallivat myös muiden kuin seuraavaksi esiteltävien menetelmien käytön markkinaehtoisuuden todentamiseksi.⁵⁸ Muista käytetyistä menetelmistä yleisimpiä ovat aineettoman omaisuuden hinnoittelussa käytettävät kassavirtapohjaiset arvonmäärittäminenmenetelmät. Ne eivät kuitenkaan käytännössä sovellu tavarakaupan hinnoitteluun, joten niiden tarkastelu on päätetty rajata tämän tutkimuksen ulkopuolelle.⁵⁹

Soveltuvimman menetelmän valinta ja soveltaminen ovat keskeinen osa siirtohinnoitteludokumentaatiota. Aikaisemmin käytössä ollut menetelmähierarkia poistui OECD:n siirtohinnoitteluohjeista vuoden 2010 päivityksen yhteydessä. Ennen uudistusta ensisijaisempana vaihtoehtona pidettiin CUP-menetelmää ja jos sitä ei voitu soveltaa, tuli soveltaa perinteisiä menetelmiä. Voittopohjaiset menetelmät olivat vasta viimesijainen vaihtoehto. Todellisuudessa voittopohjaisia menetelmiä sovellettiin ympäri maailmaa, eikä perinteisillä menetelmillä ollut sen kaltaista etusijaa, mitä OECD:n ohjeet antoivat ymmärtää. Menetelmähierarkiasta luovuttiin vuoden

⁵⁶ OECD:n siirtohinnoitteluohjeistus käyttää termiä perinteiset- ja voittopohjaiset siirtohinnoittelumenetelmät, mutta usein käytetään myös termejä hinnoittelu- ja voittopohjaiset menetelmät.

⁵⁷ OECD TP Guidelines, kohta 2.6.

⁵⁸ OECD TP Guidelines, kohta 2.9 kuvaa muita menetelmiä seuraavasti: "Moreover, MNE groups retain the freedom to apply methods not described in these Guidelines (hereafter "other methods") to establish prices provided those prices satisfy the arm's length principle in accordance with these Guidelines. Such other methods should however not be used in substitution for OECD-recognised methods where the latter are more appropriate to the facts and circumstances of the case. In cases where other methods are used, their selection should be supported by an explanation of why OECD-recognised methods were regarded as less appropriate or non-workable in the circumstances of the case and of the reason why the selected other method was regarded as providing a better solution. A taxpayer should maintain and be prepared to provide documentation regarding how its transfer prices were established."

⁵⁹ Raunio – Karjalainen 2018, s. 109.

2010 OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden päivityksen yhteydessä. Nykyisin menetelmä valitaan transaktiolle ennen kaikkea liiketoimen luonteen sekä käytettävissä olevan vertailuaineiston perusteella.⁶⁰

Huomiota herättävä seikka OECD:n ohjeistuksessa menetelmien käytöstä on, että ohjeet itse asiassa toteavat, ettei verohallintojen tulisi tehdä pieniä tai marginaalisia siirtohinnoitteluoikaisuja. On kuitenkin erittäin haastava kysymys esitettäväksi, mikä on pieni oikaisu. Esimerkiksi jos transaktion arvo on vuositasolla 0,1 % vertailuanalyysin ulkopuolella, onko kyseessä pieni oikaisu, jos kyseessä on 100 miljoonan euron arvoinen transaktio? OECD ohjeistaakin toimijoita, että yleisesti osapuolten tulisi pyrkiä kohtuulliseen ratkaisuun pitäen mielessä eri menetelmien epätarkkuus. Ensisijaista on parempi vertailtavuus hintaan ja suora sekä läheinen suhde liiketoimen transaktioon. Lisäksi minkä tahansa menetelmän käyttö tulisi olla sallittua, jos sen soveltaminen on hyväksyttävää sekä kyseisten konserniyhtiöiden, että yhtiön toimialueen verohallintojen näkökulmasta, joita sovelletaan menetelmää koskevaan liiketoimeen.⁶¹

Tässä luvussa esitellään seuraavat OECD:n mukaiset siirtohinnoittelumenetelmät⁶² ja niiden käyttöperiaatteet: *comparable uncontrolled price* (CUP), *resale price method* (RPM), *cost plus method* (CPM), *transactional net margin method* (TNMM) ja *transactional profit split method* (PS).⁶³ Siirtohinnoittelumenetelmiä kuvaavat luvut eivät ole tyhjentäviä vastauksia siihen, miten eri menetelmät määrittävät markkinaehtoperiaatteen muodostamisen, mutta tutkimuskysymyksen kannalta on hyvin merkityksellistä ymmärtää kokonaisuus siitä, miten siirtohinnat muodostetaan tavarain hinnoittelutilanteissa etuyhteys toimijoiden välillä. Eri menetelmiä läpikäydessä tarkastellaan erityisesti menetelmiä, jotka ovat yleisimmin käytössä kansainvälisessä tavarakaupassa.

3.1.1 Markkinahintavertailumenetelmä (CUP)

Markkinahintavertailumenetelmä eli *comparable uncontrolled price* (CUP) -menetelmässä verrataan etuyhteysliiketoimessa myydyistä tavaroista, aineettomasta omaisuudesta tai palveluista perittyä

⁶⁰ Raunio – Karjalainen 2018, s. 109–110.

⁶¹ OECD TP Guidelines, kohta 2.11.

⁶² Kyseessä siis ulkoiset hinnoittelumenetelmät markkinaehtoisuuden todentamiseen verotusta varten. Huomaa erosisäisiin hinnoittelumenetelmiin, joiden tarkoitus on määritellä etuyhteysliiketoimien hinnoittelua konsernin päivittäisessä toiminnassa. Sisäisestä hinnoittelusta päättää yrityksen johto ja työkaluina käytetään esim. hintalistoja ja neuvotteluja. Usein sisäiset hinnoittelumenetelmissä määrittävät tekijät ovat kirjanpitoon ja raportointiin liittyvät sisäiset seikat. Tärkeää huomioida, että tulleeihin ja arvonnisäverotukseen liittyvät seikat on otettava huomioon, sillä ne saattavat olla ristiriidassa siirtohinnoittelun kanssa.

⁶³ Luvussa eri siirtohinnoittelumenetelmistä käytetään pääsääntöisesti englanninkielisiä lyhenteitä, sillä suomenkieliset siirtohinnoittelumenetelmien termit eivät ole edes Suomen oikeuskäytännössä vakiintunutta termistöä, vaan käänöksiä OECD:n siirtohinnoitteluohjeistuksesta.

hintaa siihen hintaan, jota peritään vertailukelpoisessa riippumattomassa liiketoimessa vertailukelpoisissa olosuhteissa. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan CUP-menetelmän on vertailukelpoinen etuyhteysliiketoimen kanssa, jos jompikumpi seuraavista ehdoista täyttyy: a) vertailtavien liiketoimien tai niitä toteuttavien yritysten väliset erot, jos sellaisia on, eivät voisi olennaisesti vaikuttaa hintaan avoimilla markkinoilla, tai b) voidaan tehdä riittävän tarkkoja oikaisuja, joilla tällaisten erojen olennaiset vaikutukset voidaan poistaa.⁶⁴

Kun vertailukelpoisia riippumattomia liiketoimia voidaan löytää vertailuanalyysistä varten, CUP-menetelmä on suoraviivaisin ja luotettavin tapa soveltaa markkinaehtoperiaatetta. Tämän vuoksi CUP-menetelmää pidetään (ja on pidetty) ensisijaisena muihin siirtohintamenetelmiin nähden. Todellisuudessa CUP-menetelmä on usein erittäin vaikeaa soveltaa käytännössä luotettavan vertailutiedon puuttuessa, jolloin menetelmän avulla ei pystytäkään luotettavasti todistamaan verrattavaa markkinahintaa.

Käytännössä ongelma usein muodostuu siitä, että CUP-menetelmää käytettäessä samanlaisuuden vaatimus hyödykkeiden vertailukelpoisuutta arvioidessa on kaikkein suurin. Tämä johtaa usein siihen, että pienikin ero tuotteiden välillä vaikuttaa hinnan muodostumiseen siten, ettei transaktiot ole enää vertailukelpoisia. OECD omassa ohjeistuksessa kuvaa ongelmaa siten, että jotta CUP-menetelmää voidaan soveltaa luotettavasti transaktioiden vertailuun, etuyhteysliiketoimen ja riippumattomien liiketoimien taloudellisesti merkityksellisten ominaisuuksien on oltava vertailukelpoisia. Hyödykkeissä taloudellisesti merkityksellisiä ominaisuuksia ovat muun muassa hyödykkeen fyysiset ominaisuudet ja laatu, etuyhteysliiketoimen sopimusehdot, kuten kaupankäynnin volyymit, järjestelyjen kesto, toimitusajankohta ja toimitusehdot, kuljetus, vakuutus sekä valuuttaehdot.⁶⁵ Tällöin on helppo ymmärtää, että yritysten on käytännön tasolla erittäin haastavaa löytää luotettava vertailuanalyysistä vastaavasta tuotteesta. Käytännössä tämänkaltaisen vertailuanalyysin voisi löytyä mahdollisesti öljy-, kahvi- tai mineraalimarkkinoilta.⁶⁶

3.1.2 Jälleenmyyntihintamenetelmä (RPM)

Jälleenmyyntihintamenetelmässä eli resale price method (RPM) -menetelmässä jälleenmyyntihinnasta ulkopuoliselle asiakkaalle vähennetään siitä sopiva jälleenmyyntikate⁶⁷. RPM-menetelmää käytettäessä vertailu tehdään myyntikatteen tasolla, josta jälleenmyyjälle jäävä kate on

⁶⁴ OECD TP Guidelines, kohta 2.15.

⁶⁵ OECD TP Guidelines, kohta 2.20.

⁶⁶ OECD TP Guidelines, kohdat 2.13–2.26

⁶⁷ Englanniksi resale price margin.

yleensä prosenttiosuus myynnistä. Etuyhteysliiketoimen jälleenmyyjän jälleenmyyntikate voidaan määrittää viittaamalla siihen jälleenmyyntikatteeseen, jonka sama jälleenmyyjä ansaitsee vertailukelpoisissa riippumattomissa osto- ja myyntiliiketoimissa.⁶⁸

Merkittävänä erona CUP-menetelmään RPM-menetelmässä vertailuja tehtäessä tarvitaan yleensä vähemmän oikaisuja tuotteiden erojen huomioon ottamiseksi kuin CUP-menetelmässä. Tämä johtuu siitä, että pienet tuote-erot vaikuttavat todennäköisemmin vähemmän voittomarginaaleihin kuin hintoihin.

RPM-menetelmässä tuotteiden samankaltaisuutta edellytetään, koska edellytyksenä on samankaltaisia tuotteita jälleenmyyvien yritysten toiminnot sekä käytetyt varat ja kannettujen riskien yhdenmukaisuus. Tämän vuoksi myös niiden ansaitseman jälleenmyyntikatteen voidaan lähtökohtaisesti odottaa asettuvan samalle tasolle.⁶⁹ Sopivan jälleenmyyntikatteen määrittäminen on helpointa silloin, kun jälleenmyyjä ei lisää tuotteen arvoa olennaisesti. Sitä vastoin voi olla vaikeampaa käyttää RPM-menetelmää markkinaehtoisin hinnan määrittämiseen, jos tavaroita ennen jälleenmyyntiä jatkojalostetaan tai ne sisällytetään osaksi monimutkaisempaa tuotetta siten, että alkuperäisen tuotteen identiteetti häviää tai muuttuu olennaisesti. Esimerkkinä tästä voisi olla komponentin lisääminen osaksi isompaa konetta.

Vaikka RPM-menetelmässä voidaan sallia laajemmat tuote erot verrattuna CUP-menetelmään, etuyhteysliiketoimessa siirrettävää omaisuutta on silti verrattava riippumattomassa liiketoimessa siirrettävään omaisuuteen. RPM-menetelmän käytännön ongelma on pitkälti sama kuin CUP-menetelmässä eli sitä on haastavaa soveltaa käytännössä luotettavan ja riittävän vertailukelpoisen tiedon puutteen vuoksi. Lisäksi RPM-menetelmässä haasteita voi olla valita relevantti testattava osapuoli.⁷⁰

Huomioitavaa RPM-menetelmän käytöstä Suomessa on se, että Verohallinto hyväksyy käytännössä RPM-menetelmän käytön pääasiassa vain silloin, kun testattavalle transaktiolle on saatavissa sisäisiä verrokkeja. Verohallinnon näkemyksen mukaan ulkoisissa vertailutietohauissa verrokkikohteista ei yleensä saada riittävästi tietoa, jotta niiden toiminnot, varat ja riskit voitaisiin luotettavasti todeta vertailukelpoisiksi testattavan osapuolen toimintoarvion kanssa. Lisäksi Verohallinnon mukaan jälleenmyyntikatteen vertailukelpoisuutta heikentävät eri maiden sääntelyn sekä yhtiöiden kirjanpitoikäntöjen väliset erot, minkä vuoksi vertailukelpoisuudesta ei voida riittävällä

⁶⁸ OECD TP Guidelines, kohta 2.28.

⁶⁹ Raunio – Karjalainen 2018, s. 117.

⁷⁰ OECD TP Guidelines, kohta 2.31.

varmuudella varmistua. Vuonna 2006 siirtohinnoitteluoikaisua koskeva VML 31 § uudistettiin ja siirtohinnoittelun dokumentointivaatimukset säädettiin Suomessa osaksi kansallista lainsäädäntöä, jolloin moni konserni yllättyi siitä, ettei muualla laajasti käytettyä RPM-menetelmää Suomessa käytännössä hyväksyttykään.⁷¹

3.1.3 Kustannusvoittolisämenetelmä (CPM)

Kustannusvoittolisämenetelmä eli cost plus method (CPM) lähtee kustannuspohjasta, joka syntyy tavaran tai palvelun toimittajan etuyhteydessä kuuluvalla ostajalle. Hintaan lisätään markkinaehtoinen kate⁷², jolloin muodostuu markkinaehtoinen myyntihinta etuyhteysostajalle. Myyntikate määritellään prosenttiosuutensa kustannuksista ja tämän katteen avulla palvelun myyjä tekee toiminnasta voiton.⁷³ Etuyhteysliiketoimen toimittajan kustannuslisä tulisi ihanteellisesti määrittää viittaamalla siihen kustannuslisään, jonka sama toimittaja ansaitsee vertailukelpoisissa riippumattomissa liiketoimissa.⁷⁴

Riippumaton liiketoimi on CPM-menetelmässä vertailukelpoinen etuyhteysliiketoimen kanssa, jos jompikumpi seuraavista ehdoista täyttyy: vertailtavien liiketoimien tai niitä toteuttavien yritysten väliset erot eivät vaikuta olennaisesti kustannuslisään avoimilla markkinoilla, tai voidaan tehdä riittävän tarkkoja oikaisuja, joilla tällaisten erojen olennaiset vaikutukset voidaan poistaa. Arvioitaessa onko liiketoimi vertailukelpoinen riippumaton liiketoimi CPM-menetelmän soveltamista varten, sovelletaan samoja periaatteita kuin RPM-menetelmän yhteydestä löytyvistä kappaleissa on kuvattu. Näin ollen CPM-menetelmässä saatetaan tarvita vähemmän oikaisuja tuotteen eroihin kuin CUP-menetelmässä ja voi olla tarkoituksenmukaista antaa suurempi painoarvo muille vertailukelpoisuustekijöille, joilla voi olla merkittävämpi vaikutus kustannuslisään kuin hintaan.⁷⁵ Tästä huolimatta CPM-menetelmän käytön soveltamisen käytännön haasteet ovat samankaltaiset kuin RPM-menetelmässä eli CPM-menetelmää on vaikea soveltaa usein luotettavan ja riittävän vertailukelpoisen tiedon puutteen vuoksi ja menetelmä vaatii testattavan osapuolen valinnan.

CPM-menetelmän asianmukaisessa soveltamisessa on joitakin vaikeuksia, erityisesti kustannusten määrittämisessä. Yritysten on luonnollisesti katettava kustannuksensa ajan myötä pysyäkseen

⁷¹ Raunio – Karjalainen 2018, s. 120–121.

⁷² englanniksi profit mark-up.

⁷³ OECD TP Guidelines, kohta 2.45.

⁷⁴ OECD TP Guidelines, kohta 2.46.

⁷⁵ OECD TP Guidelines, kohta 2.47.

toiminnassa, mutta nämä kustannukset eivät saa määrittää tiettyyn tapaukseen liittyvää asianmukaista voittoa. Vaikka monissa tapauksissa kilpailu ohjaa yrityksiä laskemaan hintoja suhteessa kyseisten tuotteiden asiaankuuluviin tavarán- tai palvelun suorittamiskustannuksiin, on myös tilanteita, joissa kustannustason ja markkinahinnan välillä ei ole havaittavaa yhteyttä. OECD:n ohjeissa tämänkaltainen tilanne on kuvattu esimerkiksi siten, että kun yritys on tehnyt arvokkaan keksinnön ja omistajalle on syntynyt vain pienet tutkimuskustannukset sen tekemisestä.⁷⁶ CPM-menetelmä on usein suositumpi siirtohinnoittelumenetelmä valmistuspalvelujen myynnissä, kuten esimerkiksi niin kutsuttujen tolling-valmistuspalvelujen tai R&D eli tuotekehityspalvelujen myynnissä.⁷⁷ Koska kyseessä on tosiasiassa palvelujen myynti eikä tavarán myynti, ei tämän tutkimuksen kannalta ole relevanttia paneutua näihin teemoihin tämän enempää.

3.1.4 Liiketoiminettomarginaalimenetelmä (TNMM)

Liiketoiminettomarginaalimenetelmässä eli transactional net margin method (TNMM) -menetelmässä tarkastellaan etuyhteysliiketoimen nettovoittomarginaalia suhteessa sopivaan pohjaan, yleisimmin liikevaihtoon, kustannuksiin tai varoihin. Nettomarginaalin⁷⁸ nimittäjä valitaan sen perusteella, mihin testattavan osapuolen toiminnan arvonmuodostus ensisijaisesti perustuu. Esimerkiksi silloin, kun myyntiyhtiön arvo syntyy sen tuottamasta myynnistä, nettomarginaalina käytetään liikevoiton suhdetta myyntiin.⁷⁹ Vertailtavaa tunnuslukua kutsutaan voittoindikaattoriksi eli PLI:ksi.⁸⁰ TNMM-menetelmää voisi toisinsanottuna pitää RPM- tai CPM-menetelmän serkkuna, mutta erotuksena edellä mainittuihin menetelmiin on, että vertailu tehdään nettotulostasolla.

TNMM-menetelmä on selvästi yleisimmin käytetty siirtohinnoittelumenetelmä muihin menetelmiin verrattuna. Merkittävin syy on se, että vertailuyhtiödataa on nettotason vertailua varten paremmin saatavilla kuin suoraa hintavertailu tai bruttokatteiden tietoon tarvittava dataa. Jotta TNMM-menetelmää voidaan soveltaa luotettavasti, TNMM-menetelmää on sovellettava yhdenmukaisesti sen kanssa, miten RPM- ja CPM -menetelmiä sovelletaan. Tämä tarkoittaa erityisesti, että verovelvollisen etuyhteysliiketoimesta laskettava PLI-luku tulisi ihanteellisesti määrittää viittaamalla PLI-lukuun, jonka sama verovelvollinen saavuttaa vertailukelpoisissa riippumattomissa liiketoimissa eli viittaamalla sisäisiin verrokkeihin. Jos tämä ei ole mahdollista, vertailukelpoisissa liiketoimissa

⁷⁶ OECD TP Guidelines, kohta 2.49.

⁷⁷ Raunio – Karjalainen 2018, s. 122.

⁷⁸ ”Käsitettä nettomarginaali ei ole tarkemmin määritelty, ja sillä voi olla eri OECD-maissa erilainen merkitys. Useimmiten vertailulukuna käytetään liikevoittoa (operating profit, EBIT), joka on vertailuhakujen pohjana käytettävissä tietokannoissa kohtuullisen luotettavasti saatavilla.” Raunio – Karjalainen 2018, s. 130.

⁷⁹ Raunio – Karjalainen 2018, s. 130.

⁸⁰ englanniksi profit level indicator.

riippumattoman yrityksen ansaitsema nettovoittomarginaali voi toimia ohjenuorana, eli niin kutsuttuna ulkoisena verrokkina.⁸¹ Käytännössä aina TNMM-menetelmän käyttö perustuu ulkoisten vertailukohteiden käyttämiseen.

OECD painottaa omassa oheistuksessaan TNMM-menetelmän kohdalla, että TNMM-menetelmä ei todennäköisesti ole luotettava tilanteissa, joissa molempien osapuolten kontribuutio transaktiossa on arvokasta, vaan se sopii tilanteisiin, joissa vain toinen osapuoli tekee ainutlaatuiset ja arvokkaat kontribuutiot liiketoimen eteen.⁸²

TNMM-menetelmä yksi vahvuus on, että PLI-luvut ovat vähemmän alttiita transaktioeroille kuin CUP-menetelmässä käytetty hinta. Nettovoittoindikaattorit voivat myös sietää joitakin toiminnallisia eroja etuyhteys- ja riippumattomien liiketoimien välillä paremmin kuin bruttovoittomarginaalit. Yritysten väliset erot suoritettavissa toiminnoissa heijastuvat usein eroina liiketoiminnan kuluissa. Tämän seurauksena bruttovoittomarginaalit voivat vaihdella laajasti, vaikka nettoliikevoittoindikaattorien tasot olisivatkin suurin piirtein samankaltaisia. Lisäksi joillakin lainkäyttöalueilla julkisen datan epäselvyys kulujen luokittelussa bruttovoiton tai liiketoiminnan kulujen välillä voi vaikeuttaa bruttomarginaalien vertailukelpoisuuden arviointia, kun taas nettovoittoindikaattorien käyttö voi välttää tämän ongelman.⁸³

TNMM-menetelmän yhtenä heikkoutena voi hyvin pitää sitä, että verovelvollisen PLI-lukuun voivat vaikuttaa tekijät, joilla ei olisi vaikutusta (tai juurikaan vaikutusta) riippumattomien osapuolten välisiin hintoihin tai bruttomarginaaleihin. Nämä seikat voivat vaikeuttaa markkinaehtoisten PLI-luvun täsmällistä ja luotettavaa määrittämistä.⁸⁴ TNMM perustuu siihen, että käytössä on vertailukohteita. Voittoindikaattoria ei voida hyväksyttävästi päätellä markkinatavan perusteella tai määritellä kohtuusarvioinnin perusteella. Tästä seuraa, että TNMM käytön ongelmat liittyvät tyypillisesti vertailuarviointiin sekä sopivien ulkoisten vertailuyhtiöiden löytämiseen ja käyttöön.⁸⁵

PLI-lukujen käyttö voi tuoda siirtohintojen määrittämiseen potentiaalisesti enemmän volatilitteettia kahdesta syystä. Ensinnäkin PLI-lukuihin voivat vaikuttaa tekijät, jotka eivät vaikuta bruttomarginaaleihin ja hintoihin, koska liiketoiminnan kulut voivat vaihdella yritysten välillä. Toiseksi PLI-lukuihin voivat vaikuttaa esimerkiksi kilpailuasema, jotka vaikuttavat myös hintoihin

⁸¹ OECD TP Guidelines, kohta 2.64.

⁸² OECD TP Guidelines, kohta 2.65.

⁸³ OECD TP Guidelines, kohta 2.68.

⁸⁴ OECD TP Guidelines, kohta 2.70.

⁸⁵ Raunio – Karjalainen 2018, s. 134.

ja bruttomarginaaleihin, mutta tämänkaltaisen tekijän vaikutusta hintaan ei välttämättä ole yhtä helppoa poistaa. Perinteisissä transaktiomenetelmissä näiden tekijöiden vaikutus voidaan poistaa vaatimalla suurempaa tuotteiden ja toimintojen samankaltaisuutta.⁸⁶

Tämän tutkimuksen kannalta TNMM-menetelmän käytöstä on merkittävää huomioda se, että TNMM-menetelmä on siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden testaamisessa hyvä menetelmä, mutta siirtohintojen varsinaisen asettamisen kannalta menetelmässä on heikkoutensa. Tämän vuoksi konserniyhtiöiden välisiin sopimuksiin sisällytetään TNMM-menetelmää käytettäessä usein ehto siirtohintojen oikaisemisesta tilanteissa, joissa testattavan osapuolen tulos näyttäisi jäävän markkinaehtoisesta vaihteluvälin ulkopuolelle. Oikaisut pyritään yleensä tekemään saman tilikauden aikana joko erillisellä oikaisuveloituksella tai -hyvityksellä tai muuttamalla itse siirtohintoja. Tällöin on tärkeää huomioda mahdolliset maakohtaiset erot siinä, miten eri oikaisutavat hyväksytään ja arvioida oikaisujen vaikutukset esimerkiksi tullien määrään.⁸⁷ Tämän kaltaista tilannetta, jossa EUT ottaa kantaa jälkikäteen tehtyyn siirtohintaoikaisuun ja sen vaikutukseen tullimaksuihin käsitellään tarkemmin luvussa 5.

3.1.5 Liiketoimivoitonjakamismenetelmä (PS)

Liiketoimivoitonjakamismenetelmässä eli Transactional profit split method (PS) -menetelmässä jaetaan etuyhteysliiketoimista syntyvät voitot (tai tappiot) osapuolille sen mukaa, miten riippumattomat osapuolet jakaisivat saman tuloksen. PS-menetelmässä voidaan jakaa yhdistetty voitto, *combined profits*, tai jäännösvoitto, *residual profit*. Yleensä voitonjako perustuu liiketoiminnan kokonaisuudessa syntyvään kontribuutioon eli toimintojen, varojen, riskien ja aineettomista omaisuuseristä syntyvän kokonaisuuden perusteella. PS-menetelmä on erityisen hyödyllinen silloin, kun etuyhteysyrityksille maksettavaa korvausta voidaan luotettavasti viittaamalla niiden suhteellisiin osuuksiin liiketoimien tuottamista voitoista eikä arvioimalla pelkästään näiden kontribuutioiden arvoa.⁸⁸

PS-menetelmän keskeinen vahvuus on, että se voi tarjota ratkaisun tilanteisiin, joissa liiketoimen molemmat osapuolet antavat poikkeuksellista ja arvokasta kontribuutiota liiketoimeen. Riippumattomat osapuolet saattaisivat käytännössä hinnoitella liiketoimen suhteessa omiin

⁸⁶ OECD TP Guidelines, 2.76.

⁸⁷ Raunio – Karjalainen 2018, s. 136.

⁸⁸ OECD TP Guidelines, 2.114.

kontribuutioihinsa, jolloin kaksipuolinen menetelmä⁸⁹ on tarkoituksenmukaisempi. Usein molempien osapuolien kontribuutiot ovat poikkeuksellisia ja arvokkaita, joten ei ole saatavilla luotettavia verrokkitietoja, joiden avulla koko liiketoimi voitaisiin hinnoitella luotettavammin muun menetelmän avulla. Tällaisissa tilanteissa PS -menetelmän mukainen voitonjako voidaan perustaa etuyhteysyritysten kontribuutioihin viittaamalla niiden toimintoihin, varoihin ja riskien suhteellisiin arvoihin.⁹⁰ PS -menetelmän lisävahvuus on se, että kaikki liiketoimen olennaiset osapuolet arvioidaan suoraan osana liiketoimen hinnoittelua. Tällöin osapuolten kontribuutiot yksilöidään ja niiden suhteellinen arvo mitataan, jotta voidaan määrittää kullekin osapuolelle markkinaehtoinen korvaus liiketoimen perusteella.

PS-menetelmän heikkous liittyy sen käytännön soveltamisen haasteisiin. Usein menetelmä voi näyttäytyä sekä verovelvollisille että verohallinnoille helposti lähestyttävältä, koska se tukeutuu vähemmän riippumattomia yrityksiä koskevaan informaatioon. Sekä etuyhteysyrityksillä että verohallinnoilla voi kuitenkin olla vaikeuksia saada käyttöönsä yksityiskohtaista tietoa, joita menetelmän luotettava soveltaminen edellyttäisi. Haasteena voi olla kaikkien etuyhteysliiketoimiin osallistuvien yritysten asiaankuuluvat tuottojen ja kustannusten mittaaminen, mikä voi edellyttää kirjanpidon esittämistä yhdenmukaisesti sekä kirjanpidon ja valuuttakurssien oikaisuja. Kun menetelmää sovelletaan liikevoittoon, voi olla vaikeaa tunnistaa liiketoimiin liittyvät asianmukaiset liiketoiminnan kulut, sekä kohdistaa kustannuksia liiketoimien ja etuyhteysyritysten muiden toimintojen välillä.⁹¹

3.2 Siirtohinnoittelumenetelmien käytännön vaikutukset tavarain hinnoitteluun

Siirtohinnoittelumenetelmää valittaessa tarkoituksena on valita menetelmä, jolla pystytään osoittamaan markkinaehtoisuutta. OECD:n ohjeistus lähtee siitä, että jokaiseen transaktioon valitaan tapaukseen parhaiten soveltuva siirtohinnoittelumenetelmä.⁹² Kuitenkin tutkimuksissa on havaittu, että tietyn siirtohintamenetelmän avulla on vaikutettu tavarain hintaan etuyhteysliiketoimelle suoritetuissa transaktioissa. Jos myydyin tavarain todellinen hinta konsernin sisällä muuttuu sen mukaan, mitä siirtohinnoittelumenetelmää käytetään, voisi hyvin nähdä tilanteen, jossa hinnoittelun periaatteet ja arvonmäärityssäännöt aiheuttavat eroja markkinaehtoperiaatteen ja tullausarvon välillä.

⁸⁹ Kaksipuolisella menetelmällä viitataan siirtohinnoittelussa tilanteeseen, jossa ei ole testattavaa osapuolta, vaan markkinaehtoisuutta arvioidaan samanaikaisesti molempien etuyhteysosapuolien näkökulmasta. Käytännössä usein tarkoitetaan Profit Split -menetelmää.

⁹⁰ OECD TP Guidelines, kohta 2.119.

⁹¹ OECD TP Guidelines, kohta 2.123.

⁹² OECD TP Guidelines, kohta 2.2.

Konserninsisäiset liiketoimet voivat liittyä aineellisen omaisuuteen, aineettomien oikeuksiin, lisensointeihin, palveluihin tai rahoitukseen. Tutkimuskysymyksen kannalta tarkastelu on rajattu aineellisen omaisuuden tarkasteluun. Siirtohinnoittelulla pyritään todistamaan toiminnan markkinaehtoisuutta, joka käytännön tasolla johtaa usein siihen, että edellä kuvattuja siirtohinnoittelumenetelmiä hyväksi käyttäen pyritään pääsemään lopputulokseen, jossa markkinaehtoinen voitto tai tappio osuus jää sille etuyhteisyriykselle, jossa tosiasiallisesti tavarahan arvon luominen on tapahtunut. Siirtohinnoittelun käytännön haasteellisuus voi usein muodostua siitä, että on haastavaa tunnistaa, missä tavarahan arvo on todellisuudessa syntynyt. Arvo- tai toimitusketju toimii yleensä tarkoituksenmukaisena lähtökohtana yrityksen toimintojen tarkastelulle, koska toimintoanalyysi jäsentyy usein tuotantoketjun vaiheiden mukaan.⁹³

Yhdysvaltalaisessa tutkimuksessa 2000-luvun alussa vertailtiin vuosien 1997–1999 kuukausittaisia vienti- ja tuontihintoja, joissa oli eritelty tieto siitä, onko transaktio etuyhteisyriyksen välillä tehty vai ei.⁹⁴ Vaikka tutkimus on jo parikymmentä vuotta vanha ja tarkastelee vain yhdysvaltalaisen konsernin transaktioita, pidän silti tutkimusaineistosta tehtyjä havaintoja yhä relevantteina tänä päivänä.⁹⁵ Clausing oli jo omassa aikaisemmassa tutkimuksessaan havainnut, että Yhdysvaltojen kauppataase on epäsuotuisampi etuyhteisyriyksen transaktioissa, jotka on tehty alhaisen verotuksen maihin.⁹⁶ Tällä tavalla konsernit manipuloivat tavaroiden siirtohintoja siirtääkseen tuloja alhaisen verotuksen maihin. Teorian mukaan tämä kannusti toimimaan esimerkiksi siten, että yhdysvaltalaisen konsernin sisäinen vienti alhaisen verotuksen maihin olisi kannustin alihinnoitella transaktioita ja ylihinnoitella tuontia näistä maista yhdysvaltalaisen konsernin sisällä ja luonnollisesti noudattaa päinvastaista strategiaa korkean verotuksen maiden kanssa tehtävissä transaktioissa.⁹⁷ Tutkimuksen tulokset tukivat hypoteesia siten, että konsernin sisäiset kauppahinnat olivat todennäköisesti monikansallisten yritysten verojen minimointistrategioiden vaikutuksen alaisia. Erityisesti huomattiin, että on olemassa tilastollisesti merkitsevä yhteys maan verokannan ja kyseisen maan kanssa käydyn yrityksen sisäisen tuonnin ja viennin hintojen välillä. Tutkimuksessa havaittiin, että yhden prosentin verokannan lasku tavaratransaktion määränpäämaassa liittyy 1,8

⁹³ Ks. Raunio – Karjalainen 2018, s. 151–185.

⁹⁴ Clausing 2003, s. 2207–2223.

⁹⁵ Huomioitavaa on se, että siirtohinnoittelun sääntely on muuttunut 2000-luvun aikana merkittävästi, mutta se ei silti automaattisesti tarkoita sitä, että konsernit eivät käyttäisi hyväksi siirtohinnoittelua saavuttaakseen halutun lopputuloksen etuyhteisliiketoimien transaktioissa.

⁹⁶ Clausing 2001, s. 173–194.

⁹⁷ Clausing 2003, s. 2210.

prosentin laskuun yrityksen sisäisissä vientihinnoissa ja kahden prosentin nousuun yrityksen sisäisissä tuontihinnoissa verrattuna yrityksen sisäisiin tavaroihin.⁹⁸

Tuoreemmassa vuonna 2017 julkaistussa hieman vastaavaa aihetta käsitelleessä tutkimuksessa huomattiin konsernien tulonsiirtokäyttäytymistä sen mukaan, kuinka laajasti konsernit siirtävät voittojaan ja reagoivat kansainvälisiin verokantojen eroihin. Tutkimus oli meta-analyysi, jossa 27 tutkimusta hyväksikäyttäen otettiin 203 eri arviota monikansallisten konsernien reagoinnista voittojen verotuksiin eri maissa.⁹⁹ Huomioitavaa on se, että vaikka tutkimuksessa tarkasteltiin nimenomaan yritysten voittojen verotusta eri maissa, eivätkä tullimaksut ole varsinaisesti veroja vaan veroluonteisia maksuja, on silti todennäköistä, että yritykset pyrkivät verosuunnittelullaan maksimoimaan voittonsa ja minimoimaan kokonaiskulunsa. Voi siis nähdä yhteyden tämän tutkimuksen ja tullimaksujen välillä, koska todennäköisesti yritysten käyttäytyminen muuttuu sen mukaan, minkälainen maan kokonaisverorasite on. Tutkimuksessa esimerkiksi todettiin, että veroerojen yhden prosentin kasvu liittyy noin 0,8 % pienempiin raportoituuihin voittoihin korkeamman verotuksen valtioissa, eli toisin sanottuna tutkimus totesi, että voittoja siirtyy pois verotuksellisen edun tarjoaman valtion suuntaan. Tämän tutkimuksen kannalta mielenkiintoista oli tulos, jossa todettiin, että yritykset siirtävät tulosta tai tappiotaan pois tietyn verotuksen piiristä nimenomaan ei-rahoituksellisten rakenteiden eli esimerkiksi siirtohinnoittelun avulla, eikä rahoituksellisten rakenteita hyväksi käyttäen eli korkojen ja velan avulla.¹⁰⁰ Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että tavarakaupassa myyntihintaa lasketaan korkean veron piirissä ja vastaavasti katetta jätetään matalamman veron maahan.

⁹⁸ Clausing 2003, s. 2219–2222.

⁹⁹ Heckemeyer – Overesch 2017, s. 965–994.

¹⁰⁰ Heckemeyer – Overesch 2017, s. 990.

4 Tullausarvon määrittely käytännössä

4.1 Tavarán maahantuontia määrittävät tekijät

Tässä kappaleessa käsitellään tavarán maahantuontia, jolla viitataan EU:n arvonlisäveroalueen ulkopuolelta eli kolmansista maista ja kolmansilta alueilta yhteisön arvonlisäveroalueelle tapahtuvaa tavarán maahantuontia.¹⁰¹ Kappaleessa ei käsitellä EU:n arvonlisäveroalueen sisällä tapahtuvaa tavarakauppaa.

Tulliohjeistuksen ja sen käytännön soveltamisen voi jakaa useammalle tasolle. WTO luo globaalilla tasolla periaatteet, johon kuuluu *Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994*, joka määrittelee tullausarvon määrittämisestä koskevat säännöt. EU-tasolla sitovaa perusnormistoa ohjaa Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus N:o 952/2013 unionin tullikoodeksista, joka on EU-maissa suoraan sovellettava säädös. Lisäksi WCO antaa ohjeistusta, jotka ovat kansainvälisesti keskeisiä käytännön tulkintaohjeistuksia, vaikka ne eivät ole oikeudellisesti yhtä sitovia ohjeita edellä mainittuihin dokumentteihin verrattuna. Suomessa Tulli ohjeistaa toimijoita käytännön tasolla kauppaa-arvon määrittämisessä ja toimii tullaustoimintaa valvovana viranomaisena Suomessa. Unionin tullikoodeksi määrittää tulliviranomaisen tehtävän siten, että tulliviranomaiset vastaavat ensisijaisesti unionin kansainvälisen kaupan valvonnasta ja edistävät näin hyvän kauppataidan mukaista ja avointa kauppaa, sisämarkkinoiden ulkoisen ulottuvuuden, yhteisen kauppapolitiikan ja unionin muiden kauppaan liittyvien yhteisten politiikkojen täytäntöönpanoa sekä toimitusketjujen yleistä turvallisuutta. Lisäksi tulliviranomaisille on määritelty tehtävät joiden tavoitteena on (a) suojella unionin ja sen jäsenvaltioiden taloudellisia etuja, (b) suojella unionia hyvän kauppataidan vastaiselta ja laittomalta kaupalta ja samalla tukea laillista liiketoimintaa, (c) taata unionin ja siellä asuvien henkilöiden turvallisuus ja ympäristönsuojelu tarvittaessa läheisessä yhteistyössä muiden viranomaisten kanssa, (d) pitää yllä asianmukaista tasapainoa tullivalvonnan ja laillisen kaupan helpottamisen välillä.¹⁰²

Suomessa tavarán maahantuontia määrittää arvonlisäverolain 86 §, joka määrää:

Tavarán maahantuonnilla tarkoitetaan tavarán tuontia Yhteisöön. Tavarán maahantuontina ei kuitenkaan pidetä sellaisen tavarán tuontia, joka on muussa kuin 86 a §:n 4 momentissa tarkoitettussa tilanteessa asetettu tullikoodeksin 227 artiklassa tarkoitettuun sisäiseen passitusmenettelyyn.

¹⁰¹ Kaikki EU:n tullialueeseen kuuluvat maat, eivät kuulu EU:n veroalueeseen, eikä kaikki EU:hun kuuluvat alueet kuulu EU:n tulli- ja veroalueeseen. Ks. Tulli, EU:n tullialue ja veroalue.

¹⁰² Unionin tullikoodeksi, artikla 3.

Tavaran maahantuonti EU:n arvonlisäveroalueelle tapahtuu lähtökohtaisesti vain kerran. Kun tavara tuodaan unionin ulkopuolelta EU:hun, maahantuonti katsotaan tapahtuvaksi siinä jäsenvaltiossa, jossa tavara luovutetaan vapaaseen liikkeeseen. Esimerkiksi jos elinkeinonharjoittaja tuo tavaran suoraan Kiinasta Suomeen, maahantuonti kohdistuu Suomeen ja arvonlisävero suoritetaan Suomessa maahantuonnin yhteydessä. Kun tavara on kerran maahantuotu ja luovutettu vapaaseen liikkeeseen EU:n arvonlisäveroalueella, myöhempi tavaran myynti jäsenvaltiosta toiseen käsitellään yhteisökauppaa koskevien sääntöjen mukaan. Tällöin tavaran alkuperä unionin ulkopuolella ei enää vaikuta myöhemmän myynnin arvonlisäverokohteluun, koska tavara on jo saatettu unionin sisämarkkinoille vapaaseen liikkeeseen luovuttamisen kautta.

AVL 86 b §:n mukaan maahantuoja on tehtävä tuonnista tullilmoitus, josta säädetään tullikoodeksissa. Maahantuoja valitsee ja ilmoittaa tullilmoituksessa sen tullimenettelyn, johon tavarat halutaan asettaa. Ilmoituksen käsittelyn jälkeen Tulli antaa tullauspäätöksen, jossa vahvistetaan maahantuonnin yhteydessä kannettavat tullit sekä muut verot ja maksut.¹⁰³ Nämä erät maksetaan Tullille, arvonlisäveroa lukuun ottamatta.¹⁰⁴

4.2 Kauppa-arvoon perustuva tullausarvon määritysmenetelmä

EU:ssa tullisääntely pohjautuu WTO:n *Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994* -asiakirjaan, mutta koska tullikoodeksi on EU-alueella sitovaa lainsäädäntöä, viitataan tässä kappaleessa lähtökohtaisesti tullikoodeksiin, eikä WTO:n alkuperäiseen asiakirjaan vuodelta 1994.¹⁰⁵ WTO:n sopimus koostuu vain 24 artiklasta, joita kuvataan ja havainnollistetaan tarkemmin selittävissä huomautuksissa, mutta sopimuksen ydin on pysynyt muuttumattomana sen voimaantulon jälkeen.

EU-alueella tavaroiden tullausarvon ensisijaisena määritysmenetelmänä käytetään tullikoodeksin artiklan 70 mukaista kauppa-arvoon perustuvaa tullausarvoa. Tämä tarkoittaa hintaa, joka tavaroista on tosiasiallisesti maksettu tai maksettava myytäessä ne vietäviksi unionin tullialueelle, lisäyksenä kauppa-arvoa on tarvittaessa tarkistettava. Artiklan 70 toinen kohta tarkentaa ensimmäistä kohtaa siten, että tosiasiallisesti maksettu tai maksettava hinta on ostajan tuoduista tavaroista myyjälle tai kolmannelle osapuolelle myyjän hyväksi suorittama tai suoritettava kokonaismaksu, ja siihen

¹⁰³ Maahantuonnin arvonlisäveron peruste on Tullin tullauspäätöksellä vahvistama tullausarvo, jonka määrää AVL 88 §.

¹⁰⁴ Kaleva – Ruohola 2018, s. 81.

¹⁰⁵ Esimerkkinä WTO:n asiakirjan artikla 1 ja Unionin tullikoodeksi artikla 70 englanninkieliset versiot ovat lähes sanasta sanaan samaa tekstiä.

sisältyvät kaikki maksut, jotka on suoritettu tai suoritettava tuotujen tavaroiden myynnin edellytyksenä.¹⁰⁶

Varsinaisen kaupp-arvon muodostumisen määrää artikla 71, jossa tarkemmin määritellään, mitä kustannuseriä on lisättävä tavarasta tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan. Esimerkiksi seuraavia eriä lisätään hintaan, jos tavarahan hintaan ne eivät sisälly tai ostaja vastaa kustannuksista: provisiot, pakkauskustannukset, maahan tuotuihin tavaroihin sisältyvät materiaalit, rojaltit tai lisenssimaksut, myyjälle suoraan tai välillisesti tuleva osa jälleenmyynnin tuoton arvosta ja maahantuodun tavarahan kuljetus- ja vakuutuskustannukset unionin tullialueelle asti.¹⁰⁷

Kaupp-arvoon perustuvassa määritysmenetelmässä tullausarvoon ei kuitenkaan sisällytetä seuraavia eriä: kuljetuskustannukset tavarahan saavuttua unionin tullialueelle, teollisuuslaitosten ja -kaluston rakentamis- ja kokoamiskustannukset unionin tullialueelle tulon jälkeen aiheutuvat kustannukset, ostajan tekemästä maahantuotujen tavaroiden ostoa koskevasta rahoitussopimuksesta aiheutuvat korkokulut riippumatta siitä, järjestääkö rahoituksen myyjä vai joku muu, maksu oikeudesta jäljentää maahantuotua tavaraa unionissa, provisiot ja unionissa tavaroiden maahantuonnista tai myynnistä maksettavat tuontitullit tai muut maksut.¹⁰⁸

Lisäksi tiettyjen tekijöiden täyttyessä tulliviranomainen voi hakemuksesta antaa luvan tiettyjen määrien vahvistamiselle erityisten perusteiden mukaan, jos kyseiset määrät eivät ole laskettavissa sinä päivänä, jona tullii-ilmoitus hyväksytään. Tätä kutsutaan niin sanotuksi yksinkertaistamiseksi.¹⁰⁹

¹⁰⁶ Lisäksi Unionin tullikodeksin 70 artiklan kolmas kohta tarkoittaa, että kaupp-arvoa voidaan käyttää, jos kaikki seuraavat edellytykset täyttyvät:

a) ostajan oikeutta luovuttaa tavaroita tai käyttää niitä ei rajoiteta muilla kuin joillakin seuraavista:

- i) lain tai viranomaisten määräämillä taikka vaatimilla rajoituksilla unionissa;
- ii) tavaroiden maantieteellistä jälleenmyyntialuetta koskevilla rajoituksilla,
- iii) rajoituksilla, jotka eivät olennaisesti vaikuta tavaroiden tullausarvoon;

b) myynti tai hinta ei riipu ehdoista tai suorituksista, joiden arvoa ei voida määrittää arvonmäärityksen kohteena olevien tavaroiden osalta;

c) mikään osa ostajan suorittaman tavaroiden myöhemmän jälleenmyynnin, luovutuksen tai käytön tuotosta ei tule suoraan tai välillisesti myyjän hyväksi, jollei asianmukaista tarkistusta voida tehdä;

d) ostaja ja myyjä eivät ole keskenään etuyhteydessä tai keskinäinen etuyhteys ei ole vaikuttanut hintaan.

¹⁰⁷ Ks. täydellinen lista mitä maahan tuoduista tavaroista tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan on lisättävä, Unionin tullikodeksi, artikla 71.

¹⁰⁸ Ks. täydellinen lista tekijöistä, joita ei sisällytetä tullausarvoon, Unionin tullikodeksi, artikla 72.

¹⁰⁹ Unionin tullikodeksi, artikla 73.

4.3 Tullausarvon määrittämisen toissijaiset menetelmät ja niiden soveltaminen

Tullausarvo määritellään ensisijaisesti kaupp-arvon avulla, mutta tilanteissa, joissa se ei käy tullausarvon määrittelyyn, käytetään toissijaisia menetelmiä seuraavassa järjestyksessä, siten että arvon määrittelyyn käytetään ensiksi soveltuvaa 74 artiklan kohtaa:

- a) arvonmäärittelyn kohteena olevien tavaroiden kanssa samanlaisten, unionin tullialueelle vietäviksi myytyjen ja näiden kanssa samanaikaisesti tai lähes samanaikaisesti vietyjen tavaroiden kaupp-arvo;
- b) arvonmäärittelyn kohteena olevien tavaroiden kanssa samankaltaisten, unionin tullialueelle vietäviksi myytyjen ja näiden kanssa samanaikaisesti tai lähes samanaikaisesti vietyjen tavaroiden kaupp-arvo;
- c) arvo, joka perustuu siihen yksikköhintaan, jolla maahantuotuja tavaroita taikka samanlaisia tai samankaltaisia maahantuotuja tavaroita myydään unionin tullialueella suurin kokonaismäärä henkilöille, jotka eivät ole etuyhteydessä myyjään; tai
- d) laskennallinen arvo, joka on seuraavien erien summa:
 - i) maahantuotuja tavaroita tuottaessa käytettyjen materiaalien sekä valmistuksen tai muun käsittelyn kustannukset tai arvo;
 - ii) se voittojen ja yleiskulujen määrä, joka tavallisesti kertyy myytäessä tavaroita, jotka kuuluvat samaan tavaraluokkaan tai -lajiin kuin arvonmäärittelyn kohteena olevat tavarat ja jotka viejämäassa toimivat tuottajat ovat tuottaneet unioniin tapahtuvaa vientiä varten;
 - iii) 71 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitettujen erien kokonaiskustannukset tai -arvo.

Lisäksi jossain tilanteissa ilmoittajan pyynnöstä 2 kohdan c ja d alakohdan soveltamisjärjestystä on vaihdettava.¹¹⁰

Merkittävää on se, että viime vuosien aikana EUT on julkaissut useita ratkaisuja, jotka ovat käsitelleet toissijaisia arvonmäärittämenetelmien käyttöä.¹¹¹ Silti näistä päätöksistä huolimatta olisi pyrittävä käyttämään ensisijaisesti kaupp-arvoon perustuvaa menetelmää tullausarvoa määriteltäessä. Näin pitäisi toimia lähtökohtaisesti myös tilanteissa, jossa maahantuotaja ei pystyisi toimittamaan kaikkia tullausarvoon määrittämiseksi tarvittavia tietojaulli-ilmoitusta jätettäessä, tai vaikka kyseessä oli etuyhteys kauppa ja olisi todennäköistä, että myöhemmin hintoihin tultaisiin tekemään oikaisu.¹¹²

¹¹⁰ Unionin tullikoodeksi, artikla 73.

¹¹¹ Ks. EUT ratkaisut: C-46/16 LS Customs Services SIA, C-1/18 Oribalt Rīga”SIA, C-187/21 FAWKES Kft.

¹¹² Eßer 2023, kohta 1.

Lähempi tarkastelu kuitenkin osoittaa, että tietyn tyyppiset tilanteet usein silti johtavat siihen, että kauppaa-arvoa ei käytetä tullausarvon määritystekijänä ja silloin systemaattisesti tukeudutaan toissijaisiin tullausmenetelmiin. Varsinkin etuyhteisyriyksillä saattaa tämänkaltaisia ongelmia ilmaantua ehkä helpommin kuin toisistaan riippumattomien yritysten välillä. Esimerkiksi tilanteessa, jossa maahantuojia, joka on myös ostaja, ostaa tavaroita vain emoyhtiöltään. Jokaisen vuoden alussa emoyhtiö asettaa tavaroille alustavan hinnan, joka lasketaan odotettujen kustannusten perusteella. Kun maahantuojia ilmoittaa maahantuodut tavarat vapaaseen liikkeeseen, se määrittää näiden tavaroiden tullausarvon tämän alustavan hinnan perusteella. Osapuolet ovat kuitenkin sopineet odotettujen kustannusten tarkistamisesta vuoden lopussa. Jos todelliset kustannukset olivat odotettua korkeammat, maahantuojia saa veloituskassan ja sen on näin ollen suoritettava lisämaksu emoyhtiölle. Mutta jos todelliset kustannukset osoittautuvat odotettua alhaisemmiksi, ostaja saa hyvityskassan. Näin ollen vuoden lopun oikaisua ja tarkkaa määrää ei voida määrittää tuontihetkellä.¹¹³

Periaatteessa edellä mainittuun ongelmaan voisi tarttua Unionin tullikoodeksi 166 artiklan mahdollistaman yksinkertaistetun tullilmoituksen avulla, mutta tähän liittyy esimerkiksi siirtohinnoittelutapauksissa omaa problematiikkaa. Yksinkertaistetussa ilmoituksessa voidaan jättää pois tiettyjä tietoja, jotka kuuluisivat tavalliseen tai liiteasiakirjoihin. Jos yksinkertaistettua ilmoitusta on tarkoitus käyttää säännöllisesti, tarvitaan siihen lupa, jonka ehdot ovat erikseen määriteltä. Kuitenkin vaikka lupa heltäisi, tarvitsee maahantuojan kuitenkin täydentää ilmoitus loppuun tiettyssä määräajassa. Esimerkiksi Saksassa tämä määräaika on seuraavan kuun 10. päivä, joka käytännössä tarkoittaa sitä, ettei yksinkertaistetun tullilmoituksen jättämisestä ole mitään hyötyä tilanteissa, jossa tarvittavat tiedot saadaan vasta myöhemmin ilmoitusta varten eli esimerkiksi siirtohinnoitteluoikaisu-tilanteissa.¹¹⁴

4.4 Perusteet, joilla tulliviranomainen on hyväksynyt tai hylännyt ilmoitetun tullausarvon

Ilmoitettu tullausarvo perustuu EU:ssa lähtökohtaisesti kauppaa-arvoon, mutta käytännössä tulliviranomainen voi jättää ilmoitetun arvon hyväksymättä ja siirtyä toissijaisiin menetelmiin, jos kauppaa-arvon soveltamisedellytykset eivät täyty. Tämän tutkimuksen kannalta on merkityksellistä ymmärtää ne periaatteet ja arvonmäärittämissäännöt, jotka aiheuttavat eroja markkinaehtoperiaatteen ja tullausarvon välillä. Siksi tulliviranomaisen toimintaa tilanteissa, jossa se päättyy hylkäämään (tai

¹¹³ Eßer 2023, kohta 2.

¹¹⁴ Ks. unionin tullikoodeksi artikla 162–166 ja Tullin ohjeistus ”Täydentävä tullilmoitus jokaisesta yksinkertaistetusta ilmoituksesta”.

vaihtoehtoisesti virheellisin perustein hyväksymään) ilmoitetun arvon, on tärkeää tarkastella, jotta toiminnan taustalla olevat periaatteet voidaan ymmärtää.

Euroopan komissio on julkistanut useita asiakirjoja liittyen unionin tullikoodexin soveltamiseen ja Tullin soveltamiin arvonmäärittystekijöihin, joissa käsitellään tullien näkökulmasta relevantteja Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisuja.¹¹⁵ Yksi EUT:n käsittelemä oikeustapaus on asia C-291/15 Hungary Kft., jossa tulliviranomainen oli päättänyt määrittämään tullausarvoa toissijaisella menetelmällä kuin kauppaa-arvolla, vaikka maahantuojalla oli kauppaa-arvoon soveltuvat asiakirjat. Tapauksen ennakkoratkaisukysymys koski tilannetta, jossa tulliviranomainen katsoi ilmoitetun kauppaa-arvon olevan tilastolliseen vertailuaineistoon nähden kohtuuttoman alhainen ja siten virheellinen, eikä tuoja esittänyt lisänäyttöä hinnanmuodostumisesta tullin pyynnöistä huolimatta. Unionin tuomioistuin päätyi tapauksessa kannalle, jossa tulliviranomaisen epäily voi perustua myös vertailuanalyysiin samankaltaisien tuotteiden hintatasosta. Eli toisin sanottuna, vaikka tavarantoija oli esittänyt aidot laskut ja hintatiedot tavarantoijan arvosta, tullilla oli oikeus ja perusteltu velvollisuus pyytää lisäselvitystä arvon oikeudellisuuden osoittamisesta, jonka taas tavarantoijan olisi pitänyt pystyä osoittamaan. Tällöin tullilla saattoi siirtyä toissijaisiin arvonmäärittämenetelmiin, eikä tulliviranomaisen tarvinnut hyväksyä tujon ilmoitettuja hintatietoja.¹¹⁶

Suomessa korkein hallinto-oikeus on käsitellyt myös viime aikoina päätöksessään (julkaisematon) KHO 2478/2025, oliko A yhtiön maksamat *International Marketing Fee* -maksut luettava osaksi sen maahantuomien B-tuotemerkin tavaroiden tullausarvoa tullikoodexin 71 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettuina rojalteina tai lisenssimaksuina. Tapauksessa Tulli teki jälkikantopäätöksen ja sisällytti marketing fee -maksun tullausarvoon, jonka hallinto-oikeus vahvisti, mutta KHO kumosi ja palautti päätöksen takaisin Tullille ratkaistavaksi.

Kyseessä oli konsernin sisäinen kauppa, jossa A oli maahantuontia ja tukkukauppaa harjoittava yritys, joka kuului ruotsalaiseen C-konserniin, jonka emoyhtiö D AB omisti yhtiön osakkeista 100 %. A-yhtiö oli tehnyt konseptin omistajan kanssa *Brand concept, distribution and licence agreement* -sopimuksen. Sopimuksella yhtiölle oli annettu yksinomainen oikeus B-tuotemerkin tavaroiden markkinointiin, jakeluun ja myyntiin Suomessa. Sopimuksen perusteella maksettiin kaksi eri erää: *Brand Concept Fee* (jakeluoikeus ja lisenssi) ja *International Marketing Fee* (konseptin omistajan tekemä kansainvälinen markkinointi). Maksut perustuivat prosenttiosuuteen nettomyynnistä ja

¹¹⁵ UCC – Guidance documents 2026.

¹¹⁶ Ks. C-291/15 EURO 2004. Hungary Kft.

tasauslasku¹¹⁷ tehtiin myöhemmin. Sopimukseen oli kirjattu, että sopimuksen rikkominen voisi johtaa sopimuksen päättymiseen ja oikeuksien lakkaamiseen. Lisäksi konsernin tavarat valmistettiin konsernin ulkopuolisilla tehtailla Aasiassa ja hankintoihin liittyi konsernin sisäinen ostopalvelusopimus.

Yhtiön mukaan marketing fee oli korvausta markkinointipalveluista eikä se ollut unionin tullikoodexin artiklan 71:ssä tarkoitettu tullausarvoon lisättävä erä, joka koituisi aasialaisten myyjien tuotoksi. Tullin mukaan maksu oli käytännössä rojaltin kaltainen osa sopimuskokonaisuutta, joka liittyi tavaroihin ja oli edellytys tavaroiden myynnille unioniin vietäviksi.

KHO:n ratkaisun mukaan International Marketing Fee maksettiin vastikkeena kansainvälisistä markkinointitoimenpiteistä ja digitaalisesta materiaalista, eikä sitä ei voitu luonteensa puolesta pitää teollis- ja tekijänoikeuksien käytön perusteella suoritettavana maksuna eli rojalti- tai lisenssimaksu. Ratkaisevaa oli maksun tarkoitus ja luonne eikä se, että maksu oli samassa sopimuksessa kuin lisenssi tai että sopimuksen laiminlyönnillä oli samankaltaiset seuraamukset kuin lisenssimaksujen laiminlyönnillä. KHO viittasi ratkaisussaan vielä OECD:n siirtohinnoitteluohteistukseen, jossa on todettu, että konserneissa on tavanomaista keskittää markkinointipalveluja, jolloin kyse on markkinointia koskevasta konsernipalvelusta. Näin ollen, koska tullikoodexissa ei ole oikeusperustaa lisätä tullausarvoon eriä, jotka ovat korvausta markkinointitoimenpiteistä, Tullin ei olisi pitänyt lukea maksuja tullausarvoon.¹¹⁸

KHO:n ratkaisusta voisi todeta, että Tullin on noudatettava hyvin tarkkaan sitä, mitä eriä tavaratullausarvoon voi ja saa lisätä. Selvästi erityisen merkityksellistä on se, että mikä maksun oikeudellinen luonne ja tarkoitus on ollut, eikä pelkästään se, miten maksu on liikkunut konsernin sisällä yhtiöstä toiseen. Asia, mihin yritysten kannattaa selvästi tarttua riskejä minimoidakseen on sopimuskokonaisuudet. Herää kysymys, onko Tullilla viranomaisena taitoa tai halua tulkita sopimuskokonaisuuksia ja millä tavalla, jos sopimuksessa on eri maksuja, jotka on kuvattu yleisluontoisesti. Tällöin Tulli on ainakin ennen tätä KHO:n ratkaisua tulkinnut ja argumentoinut maksut rojaltityyppisiksi tullausarvoa lisääviksi tekijöiksi hintaan. Lopuksi on todettava, että vaikka kyse oli tullaushintaan liittyvästä riidasta, on merkittävää, että KHO viittaa ratkaisussaan OECD:n siirtohinnoitteluohteisiin. Tämä saattaa antaa yrityksille selkänöjää perustellessaan eri transaktioita siirtohinnoitteludokumentoinnin avulla.

¹¹⁷ Tasauslasku on sama asia kuin aikaisemmin tässä tutkimuksessa käytetty termi oikaisu.

¹¹⁸ KHO 2478/2025.

5 Kansainvälinen oikeuskäytäntö

5.1 Siirtohinnoitteluoikaisun vaikutus tullausarvoon, C-529/16 Hamamatsu

Siirtohinnoitteluoikaisuja tehdään yleisimmin tilanteissa, joissa alun perin sovittu etuyhteys yritysten välinen siirtohinta on sovittu liian korkeaksi tai matalaksi. Tämä johtaa tilanteeseen, jossa hinta ei ole enää markkinaehtoperiaatteen mukainen ja joka vaatii takautuvaa oikaisua, jotta marginaali saadaan markkinaehtoiselle tasolle.¹¹⁹

Siirtohinnoitteluoikaisun vaikutus tavaroiden tullausarvoon on ollut teema, joka on ollut paljon pinnalla varsinkin sen jälkeen, kun EUT antoi merkittävän ratkaisun aiheesta loppuvuodesta 2017, asiassa C-529/16 Hamamatsu.¹²⁰ EUT:n ratkaistavana oli, että voidaanko EU:n tullialueelle tuotujen tavaroiden tullausarvo määrittää konsernin sisäisten siirtohintojen perusteella, kun näitä siirtohintoja oikaistaan takautuvasti. Tuomioistuimen ratkaisua voi pitää merkittävänä ennakkotapauksena myös siltä osin, ettei ennen Hamamatsu-tapausta oltu EUT:lta pyydetty ennakkoratkaisupyyntöä aiheesta, eikä EU ollut lainsäätäjänä aiheesta antanut sitovaa ohjeistusta. Huomion arvoista on myös se, että ennen EUT:n antamaa ratkaisua Hamamatsu-tapaukseen yleinen konsensus siirtohintojen ja tullausarvon välillä oli se, että niillä on tietty vaikutussuhde etuyhteysyritysten välillä markkinaehtoisuusvaatimuksen takia.¹²¹

Hamamatsu-tapauksessa kyseessä oli Saksassa toimiva yritys, joka kuuluu maailmanlaajuiseen konserniin, jonka emoyhtiö sijaitsi Japanissa. Tavaratuonti, joka oli pääasiassa valokopiokoneita, optoelektronisia järjestelmiä ja tarvikkeita, oli järjestetty kulkemaan EU:n tullialueelle Saksan kautta. Tavarat ostettiin japanilaiselta emoyhtiöltä konsernin sisäisin siirtohinnoin, joista oli sovittu Saksan veroviranomaisten kanssa siirtohinnoittelun ennakkosopimuksella (APA).¹²² APA:ssa määriteltiin siirtohintojen markkinaehtoisuus *Residual profit split*-menetelmän perusteella, asettaen kannattavuudelle ylä- ja alarajan. Jos toteutunut voitto jäi tavoitealueen ulkopuolelle, siirtohintaa tuli oikaista.¹²³

Saksalainen tytäryhtiö oli ilmoittanut yli 1000 lähetystä, jotka oli ostettu emoyhtiöltä. Tavarat luokiteltiin eri tavoin ja tulliprosentit vaihtelivat 1,4–6,7 % välillä. Tilikauden päättyessä Hamamatsun kannattavuus osoittautui APA:ssa sovittua matalammaksi. Konsernin sisäisiä

¹¹⁹ Ks. OECD TP Guidelines, luku IV.

¹²⁰ C-529/16 Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH v. Hauptzollamt München.

¹²¹ Friedhoff – Schippers 2019, s. 32.

¹²² Advance Pricing Agreement. Ks. OECD TP Guidelines, kohdat 4.134–4.176.

¹²³ C-529/16 Hamamatsu, kohdat 13–15.

siirtohintoja oikaistiin siksi alaspäin ja annettiin hyvityslasku. Hamamatsu sai tämän jälkeen hyvitysmaksun emoyhtiöltä. Koska Hamamatsu katsoi, että tuotujen tavaroiden tullausarvo ja siten tuontitullit oli asetettu liian korkeiksi, se haki liikaa maksettujen tullien palautusta. Palautus kohdennettiin eri tulliprosenteille jakokaavan avulla. Hinnanalennusta ei kuitenkaan kohdistettu yksittäisiin tuotuihin tuotteisiin.

Saksan tulliviranomaiset hylkäsivät palautushakemuksen väittäen, että transaktioarvo voidaan määrittää vain yksittäisille tuotteille. Koska Finanzgericht München oli valitusmenettelyssä epävarma siitä, oliko Hamamatsu oikeutettu osittaiseen palautukseen, esitti se ennakkoratkaisukysymykset kahdessa osassa seuraavasti:

1) Voidaanko tullikoodeksin 28 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen säännösten mukaan osapuolten sopimaa siirtohintaa, joka koostuu aluksi laskuun merkitystä ja ilmoitetusta määrästä ja laskutuskauden päättymisen jälkeen tehdystä kiinteämääräisestä tarkistuksesta, käyttää jakoperustetta soveltamalla tullausarvona riippumatta siitä, joutuvatko asianomaiset laskutuskauden päätteeksi maksamaan lisää vai saavatko ne hyvitystä?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, voidaanko tullausarvo tarkastaa tai määrittää yksinkertaistettujen laskelmien avulla, jos on hyväksyttävä siirtohintaan jälkikäteen (sekä ylös- että alaspäin) tehtävien mukautusten vaikutukset?¹²⁴

EUT perusteli vastaustaan aluksi viittaamalla tullausarvojärjestelmän tavoitteisiin, joiden tavoitteena on heijastaa tuotujen tavaroiden todellista taloudellista arvoa tuontihetkellä. Transaktioarvo-menettelmää käyttämällä sovellettava hinta on maksettu tai maksettava hinta, jota voidaan oikaista tarvittaessa myöhemmin, jotta vältetään mielivaltaisten tullausarvojen asettaminen. EUT painottaa, että kaikki tuotujen tavaroiden taloudellinen arvo on sisällytettävä tavarahan hintaan. EUT perusteli ratkaisuaan vetoamalla yhteisön tullikoodeksiin¹²⁵, jossa tulliviranomainen saa muuttaa tullilain ilmoitusta. Kuitenkin transaktioarvojen myöhemmät oikaisut on rajattu tullikoodeksissa vain tiettyihin tilanteisiin eli esimerkiksi tavarahan puutteelliseen laatuun tai vapaaseen liikkeeseen luovuttamisen jälkeen havaittuihin valmistusvirheisiin. Tuomioistuin totesi, ettei tullikoodeksi aseta maahantuojille velvollisuutta hakea korjausta transaktioarvoon, jos siirtohintaa myöhemmin oikaistaan ylöspäin, eikä se sisällä säännöstä, joka estäisi yrityksiä hakemasta oikaisuja vain alaspäin

¹²⁴ C-529/16 Hamamatsu, kohdat 16–22.

¹²⁵ Hamamatsun käsittelyssä EUT vetosi vanhaan yhteisön tullikoodeksiin, ei nykyiseen Unionin tullikoodeksiin. Unionin tullikoodeksi -lakipakettili voimaan 1. toukokuuta 2016, ja sillä kumottiin ja korvattiin aiempi tullilainsäädäntökehys, joka sisältyi yhteisön tullikoodeksiin (neuvoston asetus (ETY) N:o 2913/92) ja tullikoodeksin täytäntöönpanosäännökset (komission asetus (ETY) N:o 2454/93) ja uudistetun tullikoodeksin uudelleenlaatimista (asetus (EY) N:o 450/2008) EU:n tullilainsäädännön yhdenmukaistamiseksi Lissabonin sopimuksen vaatimusten kanssa. European Commission 2026.

suuntautuvissa tilanteissa. Näistä syistä tuomioistuin katsoi, ettei Hamamatsu-asiassa kyseessä olevaa transaktioarvon myöhempää oikaisua voitu ottaa huomioon tullausarvon määrittämisessä. Koska toisen kysymyksen ehtona oli, että ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, ei EUT nähnyt syytä tarkastella kysymystä.¹²⁶

Tarkemmin sanottuna tuomioistuin totesi, että tullausarvoa ei saa perustaa kauppaa-arvoon, joka koostuu alun perin laskutetusta summasta ja tilikauden päättymisen jälkeen tehdystä kiinteämääräisestä oikaisusta, ilman että on mahdollista tietää, onko kyseessä korotus- vai alennus. EUT katsoi näin ollen, että kauppaa-arvomenetelmä on hylättävä ja tullausarvon määrittämiseksi on käytettävä vaihtoehtoisia menetelmiä.

Tapauksen ennakkoratkaisupyynnön tehnyt Finanzgericht München antoi lopullisen ratkaisun Hamamatsu-asiassa vuoden 2018 lopussa. Se vahvisti saman lopputuloksen, minkä ennakkoratkaisu oli antanut todeten, että tulliviranomaiset määrittivät transaktioarvon oikein alkuperäisten laskutettujen siirtohintojen perusteella. Tämä on huomionarvoista, koska se merkitsisi, että Finanzgericht Münchenin mielestä Hamamatsu Japanin ja Hamamatsu Saksan välinen etuyhteys ei vaikuttanut hintaan. Tämä on Hamamatsu-tapauksessa varsin kyseenalaista, sillä alkuperäisiä siirtohintoja oikaistiin tosiasiallisesti takautuvasti, mikä viittaisi etuyhteydellä olleen tosiasiallisesti vaikutusta tuotujen tavaroiden hintoihin.¹²⁷

Vaikka EUT:n ratkaisun voisi kuvitella antavan siirtohinnoittelun ja tullien rajapinnan käsittelylle selkeyttä ja raameja, on ratkaisussa omat ongelmansa. Ensinnäkin EUT antoi erittäin niukat perustelut ratkaisulleen, joka luo aina omaa tilaa erilaisille tulkinnoille. Esimerkiksi *EC tax review* julkaisemassa artikkelissa Michiel Friedhoff ja Martijn Schippers esitti kolme erilaista skenaarioita, miten tuomiota voidaan tulkita. Ensimmäinen tulkinta on, että Hamamatsun alun perin laskutetun hinnan mukainen transaktioarvo hylätään, koska konsernin sisäisiä siirtohintoja oikaistaan tosiasiallisesti tai mahdollisesti takautuvasti, jonka vuoksi on käytettävä vaihtoehtoisia tullausarvomenetelmiä. Tuomioistuimen huoli saattoi koskea enemmän toteutunutta oikaisua kuin oikaisun mahdollisuutta. Jos oikaisua ei tehdä tilanteessa, jossa hinta pysyy markkinaehtoisella vaihteluvälillä, siirtohinnoitteludokumentaatio voisi edelleen kelvata kaupan olosuhteiden arviointiin. Näin laaja tulkinta kuitenkin heikentäisi transaktioarvomenetelmän käyttöä, mikä olisi outoa, koska EU-lainsäädäntö ei kiellä siirtohinnoitteludokumentaation käyttöä tullausarvon määrittämisessä ja WCO pitää sitä hyödyllisenä työkaluna antamaan tietoa kaupan todellisista

¹²⁶ C-529/16 Hamamatsu, kohdat 23–36.

¹²⁷ Friedhoff – Schippers 2019, s. 36–39.

olosuhteista. WCO:n mukaan toimintotason analyysi ja vuositason tarkastelu voivat nimenomaan osoittaa, ettei hintaan ole vaikutettu ja samalla takautuvat oikaisut voivat nimenomaan tukea tätä skenaariota. Siksi siirtohinnoittelututkimukset olisivat edelleen lähtökohtaisesti sopivia tullausarvon perustelussa ja kaupan olosuhteiden arvioinnissa, sekä tietyissä tilanteissa sopiva perusta tullausarvon vahvistamiselle. Siksi voitaisiin pitää erikoisena, jos EU:n tulliviranomaiset nojaisivat ensisijaisesti tähän tulkintaan.

Toinen tulkinta EUT:n ratkaisusta pohjautuu ajatukselle, että transaktioarvo on alun perin laskutettu hinta, jolloin takautuvia oikaisuja ei sallittaisi, olisi ne tehty ylöspäin tai alaspäin. Näin ollen enää takautuvia siirtohinnoitteluoikaisuja ei sallittaisi. Hamamatsu-tuomion ei kuitenkaan tulkinnan mukaan pitäisi tarkoittaa, että tullausarvo voitaisiin perustaa konsernin sisäiseen siirtohintaan ilman takautuvien oikaisujen huomioimista. Takautuvat oikaisut ovat juuri se mekanismi, joka osoittaa hinnan olevan markkinaehtoinen ja etuyhteydestä riippumaton, oli oikaisut tehty sitten ylös- tai alaspäin. Lisäksi tullausarvon on heijastettava tavarantoiminnan todellista taloudellista arvoa, vaikka kaikkia eriä ei tiedettäisi tuontihetkellä. WCO:n linja tukee myös tätä tulkintaa sillä, jos oikaisuja ei tehtäisi ollenkaan, hinta voitaisiin katsoa etuyhteyden vaikutuksen alaiseksi. Jos oikaisuja ei huomioitaisi, syntyisi myös väärinkäytösriski, koska hintoja voitaisiin pitää keinotekoisesti alhaisina tullien minimoimiseksi. Siksi on epätodennäköistä, että tuomio olisi tulkittava oikaisut sivuuttavalla tavalla.

Kolmas tulkinta perustuu rajattuun tulkintaa Hamamatsu-tapauksen erityisten tosiseikkojen vuoksi. Hamamatsu-tapauksessa tuomioistuimen katsoi, ettei tullausarvoa voi perustaa transaktioarvoon, jos se muodostuu alkuperäisestä hinnasta ja tilikauden lopun jälkeen tehdystä kiinteämääräisestä oikaisusta. Jos tätä tulkittaisiin irti tapauksen olosuhteista, seurauksena voisi olla hyvin laaja linjamuutos, jolloin siirtohinnoittelututkimuksia ei voisi käyttää apuna tullausarvoa määrittäessä tai takautuvia oikaisuja ei voisi huomioida. Rajatumpi tulkinta on kuitenkin todennäköisempi seuraavien tekijöiden takia. Yhteisön tullikoodeksi ei tuomioistuimen mukaan antanut riittävää varmuutta siitä, että sekä ylös- että alaspäin suuntautuvat oikaisut huomioitaisiin johdonmukaisesti. Lisäksi tuontihetkellä sopimuksissa ei ollut selvästi määritelty yksittäisten tavaroiden hintoja tai riittävää ehtoa, jonka perusteella oikaisut olisivat olleet ennakoitavissa. Käytetty RPSM-menetelmä tarkastelee kokonaiskannattavuutta, kun taas tullausarvo on transaktiokohtainen, mikä vaikeutti oikaisun kohdistamista yksittäisiin tuonteihin. Kaikesta edellä mainitusta huolimatta on pidettävä epätodennäköisenä, että tuomio merkitsisi yleisesti sitä, ettei siirtohinnoitteluoikaisuja voisi enää huomioida tullausarvossa. EUT:n ratkaisu liittyy ennen kaikkea Hamamatsu-tapauksen erityisiin

olosuhteisiin, mutta koska tuomio ei sano tätä täysin selvästi, jää nähtäväksi, miten laajasti jäsenvaltiot tulkintaa omaksuvat.¹²⁸

5.1.1 EUT vahvistaa aikaisempaa oikeuskäytäntöä, C-782/23 Tauritus

Edellä mainittuihin tulkintoihin saatiin hiukan selkeyttä EUT uudemman ratkaisun myötä asiassa C-782/23 Tauritus.¹²⁹ Hamamatsu-tapauksen jälkeen oli nähtävissä, että kansainväliset konsernit kohtaavat haasteita tullausarvon määrittämisessä tilanteissa, joissa joudutaan tekemään vuoden lopun siirtohinnoitteluoikaisuja. Erityisesti tilanteet, missä joudutaan tekemään alaspäin siirtohinnoitteluoikaisuja, johtaa yritysten kannalta haastavaan tilanteeseen tullipalautuksia jälkikäteen haettaessa.

Tauritus tapauksessa kyse oli siitä, että yhtiö toi polttoaineita Liettuaan siten, että sopimuksissa ja pro forma -laskuissa oli väliaikainen hinta, jota tarkistettiin myöhemmin ennalta määrättyjen tekijöiden esimerkiksi markkinahinnan ja valuuttakurssien perusteella. Lopullinen hinta saattoi siten nousta tai laskea alkuperäisestä. Tauritus ilmoitti tullausarvon väliaikaisen hinnan perusteella käyttäen menetelmänä unionin tullikoodeksin 74 artiklan 3 kohdassa säädettyä jäännösmenetelmää eli niin kutsuttua varamenetelmää. Saatuaan lopulliset laskut Tauritus haki tyypillisesti tulli-ilmoituksissaan ilmoitetun tavaroiden arvon oikaisua. Kuitenkin osa ilmoituksista jäi oikaisematta, vaikka lopulliset laskut osoittivat korkeampaa lopullista hintaa. Näin ollen tulliviranomainen jälkitarkastuksessa sovelsi unionin tullikoodeksin 70 artiklan 1 kohdassa säädettyä kauppa-arvomenetelmää ja vaati ALV-lisää sekä viivästyskorkoja ilmoitusten hyväksymispäivästä alkaen.¹³⁰

Unionin tuomioistuimen pääasialliseksi ratkaistavaksi muodostui kysymys, voidaanko unionin tullikoodeksin 70 artiklaa 1 soveltaa, kun ilmoitushetkellä tiedossa on vain väliaikainen hinta ja lopullinen hinta määräytyy myöhemmin objektiivisten tekijöiden perusteella. EUT ratkaisussaan vahvisti periaatetta, että 70 artiklan kauppa-arvo on ensisijainen arvonnäätymenettelmä, kun 74 artiklan menetelmät ovat toissijaisia eikä maahantuoja voi vapaasti valita menetelmää. Näin ollen tapauksessa lopullinen hinta oli määritettävissä sopimusjärjestelyjen perusteella jo sopimuksentekovaiheesta alkaen, koska tarkistus perustui objektiivisiin ja ennalta määrättyihin tekijöihin, joihin osapuolet eivät voineet vaikuttaa ja uudelleenarviointi oli sopimuksen mukaan tehtävä. Tuomioistuin korosti, että tilanteisiin, joissa lopullinen hinta vahvistuu vasta tullauksen

¹²⁸ Friedhoff – Schippers 2019, s. 36–39.

¹²⁹ C-782/23 Tauritus v. Muitinés departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos.

¹³⁰ C-782/23 Tauritus, kohdat 24–33.

jälkeen, on olemassa nimenomainen ratkaisu eli yksinkertaistettu ilmoitusmenettely. Siinä voidaan ensin antaa yksinkertaistettu ilmoitus väliaikaisella hinnalla ja myöhemmin täydentävä ilmoitus lopullisella hinnalla.¹³¹

On siis nähtävissä, että Tauritus ratkaisu tuo selkeyttäviä linjoja Hamamatsu-tapaukseen verrattuna. Tullin kannalta näyttää siltä, että kauppaa-arvomenetelmää korostetaan sopivana ensisijaisena lähestymistapana tullausarvon määrittämiseen, sillä se edistää virtaviivaisempaa prosessia ja vähentää monimutkaisempien menetelmien käyttöä. Konsernien kannalta saattaa olla järkevää, että ne tekevät sopimuksia, joissa lopulliset hinnat määräytyvät ulkoisten kriteerien perusteella eli esimerkiksi markkinahintojen perusteella, joihin mikään kaupan osapuoli ei vaikuta. Tauritus tapauksen ratkaisu vahvistaa sitä periaatetta, että tullin näkökulman huomioon ottaminen siirtohinnoittelupolitiikkaa laadittaessa on tärkeää, jotta vältetään mahdolliset riidat tulli- ja veroviranomaisten kanssa. Säännösten noudattamisen ja dokumentoinnin tulisi olla olennainen osa liiketoimintaa tullivaatimusten riskin lieventämiseksi. Lisäksi konsernien kannalta olisi järkevää kehittää eriytetty siirtohinnoittelustrategia, joka perustuu objektiivisiin markkinapohjaisiin hinnoittelumekanismeihin eikä konsernin sisäisiin voittoa tavoitteleviin motiiveihin.¹³²

5.1.2 Tullien kiertäminen tavaran alkuperämaata muuttamalla, C-297/23 Harley-Davidson

Tulleihin liittyvä EUT:n ratkaisu vuodelta 2024 on itse asiassa verotuksen näkökulmasta erittäin relevantti ja siksi nostettu vielä tarkasteluun tähän tutkimukseen. Nimittäin EUT:n ratkaisu asiassa C-297/23 P Harley-Davidson¹³³ käsiteltiin sitä, milloin valmistus- ja kokoonpanotoiminta katsotaan taloudellisesti perustelemattomaksi, jos sen ensisijaisena tarkoituksena on välttää unionin kauppapoliittisia toimenpiteitä.¹³⁴ Kyseessä oli muutoksenhaku unionin yleisen tuomioistuimen tuomioon, joka oli jo hylännyt valittajien kanteen.¹³⁵

Tapaus lähti liikkeelle siitä, kun Yhdysvallat asetti kesällä 2018 lisätullit teräkselle ja alumiinille, johon EU reagoi määräämällä lisätulleja tiettyihin Yhdysvalloissa valmistettuihin tuotteisiin, mukaan lukien eräät Harley-Davidson-moottoripyörät. Harley-Davidson toi julkisesti esiin Yhdysvaltojen arvopaperi- ja pörssikomitealle lisätullien vaikutukset ja kuvasi tuotannon siirtoa Yhdysvaltojen ulkopuolelle EU-tullien välttämiseksi ja valitsi Thaimaassa sijaitsevan tehtaansa joidenkin unionin

¹³¹ C-782/23 Tauritus, kohdat 50–77.

¹³² Ks. Broekaert 2025.

¹³³ C-297/23 P valittajina Harley-Davidson Europe Ltd. ja Neovia Logistics Services International NV. ja muuna osapuolena Euroopan komissio.

¹³⁴ C-297/23 Harley-Davidson, kohdat 49–53.

¹³⁵ T-324/21.

markkinoille suunnattujen moottoripyörien valmistuspaikaksi. Belgian tulliviranomaiset antoivat SAT-päätöksiä, joiden mukaan tietyt moottoripyöräryhmät olivat peräisin Thaimaasta ja nämä päätökset komissio pyysi kumoamaan.¹³⁶

Valittajat esittävät valituksensa tueksi kolme valitusperustetta EUT:lle, joista ensimmäisessä vedottiin delegoidun asetuksen 2015/2446 artiklan virheelliseen tulkintaan. Tuomioistuin vahvisti, että ilmaisu ”toiminnon tarkoituksena oli välttää” ei edellyttänyt, että välttäminen olisi ainoa tavoite, vaan riittää, että se on ensisijainen tai hallitseva tarkoitus. Tämä kriteeri on tuomioistuimen mukaan tarpeen, jotta 33 artikla ei menettäisi tehoaan jäämällä artiklaksi, jonka voisi jättää useimmissa tilanteissa soveltamatta.¹³⁷

Valittajien toisessa ja kolmannessa valitusperusteessa, jotka oli esitetty toissijaisesti, vedottiin unionin tullikoodexin 62 artiklaan sisältyvän delegoinnin rajojen ylittämiseen ja hyvää hallintoa koskevan oikeuden loukkaamiseen. Tuomioistuin kuitenkin katsoi, että tämä toinen valitusperuste nojaa oletukseen 33 artiklan subjektiivisuudesta, joka oli jo kumottu 33 artiklan tulkintaa koskevassa arvioinnissa, eikä siksi peruste voinut menestyä.¹³⁸ Kolmas väite käsitteli sitä, että komissio olisi jättänyt kuulemisvelvollisuuden noudattamatta ja että menettelyvirheiden tulisi johtaa päätöksen kumoamiseen. Väite hylättiin sillä perusteella, että kumoaminen edellyttäisi, että virhe olisi vaikuttanut päätöksen sisältöön.¹³⁹

EUT:n tuomio kyseisessä asiassa on erittäin mielenkiintoinen tullien ja verotuksen yhteyden näkökulmasta. Huomioitavaa on, että EUT ratkaisi tapauksessa tullikysymystä eli ”muun kuin etuuskohteluun oikeuttavan alkuperän määrittämiseksi”, mutta tarkastellaan ratkaisua verotuksen näkökulmasta. Käytännössä EUT ratkaisussaan vahvisti, että tullinäkökulmasta yritysten ei kannata yrittää siirtää myyntiä toiseen valtioon, jos toiminnalle ei ole taloudellisia perusteita ja tarkoituksena on välttää tulleja. Lopputuloksena ratkaisu tarkoitti tullien näkökulmasta sitä, että moottoripyöriä käsiteltiin siten, kuin ne olisi tuotu Yhdysvalloista eikä Thaimaasta. Kuitenkin verotuksen näkökulmasta tilanne on vähintään erikoinen, koska verotuksen perusajatuksena on yleisesti ottaen substanssivaatimus siitä, että verotus ja liiketoiminnan tuotot kohdistuvat todellisuudessa siihen

¹³⁶ C-297/23 Harley-Davidson, kohdat 16–27.

¹³⁷ C-297/23 Harley-Davidson, kohdat 48–81.

¹³⁸ Delegoidun asetuksen 2015/2446 33 artiklassa, jonka otsikko on ”Valmistus- tai käsittelytoiminnot, jotka eivät ole taloudellisesti perusteltuja ([unionin tullikoodexin] 60 artiklan 2 kohta)”, säädettiin seuraavaa:

”Muussa maassa tai muulla alueella suoritettua valmistusta tai käsittelyä on pidettävä taloudellisesti perustelemattomana, jos saatavilla olevien tietojen perusteella todetaan, että toiminnon tarkoituksena oli välttää [unionin tulli]koodexin 59 artiklassa tarkoitettujen toimenpiteiden soveltaminen.

¹³⁹ C-297/23 Harley-Davidson, kohdat 82–98.

maahan, missä tuotanto ja arvonluonti tapahtuu. Lisäksi siirtohinnoitteluperiaatteita tarkastellessa pyritään aina markkinaehtoiseen lopputulokseen, jota voisi tämänkaltaisessa tilanteessa tarkoittaa todellisen arvon luomista Thaimaassa. Kuitenkin jos Tulli tulkitsee todellisen alkuperän olevan Yhdysvallat eikä Thaimaa (niin kuin tässä ratkaisussa EUT tulkintaa vahvistaa), luo se verotuksellisesti hyvin erikoisen tilanteen. Tässä kauppapoliittinen alkuperäsääntö tekee tarkoituksellisesti jotain, mitä tuloverotuksessa yleensä vältetään eli ottaa huomioon motiivin ja tavoittelee järjestelmän tehokkuutta. Näin ollen voisi tulkita, että tullialkuperä ja tuloverotus voivat tietyissä tilanteissa eriytyä, jolloin sama toimitusketju voi olla tullien piirissä eri maahan kohdistettu, mutta tuloverotuksessa voittoja silti kohdistetaan toiseen maahan toimintoanalyysin mukaan.

5.2 EU:n tullialueen siirtohinnoittelun ja tullien arvonmäärityksen periaatteita

Hamamatsu-ratkaisun jälkeen useampi EU-maa muutti toimintaansa arvioidessaan siirtohinnoittelun ja tullausarvosääntöjen suhdetta. Siksi on perusteltua tarkastella muutamia maita EU:n tullialueella ja analysoida onko näiden maiden toiminnassa nähtävissä muutoksia Hamamatsu-tapauksen myötä. Huomion arvoista on, että vaikka jokaisella EU-maalla on omat tulliviranomaiset, on heillä kaikilla noudatettavana samat unionin tullikoodeksin säädökset. Toisin sanottuna periaatteessa jokaisen EU-maan tulliviranomaisten pitäisi toimia samojen sääntöjen mukaan, koska EU on tulliliitto, jonka säännöt pohjautuvat koko EU-alueen yhteisiin sääntöihin eli unionin tullikoodeksiin. Siksi voidaan pitää perusteltuna tarkastella eri EU-maiden kautta, mitkä periaatteet ja arvonmäärityssäännöt aiheuttavat todellisuudessa eroja markkinaehtoperiaatteen ja tullausarvon välillä.

Siirtohinnoittelun ja tullausarvon välisen yhteensovittamisen eteen on tehty paljon töitä OECD:n ja WTO:n välillä. Ensimmäinen versio WCO:n teknisen komitean hyväksymästä ohjeistuksesta *WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing* julkaistiin jo vuonna 2015 ja päivitetty versio vuonna 2018. Valitettavasti kuitenkin on nähtävissä, että ohjeistus on jäänyt vähälle huomiolle, vaikka se antaa hyödyllisiä ehdotuksia. Kansainvälinen kauppakamari, *International Chamber of Commerce* (ICC) katsoi jo ennen Hamamatsu-tapausta, että valtioilla on hyvät avaimet lähteä ratkomaan ristiriitaa siirtohinnoittelun ja tullin arvonmäärityksen välillä, sillä WTO:n *Customs Valuation Agreement* ja OECD:n *Transfer Pricing Guidelines* antavat riittävän hyvät työkalut tullausarvon ja siirtohinnoitteluongelmien ratkaisemiseksi.¹⁴⁰

Kansainvälisten konsernien kannalta ennen kaikkea olennaista on, että viranomaisten toiminta on ennakoitavissa ja stabiilia. Siksi tilanne, jossa harvalla maalla on selkeää kantaa siihen, miten

¹⁴⁰ Salva 2016, s. 346.

siirtohinnoittelun hyväksyttävyyteen ja riittävyteen tullausarvon määrittämisessä suhtaudutaan tai siihen, miten siirtohinnoitteluoikaisuja tulisi käsitellä tullikysymyksissä, on kansainvälisten konsernien kannalta hyvin ongelmallista. ICC ehdotti jo vuonna 2016 julkaistussa artikkelissa, että yritykset kaipaisivat toiminnan varmistamiseksi seuraavia asioita: ensinnäkin selkeän WCO:n kannan siitä, että myös yritysverotuksessa käytettävät todelliset siirtohinnat ovat hyväksyttäviä ja riittäviä tullaustarkoitukseen, toisekseen selkeän WCO:n kannanoton siirtohinnoitteluoikaisujen tullikäsittelystä sekä toteutusmekanismeista, jotka mahdollistavat tullien ja ALV:n yksinkertaisen ilmoittamisen ja maksamisen tai palauttamisen ja kolmanneksi kansallisia kannanottoja.¹⁴¹

Tämänhetkisen tilanteen kiteyttää hyvin se, että ICC:n näkemykset esitettiin selkeästi ja kattavasti ensimmäisen kerran jo vuonna 2012 julkaistussa kannanotossa, jonka laativat ICC:n verokomissio, *Commission on Taxation* ja ICC:n tullia ja kaupan helpottamista koskeva komissio, *Commission on Customs and Trade Facilitation*. Tästä on kulunut kohta 15 vuotta ja yhä esimerkiksi Euroopan Unionissa ei ole sitovaa lainsäädäntöä linjaamaan siirtohinnoittelun ja tullausarvon sääntöjä. Todettakoon, että yksi merkittävä tekijä miksi sitovaa lainsäädäntöä ei ole todennäköisesti saatu aikaiseksi EU-alueella johtuu siitä, että siirtohinnoittelusääntely on osa tuloverotusta, joka kuuluu EU jäsenvaltioiden toimivaltaan. Kuitenkin todellisuus on se, että kaikki OECD-valtiot noudattavat OECD:n siirtohinnoitteluohjeistusta (ja iso osa myös ei-jäsenmaista), jolloin siirtohinnoittelu on hyvin harmonisoitu jo valmiiksi eri maiden välillä.¹⁴² Tämän ongelman voisi nähdä ratkeavan sillä, että EUT antaisi lisää siirtohinnoittelun ja tullien arvonmäärityssääntöihin kantaaottavia ratkaisuja, joita se perustelisi siten enemmän, että ne olisivat laajemmin sovellettavissa erilaisiin ristiriitatilanteisiin.

Kun tarkastellaan tullausarvojen ja siirtohintojen yhdenmukaistamista hallinnollisiin tarkoituksiin, on otettava huomioon näiden kahden tekijän keskinäinen vaikutus toisiinsa, eli siirtohinnan vaikutus tullausarvon määrittämisessä ja päinvastoin. Yritykset tai veroviranomaiset voivat käyttää tullausarvoa perustana siirtohintojen määrittämisessä, mikä on merkityksellistä yritysverotuksen kannalta. Tämä olisi mahdollista, koska tullausarvo ilmoitetaan ja vahvistetaan yleensä ennen siirtohintojen vahvistamista, koska kaikki tuonti käy läpi tulliselvitysmenettelyn. Toisin sanoen tuoja on jo ilmoittanut tullausarvon tullitarkoituksia varten ajankohtana, jolloin tuloverojen siirtohinnoittelu olisi määritettävä. Siksi olisi kohtuullista käyttää tätä arvoa lähtökohtana tuloverotusta varten määritettävän varastoarvon määrittämisessä. Tulliarvon perusteella määritettyjen

¹⁴¹ Salva 2016, s. 348.

¹⁴² OECD:n siirtohinnoitteluohjeistus ei kuitenkaan ole EU-maille osa sitovaa lainsäädäntöä.

siirtohintojen käytäntö ei näytä olevan käytössä tästä huolimatta missään Euroopassa johtuen siitä, että yritykset tai veroviranomaiset eivät pidä tätä lähestymistapaa mahdollisena hintojen määrittelyssä.¹⁴³

Tarkastellaan muutamaa EU-maan käytänteitä tullausarvon määrittelyn suhteen. Espanjan tulliviranomainen on veroviranomaisen alla operoiva toimija (Agencia Estatal de Administración Tributaria, AEAT). Juuri ennen Hamamatsu-ratkaisua Espanjan viranomaiset olivat antaneet uutta ohjeistusta siihen, miten tavarannullausarvo tulisi ilmoittaa etuyhteysliiketoimine välisissä transaktioissa. Käytännössä ohjeistus muutettiin siten, että maahantuoja saattaa jättää yksinkertaisten tullilmoituksen ja antaa täydentävän ilmoituksen jälkikäteen. Tämä saattaa antaa ilmoitusaikaa etuyhteys toimijoille jopa kaksi vuotta tavaroiden luovutus päivästä.¹⁴⁴

Alankomaissa viranomaisten työnjako on samankaltainen kuin Suomessa eli siirtohinnoittelu kuuluu veroviranomaisille ja tullausarvon määrittely tulliviranomaisille. Alankomaissa tulliasioiden käsikirja eli *Handboek Douane* ohjeistaa, miten tulliviranomaisten tulee tulkita ja soveltaa unionin tullikoodeksia. Käsikirjassa todetaan nimenomaisesti, että tietyin edellytyksin siirtohinnoittelun määrittämisessä käytettävää markkinaehtoperiaatetta voidaan käyttää myös tulliarvon ja tullien perusteena. Käytännössä tuojan on mahdollista hakea Alankomaiden tulliviranomaisilta tavarannullausarvon ennakkoratkaisua arviointiin erikoistuneelta tiimiltä. Etuyhteystilanteissa ennakkoratkaisu voi antaa oikeusvarmuutta siitä, että esitetyn tapauksen siirtohinnoittelu voidaan hyväksyä myös tulliarvoksi. Samalla voidaan sopia käytännön menettelystä, jolla siirtohinnoitteluoikaisu tullaan huomioimaan lopullista tulliarvoa määritettäessä. Tulliviranomaiset sallivat, että tuonti-ilmoitukset annetaan normaalisti ja tavarat ilmoitetaan aluksi käyttäen alkuperäistä siirtohintaa tullausarvona. Siirtohinnan oikaisujen jälkeen toimitetaan täsmäytyslomake. Jos oikaisu nostaa tulliarvoa, tullit määrätään takautuvasti ja jos oikaisu laskee tulliarvoa, tuoja voi saada osittaisen palautuksen liikaa maksetuista tulleista. Yksinkertaistettuja ilmoituksia ja unionin tullikoodeksin 73 artiklan käyttöä ei suositella. Tämä lähestymistapa ei ole muuttunut Hamamatsu-tapauksen jälkeen, koska Alankomaiden tulliviranomaiset tulkitsevat Hamamatsun ratkaisua suppeasti ja katsovat sen soveltuvan vain identtisissä tapauksissa.¹⁴⁵

Saksassa veroviranomainen ja tulliviranomainen ovat erillisiä ja toisistaan riippumattomia viranomaisia. Verohallinto arvioi siirtohinnoitteluoikaisujen hyväksyttävyyttä verotuksessa, kun taas

¹⁴³ D'angelo et al. 2023, s. 16–17.

¹⁴⁴ Boletín Oficial del Estado 2017.

¹⁴⁵ D'angelo et al. 2023, s. 20–21.

Tulli vastaa tullilainsäädännön soveltamisesta. Tullausarvoon liittyvissä kysymyksissä koko tullihallintoa tukee liittovaltion yhteinen tulliviranomainen, jolla on käytännössä merkittävä rooli erityisesti siirtohintojen ja tullausarvon määrittämisessä. Siirtohintoihin liittyvää tullausarvoa koskevaa erityissääntelyä ei Saksassa juuri ole, eikä oikeuskäytäntö Hamamatsu-tapausta lukuun ottamatta ole tarjolla. Jälkikäteisiin hinnanoikaisuihin suhtaudutaan pääsääntöisesti tiukan tulkinnan mukaan. Jos oikaisu nostaa hintaa, tavaratullausarvo nousee, mutta hinnan aleneminen ei yleensä johda palautukseen tullilta, ellei tullausarvon aleneminen johdu suoraan tavarasta tai tullinimikkeestä. Hamamatsu-ratkaisusta on Saksassa käsitelty laajasti, koska sen epäselvä muotoilu on mahdollistanut erilaiset tulkinnat ratkaisusta. Saksassa Tulli onkin käytännössä pitäytynyt aiemmassa tulkinnassaan myös liittovaltion verotuomioistuimen lopullisen päätöksen jälkeen.¹⁴⁶

Hamamatsu-ratkaisulla ei vaikuta olleen merkittävää vaikutusta tullausarvon ja siirtohintojen tulkinnassa kansallisella tasolla, koska kansalliset viranomaiset eivät ole selvästikään muuttaneet toimintakäytänteitä merkittävästi tuomion seurauksena. Myös Euroopan sisällä viranomaisten toiminnassa on selkeitä eroja. Espanja selvästi sallii yksinkertaistetun tulli-ilmoituksen käytön, mutta sen käyttö voi loppuen lopuksi olla työlästä sekä yrityksille että viranomaisille. Toisaalta yksinkertaistetun tulli-ilmoituksen käyttämiselle vaikuttaa olevan lainsuoma perusta tullikoodeksin tämän mahdollistaessa. Alankomaiden toiminta on taas johdonmukaista, koska jälkikäteen tehty oikaisu on kohdeltu samalla tavalla, oli oikaisu tehty hintaan ylös- tai alaspäin. Kuitenkin alankomaiden toiminnalle voisi suovan vahvempaa oikeusperustaa esimerkiksi EUT:n ratkaisun avulla. Saksan viranomaisten toimintaa voi sikäli pitää jossain määrin epäjohdonmukaisena, koska on nähtävissä, että tulliviranomainen hyväksyy tullausarvon oikaisuja vain tilanteissa, joissa lopputuloksena on korkeammat tuontitullit. Oikaisuja ei taas hyväksytä tullausarvon pienentyessä.

5.3 Käytäntöjä maailmalta siirtohinnoittelun ja tullien arvonmäärittäksen yhteensovittamiseksi

EUT:n ratkaiseman Tauritus-tapauksen voi tulkita tuovan hieman lisää oikeusvarmuutta Hamamatsu-tapauksen jälkeen. Kuitenkin se mikä todellisuudessa toisi yrityksille oikeusvarmuutta merkittävästi nykytilannetta enemmän, on esimerkiksi tullikoodeksiin sen kaltaisten lisäyksien tuominen, jotka käsittelisivät siirtohintojen ja tullausarvon vuorovaikutusta. Siksi on perusteltua hiukan tarkastella vastaavia verrokkimarkkinoita, joista unionin tulliyhteisö voisi ottaa mallia sitovamman sääntelyn tuomiseen siirtohinnoittelun ja tullausarvon välille. Tämän tutkimuksen tavoitteena ei ole syventyä

¹⁴⁶ D'angelo et al. 2023, s. 21–22.

enempää EU:n tullialueen ulkopuolisiin käytäntöihin siirtohinnoittelun ja tullausarvon määrittämisessä. Silti voidaan pitää perusteltuna tehdä katsaus verrokkimarkkinoihin ja tarkastella näiden toimintamalleja tutkimuksen kannalta, koska kyseiset toimivat mallit voivat olla myös tulevaisuuden ratkaisuja ja käytäntöjä, jota EU:n tullialueella kannattaisi mahdollisesti ottaa myös käyttöön. Tarkastellaan seuraavaksi Yhdysvaltojen, Australian ja Norjan käytäntöjä.

Yhdysvalloissa on käytössä käytäntö, jota kutsutaan termillä *Reconciliation*.¹⁴⁷ Menettelyn ideana on se, että tavaran maahantuoja voi merkitä tiettyjä tuontierä, vaikka kaikkia tullin kannalta olennaisia tietoja ei olisi vielä saatavilla tuontihetkellä, ja toimittaa lopulliset tiedot myöhemmin koonti-ilmoituksella. Tällä menettelyllä pyritään juuri vastaamaan tavaran arvonmäärittäykseen liittyviin epävarmuuksiin eli esimerkiksi siirtohinnoittelusta johtuvista tilikauden lopun oikaisuksista. Heti kun tuojilla on käytettävissään tiedot lopullisesta hinnasta tai tosiasiallisesti maksettuihin tai maksettavaan hintaan lisättävästä määrästä, he merkitsevät nämä tiedot ilmoitukseen täsmäytysmerkinnällä.¹⁴⁸

Tällä toiminnalla voisi nähdä olevan samanlaisia tavoitteita kuin myös yksinkertaistetulla tullilmoituksella unionin tullialueella, mutta merkittävänä erona se, että yleinen määräaika koonti-ilmoituksen tekemiseen Yhdysvalloissa on 21 kuukauden kuluessa vanhimmasta merkitystä tuontierästä. Käytännössä tämä määräaika mahdollistaa konserneille todellisesti mahdollisuuden tehdä tarkennuksia tullilmoitukseen jälkikäteen, kun lopulliset tiedot saadaan selville.¹⁴⁹

Yhdysvaltojen tull- ja rajavartiolaitos julkaisee monimutkaisissa tullausarvotapauksista julkisia päätöksiä, joita voidaan pitää sitovina ennakkopäätöksinä. Ne ovat voimassa ilman aikarajoja, ellei niitä nimenomaisesti peruuteta tai lainsäädäntöä muuteta. Päätös HQ W548314 on julkaistu jo vuonna 2012, mutta se on erinomainen esimerkki, miten etuyhteys vaikuttaa tullausarvoon. Yrityksen siirtohinnoittelukäytäntöjen ja ennakkohinnoittelusopimuksen (APA) mukaan myyjä vahvisti RPM-menetelmän mukaisesti alustavat hinnat, joita sitten tarkasteltiin neljännesvuosittain. Tämä analyysi johtaa usein tehtäviin oikaisuihin. Tulliviranomainen totesi hintojen olleen vahvistettu markkinaehtoperiaatteen mukaisesti eivätkä osapuolten väliset suhteet vaikuttaneet niihin. Näin ollen kauppaa arvomenetelmää voitiin soveltaa maahantuotujen tavaroiden tullausarvojen määrittämiseen. Myöhemmät hinnanmuutokset voitiin ottaa huomioon maahantuotujen tavaroiden tullausarvoja määritettäessä, koska ne oli kuvattu yksityiskohtaisesti siirtohinnoittelukäytännössä, joka oli voimassa ennen arvona määritettävien tavaroiden maahantuontia. Tulliviranomainen ratkaisussaan

¹⁴⁷ Termin voisi kääntää suomeksi esim. ”täsmäytysohjelma”.

¹⁴⁸ U.S. Customs and Border Protection, External Guidance.

¹⁴⁹ Eßer 2023, kohdat 4.1–4.2.

totesi, että Reconciliation tekee täsmäytyksestä ihanteellisen keinon ilmoittaa kaikki tuonnin jälkeiset ylös- tai alaspäin tehtävät oikaisut APA:n, siirtohinnoitteludokumentaation tai -käytännön sallimassa aikataulussa, jotka liittyvät suoraan tai epäsuorasti tavaroiden arvoon. Toisin sanottuna voi tulkita, että Yhdysvaltojen tullivirnaomainen erikseen toivoo, että täsmäytysohjelmaa käytettäisiin tapauksissa, jossa lopullinen hinta määräytyy vasta jälkikäteen.¹⁵⁰

Australian malli siirtohinnoittelun ja tullausarvon yhteensovittamisessa nojaa kolmeen pilariin. Ensiksi siirtohinnoittelu- ja tullausarvo-ohjeistus määrittää, milloin siirtohinnoitteluoikaisu voi vaikuttaa tullausarvoon ja korostaa, että oikaisun on liitettävä nimenomaan maahantuotuihin tavaroihin. Keskeinen käytännön vaatimus on siirtohinnoitteluoikaisuja tehdessä, että niiden on oltava todellisia transaktioita eikä pelkkiä kirjanpidollisia oikaisuja. Toisekseen *Valuation Advice*-menettelyllä yritys voi hakea ennakolta varmistuksen tullausarvon määräytymisestä ja siirtohinnoitteluoikaisujen hyväksyttävästä käsittelystä. Toisin sanottuna *Valuation Advice*-hakemuksen avulla pyritään osoittamaan, ettei etuyhteys ole vaikuttanut hintaan. Hakemuksella voi hakea varmistusta esimerkiksi siirtohinnoittelumenetelmästä tai mahdollisesta hyväksyttävästä oikaisuvälistä. Australian kansallinen ohjeistus korostaa, että siirtohinnoitteludokumentaation pitäisi sisältää relevanttia tietoa tuontihintoihin ja nämä osat pitäisi liittää osaksi *Valuation Advice*-hakemusta. Kolmanneksi, jos oikaisuista seuraa tarve korjata aiempia tullausilmoituksia, Australia tulliviranomaisen *voluntary disclosure* -prosessi toimii sen kanavana. Siirtohinnoitteluoikaisu tulee toimittaa heti viranomaisille, kun tarvittavat tiedot ovat saatavilla. Täysimääräinen ja oma-aloitteinen ilmoitus voi tietyin edellytyksin suojata tietyiltä väärää tai harhaanjohtavaa ilmoitusta koskevilta sanktioilta.¹⁵¹

Australian systeemissä voi nähdä yhtymäkohtia monien EU:n tulliliiton maiden välillä sillä, siirtohinnoittelujärjestelyt voivat sisältää jälkikäteisiä oikaisuja tavarantoiminnan jälkeen, mutta tullausarvon oikaisu arvioidaan tullausarvolainsäädännön kautta eikä siirtohinnoittelu lainsäädännön avulla. Lisäksi oikaisu pitää kohdistaa tiukasti yhteen tuontierään.

Tarkastellaan vielä Norjaa, sillä se on osa Euroopan talousaluetta (ETA) ja osa EU:n sisämarkkinoita, mutta ei osa EU:n tulliliittoa tai EU:ta. Tämä tarkoittaa sitä, että EU:n ja Norjan välillä on tullimuodollisuudet. Norjan tulliviranomainen korostaa, että tullausarvo ja siirtohinnoittelu ovat eri sääntökokonaisuuksia, vaikka ne käsittelevät samaa etuyhteystransaktiota. Tullausarvon lähtökohta on tavarantoiminnan kauppaväri ja etuyhteystilanteissa keskiöön nousee etuyhteystilanteissa, että onko

¹⁵⁰ U.S. Customs and Border Protection 2012, The ruling HQ W548314.

¹⁵¹ Australian Customs and Border Protection Services 2023, Practise statement.

ilmoitettuun hintaan tullauksessa vaikuttanut etuyhteyssuhde. Norjassa tulliviranomaisilla ei ole velvollisuutta huomioida verotusta varten laadittua siirtohinnoitteludokumentaatiota tullausarvon määrittämisessä. Siirtohinnoitteludokumentaatio voi olla hyödyllinen taustamateriaali viranomaisille, mutta tulliviranomaisen ei tarvitse antaa sille halutessaan painoarvoa. Norjassa tulliviranomainen ohjaa käytännössä siihen, että siirtohinnoitteludokumentaatiosta olisi hyötyä tulliviranomaiselle tavarankäytön arvoa määriteltäessä, pitää dokumentaatiota täydentää transaktio- ja maksuketjutodisteilla.¹⁵²

Yhdysvaltojen, Australian ja Norjan kohdalla nousee esiin kysymys, miksi maat eivät ole sulauttaneet vahvemmin tullilainsäädäntöä ja verolainsäädäntöä vahvemmin yhdeksi kokonaisuudeksi, vaikka näillä mailla olisi ollut mahdollisuus siihen. EU:ssa tullilainsäädännön ollessa EU:n päätäntövallan alla ja verolainsäädännön ollessa kansallisen lainsäädännön käsissä on ymmärrettävämpää, että niitä on haastavampaa liittää yhteen yhtä tehokkaasti. Kuitenkaan edellä mainituilla mailla tätä samaa ongelmaa ei ole. On myös yllättävää, etteivät maat ole kehittäneet tehokkaampia ratkaisuja siirtohinnoittelun ja tullausarvon yhteensovittamiseksi. Yhdysvaltojen Reconciliation-menettely vaikuttaa pitkälti samalta kuin tulliliiton yksinkertaistetun tullausmenettelyn käytännöt. Kuitenkin Reconciliation menettelystä saa kuvan, että se toimii mahdollisesti tehokkaammin ja paremmin kuin tulliliiton yksinkertaisten tullausmenettelyn käytännöt. Yksi merkittävä syy tälle voi olla se, että Yhdysvaltojen tulliviranomainen hyvin suoraan suosittaa Reconciliation menettelyn käyttöä kaikissa tilanteissa, jossa tavarankäytön arvo selviää vasta tuonnin jälkeen. Tämä voisi olla myös yksi mahdollinen ratkaisu, miten EU:n tulliliittokin voisi yhtenäistää ja tehostaa toimintaansa luomalla vahvemmin käytäntöjä, joita kaikkien jäsenmaiden tulliviranomaiset suositeltaisiin käyttävän.

¹⁵² Tolletaten 2025, Customs valuation and transfer pricing.

6 Siirtohinnoittelun ja tullausarvon yhteensovittaminen

6.1 Tutkimusaineiston muodostumisesta

Tämä luku koostuu tutkielman empiirisestä osuudesta, jossa on haastateltu tutkimuksen ympäriltä neljää alan asiantuntijaa. Asiantuntijat muodostavat aiheen eri puolilta kattavan asiantuntijajoukon, kun haastateltavat edustavat sekä viranomaispuolta Verohallinnosta ja Tullista että yksityistä sektoria, asiantuntija suuresta kansainvälisestä konsernista ja konsulttitalosta. Kaikilla haastateltavilla on vähintään 15 vuoden ajalta kokemusta siirtohinnoittelusta tai tulleista. Haastateltavat ovat valittu tutkimukseen siten, että heidän näkemyksistään voidaan luoda laajempaa kuvaa, miten siirtohinnoittelu ja tullausarvon määrittämyskysymykset risteävät niin viranomaisten kuin yritysmaailman näkökulmista. Kaikki haastatellut asiantuntijat eivät ole olleet molempien teemojen eli sekä siirtohinnoittelun että tullien syvä osaajia, mutta kaikilla haastateltavilla on silti ollut kokemusta myös tilanteista, joissa tätä kahden teeman välistä risteymää on jouduttu pohtimaan työtehtävissä.

Vaikka tässä tutkimuksessa siirtohinnoittelua ja tullausarvon määritystekijöitä on lähestytty ensisijaisesti yritysten näkökulmasta, on silti mielestäni erittäin perusteltua haastatella myös viranomaispuolen edustajia aiheesta. Ilman viranomaispuolen näkökulmaa tutkimuskysymyksiin vastaaminen jäisi hyvin ohueksi ja yksipuoliseksi. Todellisuus kuitenkin on se, että vaikka kaikki toimijat pyrkivät lähtökohtaisesti lailliseen ja markkinaehtoiseen lopputulokseen hintoja määriteltäessä, voi silti usein näkökulma haastaviin tullausarvo- ja siirtohinnoittelukysymyksiin olla hyvin erilainen viranomaisten ja yrityspuolen edustajilla.

Yksityisen puolen edustajia pidettiin tarkoituksenmukaisena haastatella sekä *inhouse*-puolella työskentelevää asiantuntijaa, että myös konsulttina toimivaa ammattilaista. Inhouse-puolelta valittiin asiantuntija, joka on työskennellyt suuressa pörssiyhtiössä vuosia. Merkittävimpänä syynä juuri tälle valinnalle on se, että pienten tai edes keskisuurten yritysten ei tarvitse pohtia siirtohinnoittelun kysymyksiä ollenkaan samalla tavalla kuin konsernien, joissa etuyhteysliiketoimia saattaa olla kymmeniä ellei satoja.¹⁵³ Konsulttina työskentelevän henkilö nähtiin taas tuovan laajempaa perspektiiviä tutkimukseen, koska hän pääsee näkemään omassa työssään erilaisia liiketoimintoja, sekä monenlaisia kysymyksiä ja ongelmia, joiden kanssa eri yritykset joutuvat kamppailemaan.

¹⁵³ Pienet ja keskisuuret yritykset eivät yleensä ole siirtohinnoittelun dokumentaatiovaatimuksen piirissä. Kts. sivu 19.

Haastattelut toteutettiin haastattelurungon avulla, joka laadittiin etukäteen tutkimuskysymysten ohjaamana. Ennalta valmistellut kysymykset toimivat ennen kaikkea keskustelua jäsentävinä teemoina, eivät tiukasti noudatettavana listana. Menettelytapa mahdollisti haastattelijan seuraamaan haastateltavan esiin nostamia huomioita, reagoimaan vastauksiin tilanteen mukaan sekä esittämään täsmentäviä jatkokysymyksiä esimerkiksi havaituista ongelmakohdista tai esiin nostetuista kokemuksista. Lähestymistapa vastasi luonteeltaan puolistrukturoitua teemahaastattelua.¹⁵⁴ Teemahaastattelulle ominaisesti haastattelija perehtyi etukäteen tutkimusaiheen keskeisiin tekijöihin ja käsitteelliseen taustaan. Tässä tutkimuksessa haastattelu kohdistui erityisesti siirtöhinnoittelun ja tullausarvon määrittämisen yhteyteen eli samoihin oikeuskirjallisuudessa toistuviin teemoihin. Haastattelut etenivät valittujen teemojen ja niitä tarkentavien kysymysten varassa, mutta samalla haastateltaville jätettiin tilaa käsitellä aihepiiriä vapaamuotoisesti ja tuoda esiin omia näkökulmiaan.

Haastateltaville ei lähetetty haastattelurunkoa ennakoon.¹⁵⁵ Päätöksen taustalla oli tavoite varmistaa, että keskustelu voisi rakentua tilanteessa esiin nousevien havaintojen ja teemojen varaan. Kysymysrunko toimi siten ensisijaisesti haastattelijalle muistilistana ja keskustelua jäsentävänä runkona, auttaen ohjaamaan haastattelua ja sitomatta sitä kuitenkaan tiettyjen kysymysten ympärille. Haastattelut toteutettiin etähaastatteluina Microsoft Teams -ohjelmiston kautta 11.2.–23.2.2026 välisenä aikana. Kaikki haastattelut nauhoitettiin ja litteroitiin, jotta ne voitiin analysoida jälkikäteen tutkimusta varten.

Haastatteluiden tavoitteena oli tuottaa aineistoa, jonka avulla tutkimuksen alussa asetettuihin tutkimuskysymyksiin voidaan vastata. Tavoitteena oli peilata tutkielmassa aiemmin tunnistettuja mahdollisia ristiriita- ja ongelmakohtia siihen, miten ne käytännössä näyttäytyvät yritysten ja viranomaisten arjessa. Haastatteluiden tavoitteena oli saada laajempaa kuvaa alussa esitettyihin tutkimuskysymyksiin, kuin mitä pelkkä oikeuskirjallisuus pystyy vastauksia antamaan. Haastattelut pystyvät myös tuottamaan konkreettisempaa kuvaa siitä, miten ja mitä päivittäisiä aiheita asiantuntijat joutuvat pohtimaan tutkimusteemojen kanssa työskennellessään. Haastatteluissa haluttiin antaa haastateltaville mahdollisimman vapaat mahdollisuudet kertoa eri tutkimuksen ympärillä olevista teemoista heidän omien kokemusten pohjalta.

¹⁵⁴ Nieminen – Lähteenmäki 2021, kappale 1.4.2.

¹⁵⁵ Liite 1 Haastattelurunko.

6.2 Haastattelujen toteutus

Kootaan ja jäsennellään yhteen haastatteluaineistosta esiin nousseet keskeiset havainnot ja näkökulmat. Kysymyksiä esitetään seuraavaksi siten, miten kirjoittaja on kokenut teeman kannaltaärkevimmin eri teemat esitettäväksi. Toisin sanottuna haastateltaville ei ole esitetty haastattelun aikana täysin samoja kysymyksiä, eikä samassa järjestyksessä. Kysymykset ovat siis pyritty kohdistamaan siten, että haastateltavan ammattitaito ja asiantuntijuus pääsee mahdollisimman hyvin esiin ja tutkimusta varten saadaan kerättyä niin kattavasti aineistoa kuin haastatteluista on mahdollisuus saada. Siten haastatteluiden perusteella on kysymykset jälkikäteen niputettu teemoittain yhteen. Täten lukijalle pystytään antamaan selkeämpi ja loogisempi kuva tutkimuksen kokonaisuudesta, eikä synny niin paljoa toistoa kuin silloin, jos kysymykset käsiteltäisiin haastattelutilanteen mukaisessa kronologisessa järjestyksessä.

Aluksi kaikilta haastateltavilta kysyttiin aloituskysymykset, minkä jälkeen siirryttiin siirtohinnoittelun periaatteisiin ja/tai tullien arvonmäärityssäännöksiin. Tämän jälkeen käsiteltiin tarkemmin hinnoittelua ja jälkikäteisiä oikaisuja, käytännön riskikohtia ja niiden vaikutuksia yrityksille sekä aiheen tulevaisuutta ja lopuksi esitettiin haastateltavan taustaa kartoittavat kysymykset.

Haastatteluista on huomioitava vielä se seikka, että haastatteluiden perimmäinen tarkoitus on saada laajempaa kuvaa tutkittavasta aiheesta ja ymmärtää käytännönläheisemmin, miten yritykset ja viranomaiset suhtautuvat ja toimivat siirtohinnoittelu- ja tullausarvokysymysten parissa. Haastatteluiden perusteella ei voi tehdä pitkälle meneviä tulkintoja siitä, miten yritykset tai viranomaiset aina toimisivat tietyntilaisissa tilanteissa. Kuitenkin jokainen haastateltava edustaa omaa organisaatiota ja kertoo omista toimintamalleistaan tutkimusteeman parissa. Koska siirtohinnoittelu ja tullikoodeksi perustuvat loppujen lopuksi sitovaan lainsäädäntöön, laajentavat haastattelut kuvaa, miten viranomaiset ja yritykset toimivat käytännön tasolla samojen lakien puitteissa.

Haastattelun aluksi kaikilta haastateltavilta kysyttiin taustoittava kysymys siitä, miten siirtohinnoittelu- ja/tai tullikysymykset ovat muuttuneet kunkin haastateltavan uran varrella. Haastateltava A työskentelee inhouse-asiantuntijana kansainvälisessä konsernissa ja hänellä on 15 vuoden työkokemus siirtohinnoittelukysymysten parissa työskentelystä. Haastateltava A kertoi, että hänen uransa aikana kiinnostus on ollut kasvava koko ajan siirtohinnoittelukysymyksiä kohtaan. Kiinnostuksen lisääntymiseen on vaikuttanut useampi asia, mutta viranomaisten kiinnostuksen kasvaminen on ollut varmasti yksi merkittävimpiä tekijöitä, kun veroviranomaiset ympäri maailmaa ovat entistä tietoisempia ja kiinnostuneempia siirtohinnoittelun vaikutuksesta maahan kertyneeseen

verotuloon. Haastateltava A mainitsee, että hänen työssään tullikysymykset eivät ole olleet päällimmäisenä työpöydällä, mutta ne ovat silti olleet osa siirtohinnoittelu-, tulli- ja arvonlisäverokysymyksiä, joita on jouduttu miettimään yhtenä kokonaisuutena nykyisessä työssä. Haastateltava A mainitsee myös, että varsinkin Trumpin harjoittama tullipolitiikka on 2020-luvulla aiheuttanut sen, että siirtohinnoittelu- ja tullikysymykset ovat kietoutuneet tiiviimmin yhteen. Mielenkiintoisena näkökohtana haastateltava A mainitsee, että konsulttitalot ovat viime vuosina alkaneet tarjota paljon enemmän palveluita liittyen tulli- ja siirtohinnoittelukysymyksiin. Tämän voisi nähdä vahvistavan sitä trendiä, että konsernit joutuvat pohtimaan tullien ja siirtohinnoittelun yhteyttä yhä enemmän osana päivittäistä liiketoimintaa.

Haastateltava B:llä on noin 15 vuoden työkokemus siirtohinnoitteluaiheiden parissa työskentelystä viranomaispuolella Verohallinnolla ja kansainvälisten verohankkeiden parissa valtionhallinnon puolella. Haastattelun aluksi kysyttyyn kysymykseen, miten siirtohinnoittelu- ja/tai tullikysymykset ovat muuttuneet hänen uransa varrella, totesi haastateltava, että samalla kun tietotaito yrityksillä ja viranomaisilla on lisääntynyt siirtohinnoittelukysymysten parissa, on myös siirtohinnoittelukysymykset monimutkaistuneet ja niistä tulleet paljon spesifimpiä. Samalla haastateltava B totesi, että kansainvälinen yhteistyö on lisääntynyt viime vuosina. Tästä yhtenä esimerkkinä OECD:n ohjaama Pilari 1 -hanke.¹⁵⁶ Haastateltava kertoo, että näissä kokouksissa esiin on noussut trendejä, joissa siirtohinnoittelun peruseriaatteita, muun muassa markkinaehtoperiaatetta, on haastettu aikansa eläneenä mallina OECD-maiden ulkopuolisten organisaatioiden toimesta. Haastateltava B kuitenkin sanoo, että tämänkaltaisen trendi on nähtävissä kansainvälisessä kontekstissa, mutta sillä ei ole vielä varsinaista vaikutusta käytännön siirtohinnoittelutyöhön viranomaisten näkökulmasta. Jatkaen, että kehityssuuntana on mielenkiintoista nähdä, mihin kansainvälinen konteksti pidemmällä aikavälillä kehittyä, vaikka nämä trendit ei kuitenkaan näy vielä suoraan yritysten arjessa.

Haastateltava C:llä on noin 15 vuoden työkokemus tulliteemojen parista toimiessaan erityisasiantuntijana tulliviranomaisena. Haastateltava C taustoitti miten hänen uransa aikana tullikysymykset ovat muuttuneet siten, että viestinnän ja ohjeistuksen parantuessa vuosien saatossa, on myös asiakkaiden tulleihin liittyvät kysymykset muuttuneet haasteellisemmiksi ja teknisemmiksi. Haastateltava C myös kommentoi, että 2020-luvulle tultaessa tulleihin liittyviin kysymyksiin on

¹⁵⁶ "OECD:n kansainvälisen tuloverotuksen uudistamishankkeessa on valmisteltu pilari I:ksi kutsuttua uudistusta. Uudistamishanketta on käsitelty OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS -kokoonpanossa (IF). Pilari I:seen sisältyy kaksi alakokonaisuutta: Amount A koskee verotusoikeuden osittaista uudelleenallokointia ja Amount B rutiininomaisen markkinointi- ja jakelutoiminnan siirtohinnoittelua." Verohallinto 2025.

useammin liittynyt myös jonkinlainen siirtohinnoitteluaspekti. Haastateltavalla oli myös kokemusta kansainvälisestä yhteistyöstä ja hän totesi, että EU-tasolla sekä WCO:n parissa on alettu nostaa yhä enemmän esiin konkreettisia tapauksia mitä tulli ja siirtohinnoittelukysymykset aiheuttavat maailmalla.

Haastateltava D:llä on 20 vuoden työkokemus siirtohinnoitteluaiheiden parista, joista viimeiset reilut 10 vuotta on työskennellyt konsulttina ja sitä ennen veroviranomaisena. Haastateltava D työskentelee esihenkilöasemassa kansainvälisessä veropalveluita tarjoavassa konsulttitalossa. Kysyttäessä, miten haastateltava D on kokenut siirtohinnoittelu ja tullauskysymysten muuttuneen hänen uransa aikana, nostaa hän esiin maailmanpolitiikan ja kauppapolitiikan muutoksen, joka on viime vuosina nostanut aihetta enemmän esille ja todeten, että selkein linkki tullien ja siirtohinnoittelukysymysten välillä on hänen työssään ollut vuosien saatossa siirtohinnoitteluoikaisut. Haastateltava D toteaa, että tullikysymykset osana siirtohinnoittelua eivät ole uusi asia, mutta Yhdysvaltojen toiminta on herättänyt asiakkaiden parissa enemmän keskusteluja, mikä on vaatinut myös asiakkaita ottamaan huomioon yhä useammin arvoketjuissaan tullien vaikutuksen liiketoimintaan.

6.3 Haastatteluaineiston analysointi

6.3.1 Tullin arvonmäärityksen ja verotuksen erilaiset näkökulmat hinnan arviointiin

Haastattelussa pyrittiin kartuttamaan tietoa käytännön tasolla, että aiheuttaako jotkut siirtohinnoitteluperiaatteisiin ja tulleihin liittyvät arvonmäärityssääntöihin liittyvät eroavaisuudet kitkaa käytännön työssä. Haastateltava A totesi, ettei tällaisista kitkaa varsinaisesti ole havaittavissa hänen työssään, mutta totesi tulliviranomaisten ja veroviranomaisten lähestyvän aihetta luonnollisesti eri näkökulmista. Haastattelussa nousi esiin se tosiasia, että tulliviranomaiselle operatiivinen siirtohintaa on jossakin tilanteissa keskeisempi tekijä kuin oikaistu siirtohintaa. Tämä ristiriita on ilmeinen verotuksen näkökulmasta, koska verotettava tulo lasketaan todellisuudessa oikaistun siirtohinnan perusteella. Haastateltava A myös totesi, että viranomaisten toiminnan välillä on myös eroavaisuuksia sen suhteen, miten esimerkiksi lopullisiin oikaisuihin suhtaudutaan.

Haastateltava D:ltä pyydettiin arviota siitä, onko hänen näkökulmastaan siirtohinnoittelun ja tullauksen arvonmäärityksen välillä ristiriitaa ja aiheuttaako se käytännön ongelmia. Siirtohinnoittelun markkinaehtoisuutta arvioidaan usein vaihteluvälin perusteella, kun taas tullauksessa tullausarvo määräytyy yksittäisen hinnan mukaan tietylle tuontierälle. Haastateltava D totesi, että hänen tulkintansa mukaan ristiriita on ilmeinen juuri siitä syystä, koska siirtohinnoittelussa markkinaehtoisuutta testataan käytännössä usein yksittäisiä transaktioita laajemmin.

Siirtohinnoittelussa kun tyypillisesti tarkastellaan testattavan osapuolen liiketoimesta ansaitsemaa voittoa tietyllä ajanjaksolla eikä tuotekohtaisesti. Tällöin seuranta kohdistuu usein liikevoittotasoon ja operatiivisella hinnoittelulla pyritään vuoden aikana ohjaamaan tulos markkinaehtoiselle tasolle. Tämä tarkoittaa, että operatiivinen hinnoittelu voi vaihdella merkittävästi esimerkiksi volyymien mukaan. Haastateltava D toteaaakin, että tullauksen näkökulmasta ongelma liittyy siihen, että verotuksessa lopulta ratkaisevaa on lopputulos. Monissa siirtohinnoittelumalleissa operatiivisella hinnoittelulla ei ole verotuksen kannalta varsinaista merkitystä, kunhan tulos oikaistaan lopuksi sovitulle tasolle.

Inhouse-puolen asiantuntijoilta kartoitettiin tietoa siitä, että ovatko he kokeneet siirtohinnoittelumenetelmän valinnalla olevan jotakin merkitystä tullausarvoa määriteltäessä. Haastateltava A totesi, että CUP-menetelmä voisi teoriassa Tullin arvonmäärittäyssääntöjen vuoksi olla tullausarvoa määriteltäessä muita menetelmiä suoraviivaisempi. Käytännössä haastateltava A kuitenkin toteaa, että hänen kokemuksensa mukaan tullausarvon näkökulmasta tavarakaupassa ei ole ratkaisevaa merkitystä, mitä siirtohinnoittelumenetelmää käytetään.

Haastateltava D:n mukaan siirtohinnoittelumenetelmän valinnassa hinnan muodostumista perustellaan siirtohinnoittelussa usein osapuolten toimintojen ja riskien avulla. CUP-menetelmässä vertailu tehdään ensisijaisesti hinnan tasolla, kun taas muissa menetelmissä toiminto- ja riskianalyysi ohjaa usein suuremmin tuloksen tai katetason arviointia. Haastateltava D toteaa, että periaatteessa voisi ajatella, että CUP-menetelmässä voisi tehdä oikaisuja osapuolten toimintojen perusteella. Oikaisujen käytännön toteutus ja dokumentointi on kuitenkin vaikeaa, sillä millä nimenomaisilla perusteilla ja miten laajasti oikaisut tehtäisiin. Näin ollen se, että CUP-menetelmän valinta helpottaisi tullausarvon määrittystä, jää hyvin teoreettiseksi.

Haastateltava B:ltä kartoitettiin tietoa siitä, onko hänen kokemuksensa mukaan tiettyjä siirtohinnoittelumenetelmiä tapana käyttää tietyillä toimialoilla, koska tästä voisi päätellä voiko tullausarvon määrittäminen mahdollisesti helpottua tiettyä siirtohinnoittelumenetelmää käyttämällä. Haastateltava B totesi, että hänen kokemuksensa perusteella tietyillä toimialoilla toimivat yritykset voivat joissain tapauksissa päätyä käyttämään samantyyppisiä siirtohinnoittelumenetelmiä, mutta tämä näyttäisi liittyvän ennen kaikkea siihen, millaista vertailudataa kyseisen toimialan liiketoimista on käytettävissä. Erityisesti tilanteissa, josissa on olemassa selkeä ja ulkopuolinen markkinahinta, esimerkiksi pörssinoteerattu hinta tietyille hyödykkeille, hinnan vertailuun perustuva CUP-menetelmä voi olla suhteellisen suoraviivaisesti sovellettavissa. OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa tällaiset tilanteet on myös tunnistettu ja ne voivat ohjata yrityksiä valitsemaan hinnan tasoon

perustuvan CUP-menetelmän. Haastateltava B toteaa, että käytännössä yritykset usein käyttävät TNMM-menetelmää. Tämä liittyy siihen, että TNMM -menetelmää varten on tyypillisesti helpointa löytää edes jossain määrin vertailukelpoisia verrokkeja.

Haastateltavilta pyrittiin myös hakemaan kokemustensa kautta selkeyttä siihen, miten siirtohinnoitteludokumentaatiota voisi käyttää mahdollisimman tehokkaasti hyödyksi tullausarvon määrittämiseen liittyvässä toiminnassa ja samalla kartoittaa sitä voiko jotkut yritysten tekemät toimenpiteet luoda (oikeus)varmuutta yritysten tullaustoimille.

Haastateltava C:tä kysyttiin, millainen hinnoittelun dokumentointi ja jäljitettävyyys olisi tullin näkökulmasta uskottavaa ja onko olemassa tiettyä kokonaisuutta, jonka avulla tulliviranomaisen on helpompi hyväksyä ilmoitettu tullausarvo. Haastateltava C kertoo tarkastuksen kautta usein esiin nousevan teeman, kun hinnoittelun arviointia tehdään yhdessä tullitarkastajan kanssa käymällä läpi tapahtumaketjun jäljitettävyyttä. Haastateltava C toteaa, että mitä eheämpi ja katkeamattomampi tämä ketju on maahantuodun tavaraerän tasolla, sitä helpompi ja nopeampi on muodostaa näkemys siitä, onko tullausarvo perusteltu vai tarvitaanko mahdollisia oikaisuja tehdä. Haastateltava C mainitsee yhden keskeisen käytännön ongelman olevan toisinaan se, ettei tavaran kulkua ja siihen liittyviä kauppvoja pystytä luotettavasti jäljittämään lähtöhetkestä maahantuontiin asti. Tällöin voi jäädä epäselväksi, montako kauppaa ketjussa on ollut ja mikä niistä on se kauppa, jota tullausarvossa pitäisi käyttää. Tämä liittyy erityisesti ketjukauppatilanteisiin. Näin ollen usein tulliviranomaisen onkin pakko ratkaista ensin, mikä transaktio on tullausarvon kannalta relevantti ja vasta sen jälkeen arvioidaan etuyhteyden merkitys ja mahdollinen siirtohinnoittelun vaikutus. Näin ollen yritykset voisivat varmistaa omaa selustaansa ainakin tullin suuntaan laatimalla selkeät sopimukset ja niissä sovitut hinnoitteluperiaatteet, tilaukset ja laskutus, tullausilmoitukset sekä kirjanpidollinen käsittely ja mahdolliset oikaisut. Kun nämä linkittyvät toisiinsa tavaraeräkohtaisesti, tullausarvon arviointi on huomattavasti yksinkertaisempaa.

Haastateltava C toi esiin tulliviranomaisen näkökulman, että lähtökohtaisesti kaikki verovelvollisen esimerkiksi siirtohinnoitteluun liittyen tuottama informaatio on Tullille hyödyllistä. Tietoa hyödynnetään erityisesti selvitetäessä etuyhteystoimintaa ja arvioitaessa, onko se vaikuttanut hinnan muodostumiseen.

Haastateltava D:ltä myös kysyttiin, onko jonkun siirtohinnoittelumallin käyttämisessä hänen kokemuksensa mukaan jonkunlaista tulliriskiä. Haastateltava D toteaa, että jos tulliriskillä viitataan siihen, että tulliviranomainen lähtisi oikaisemaan ilmoitettua tavaran tullausarvoa rajalla, niin hänen uransa aikana on vain yksi tapaus, jossa keskustelu tullin kanssa on keskittynyt siihen, millä portaalla

maahantuova yhtiö sijaitsee toimitusketjussa ja onko maahantuontivaiheessa käytetty hinnoitteluperiaate tullin näkökulmasta perusteltu. Tämä keskustelu käytiin Suomen tulliviranomaisen kanssa. Haastateltava D toteaa, että näkee asian enemmän kustannusvaikutuksena yrityksille kuin varsinaisena riskinä. Jos konsernin residuaalituotto¹⁵⁷ jää tuotantomaahan, se tyypillisesti nostaa tullikustannuksia. Jos residuaalituotto taas jää loppuasiakkaan maahan, tullikustannukset yleensä pienenevät. Haastateltava täsmentää, että asia ei kuitenkaan sinällään ole riski, vaan enemmänkin tiedossa oleva seuraus siitä, mihin arvonmuodostus ja jäännösvoitto kohdistuvat toimitusketjussa.

Haastattelut osoittavat hyvin sen tosiasian, että ristiriita tullausarvon ja siirtohinnoittelun välillä on eniten rakenteellinen ja ajallinen, eikä niinkään pelkästään tekninen, joka liittyisi vain käytettävään menetelmään. Haastatteluista nousi esiin se, että tulliviranomainen painottaa operatiivista siirtohintaa ja yksittäistä tuontierää, kun taas verotuksessa hyväksytään lopulta oikaistu, usein koko tilikauden tasolla tarkasteltu lopputulos. Kuitenkin haastateltava A toteaa, ettei hän ole havainnut työssään suurta kitkaa siirtohinnoittelun ja tullausarvon välillä. Tämä luo mielenkiintoisen jännitteen, että vaikka käytännön arjessa kitka ei välttämättä näyttäytyä jatkuvana ongelmana, niin järjestelmätasolla ristiriita on selkeä ja ilmeinen. Tämän voisi tulkita siten, että yritykset ovat oppineet toimimaan tullausarvon ja siirtohinnoittelun synnyttämän ristiriidan kanssa ennakoimalla ja luomalla prosesseja, jotka ehkäisivät ristiriitatilanteen syntymistä.

Toinen merkittävä huomio haastatteluista on se, että haastatteluaineiston perusteella siirtohinnoittelumenetelmän valinta ei näyttäytyä tullausarvon kannalta ratkaisevana kysymyksenä. Haastattelujen perusteella voi todeta, että menetelmällä itsessään ei useinkaan ole tavarakaupassa olennaista merkitystä tullausarvokysymyksiä arvioitaessa, vaikka esimerkiksi CUP-menetelmä voisi teoriassa olla tullin näkökulmasta helpommin hahmotettava sen hintavertailuun perustuvan rakenteen vuoksi. Käytännössä yritykset kuitenkin turvautuvat usein TNMM-menetelmään, koska soveltuvaa ja vertailukelpoista markkinadataa on usein helpommin saatavilla kuin CUP-menetelmän edellyttämiä suorita hintavertailuja. Tämän vuoksi haastattelut tukevat johtopäätöstä, jonka mukaan tullausarvon ja siirtohinnoittelun välinen jännite ei ensisijaisesti liity käytettyyn menetelmään. Olennaisempaa on se, millä tasolla hinta muodostetaan, tarkastellaanko markkinaehtoisuutta yksittäisen tuontierän vai laajemman liiketoimintakokonaisuuden tasolla ja missä vaiheessa mahdolliset oikaisut tehdään.

¹⁵⁷ Residuaalituotto viittaa osuuteen velallisen toiminnan tuloksesta kulujen jälkeen.

Haastattelut tukevat tutkimuksen aiempaa havaintoa siitä, että siirtohinnoittelun ja tullausarvon välinen ristiriita johtuu niiden erilaisesta arvioinnin kohteesta. Siirtohinnoittelussa hinnan markkinaehtoisuutta arvioidaan usein funktionaalisen analyysin, riskienjaon ja koko liiketoiminnan kannattavuuden perusteella, kun taas tullausarvossa huomio kohdistuu yksittäisen maahantuodun tavaran arvoon. Tämän vuoksi sama hinta voi olla verotuksessa hyväksyttävä, vaikka sen rakenne tai siihen sisältyvät erät aiheuttaisivat tullausarvon kannalta ongelmia. Näin ollen ongelmaa ei voida selittää yksin soveltamiskäytännön puutteilla tai viranomaislinjausten epä johdonmukaisuudella, vaan taustalla on jo perustavampi sääntelyllinen ero: siirtohinnoittelu ja tullausarvon määrittäminen vastaavat lopulta eri taloudellisiin kysymyksiin. Juuri tästä syystä niiden välinen jännite on lopulta rakenteellinen eikä vain käytännön tulkintatilanteissa syntynyt epä johdonmukaisuus.

6.3.2 Siirtohinnoitteluoikaisujen merkitys tullausarvoon

Siirtohinnoitteluoikaisujen tekeminen jälkikäteen on tullausarvon määrittäksen suhteen usein päänsäivää aiheuttava toimenpide, josta kaikilla haastateltavilla oli kokemusta. Siirtohinnoitteluoikaisujen käsittely on tullausarvon näkökulmasta yksi merkityksellisimpiä kysymyksiä.

Haastateltava A kertoi, että esimerkiksi inhouse-yhtiössä voidaan joutua tekemään rakennemuutoksia, jotka vaikuttavat konsernin tytäryhtiöiden kuluihin. Tällöin esimerkiksi tytäryhtiön kiinteät kustannukset voivat muuttua siten, että myöhemmin joudutaan tekemään siirtohinnoitteluoikaisu, jotta toiminta olisi markkinaehtoista. Tilanne voi olla senkalainen, että ei ole yhtä oikeaa tapaa suorittaa oikaisua, ellei erikseen jonkun maan lainsäädännössä ole tarkemmin määrätty siirtohinnoitteluoikaisusta. Haastateltava A:lla on kokemusta, että tällöin voi syntyä tilanne, jossa viranomaiset eivät ole tyytyväisiä jälkikäteen tehtyyn oikaisuun, jos esimerkiksi kyseisen maan tytäryhtiölle on aikaisemmin jäänyt enemmän verotettavaa tuloa kuin tehdyn järjestelyn ja siirtohinnoitteluoikaisun jälkeen.

Haastateltava A sanoo, että tosiasiaissa usein siirtohinnoitteluoikaisut eivät konsernissa kohdistu millekään tietylle tuontierälle, vaan ne tehdään usein tietyille ajanjaksolle kohdistettuna, esimerkiksi tilikaudelle. Jatkaen, että oikaisujen tekeminen siinä vaiheessa, kun joku uusi tytäryhtiö on esimerkiksi aloittanut toiminnan uudessa maassa ja maahan ei ole tehty paljoakaan vientiä, voi tuloslaskelmasta muodostua oikaisujen takia hyvin erikoinen ja ”epä johdonmukainen”. Tästä syystä oikaisujen tekeminen on hyvin haastavaa ja tapauskohtaista, kun mietitään, miten oikaisu lopuksi ovat järkevää kohdistaa millekin yhtiölle konsernissa.

Haastateltava A lisää, että jossain maissa saattaa olla spesifiä lainsäädäntöä, joka velvoittaa tekemään siirtohinnoitteluoikaisuja lastikohtaisesti tullilmoituksille myös senkaltaisissa tilanteissa, joissa tulleja ei edes makseta. Tällainen maa on haastateltavan A mukaan esimerkiksi Yhdysvallat, jolloin kyseessä siis on enemmän tiedonantovelvoite ja tilastointia varten tehtävä toimenpide. Vaatimuksen voisi kuvitella usein johtuvan siitä, että oikaisut voivat myös vähentää tietyn maan verotettavan tulon määrää. Haastateltava A myös nostaa esiin sen tosiasian, että tulliviranomaisilla ja veroviranomaisilla on luonnollisesti eri intressit oikaisuun. Tulliviranomainen tavoittelee enemmän sitä, että tullausarvo olisi mahdollisimman iso. Haastateltava A myös toteaa, että tiettyjen maiden verolainsäädäntö mahdollistaa oikaisujen tekemisen vain tiettyyn suuntaan, jolloin näiden maiden kohdalla vaaditaan tarkempaa suunnittelua oikaisujen suhteen.

Haastateltava B nostaa esiin sen tosiasian, että Suomessa ei varsinaisesti määritellä lainsäädännössä, miten yritysten pitäisi määrittää siirtohinnot. Viranomaisaloitteinen siirtohinnoitteluoikaisu voi tulla kyseeseen verovuoden päätyttyä, jos hinnoittelu ei ole ollut markkinaehtoista ja tällöin merkityksellistä on, onko käytetty hinnoittelu lopulta ollut markkinaehtoisella vaihteluvälillä. Haastateltava B korostaa, että Suomenkin VML 31 § on kirjoitettu muotoonsa siten, että pykälässä käytetään sanamuotoa ”lisätään tuloon määrä”, joka viittaisi siihen, ettei tulosta voisi lähtökohtaisesti vähentää eriä. Kuitenkin haastateltava B toteaa, että muut lainkohdat Suomessa kuitenkin mahdollistaa tuloksen oikaisemisen myös alaspäin.

Haastateltava B:n kanssa nousee esiin siirtohinnoitteluoikaisujen kannalta se tosiasia, että Verohallinnon on viranomaisena noudatettava VML 31 §:ä ja käytännössä myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeita. Eli toisin sanottuna tilanteissa, jossa tullausarvo ei osuisi markkinaehtoiselle vaihteluvälille, voisi se luoda ristiriidan veroviranomaisen ja tulliviranomaisen välille hinnoittelussa. Haastateltava myös toteaa, että riski on olemassa tämänkaltaiselle tilanteelle, vaikka se ei todennäköistä olekaan. Verovelvollisen kannalta olisi toivottavaa, ettei tämän kaltaista tilannetta pääsisi ylipäänsä syntymään.

Haastateltava C toteaa, että EU-tasolta puuttuu kaikki sitova lainsäädäntö siitä, miten jälkikäteiset hinnanoikaisut pitäisi käsitellä tullauksen näkökulmasta. Eli toisin sanottuna EU:n tullikoodeksi ei määritä tarkemmin, miten jälkikäteiset oikaisut pitäisi tullikoodeksin puitteissa käsitellä. Haastateltava toteaa, että yhteisten menettelytapojen ja ohjeistuksen luominen EU:ssa on ollut hidasta. Keskustelua siitä, että tulliasiantuntijoiden ja veroasiantuntijoiden pitäisi yhdessä rakentaa yhtenäisempiä käytäntöjä ja ohjeita, on käyty jo pitkään. Haastateltava kertoo, että käytännössä keskustelun eteneminen on kuitenkin ollut hidasta ja komissio vaikuttaa olevan varovainen ottamaan

kantaa siirtohinnoitteluun liittyviin kysymyksiin tullipuolella. Näin ollen jostain syystä aihe näyttäytyy vaikeana ja herkkänä EU:ssa. Haastateltava C toteaa, että aihetta on kuitenkin pohdittu kansainvälisissä konferensseissa niin WCO:n kuin OECD:n toimesta, mutta aihe on sielläkin hyvin haastava ratkaistavaksi. Haastateltava mainitsee, että WCO:n ratkaisukäytännöistä on tullut tapauksia, joissa on hyödynnetty OECD:n siirtohinnoitteluperiaatteita. Näitä tulkintalinjauksia on liitetty useammassa maassa osaksi sitovaa lainsäädäntöä esimerkiksi Latinalaisessa Amerikassa.

Haastateltava C toteaa realiteetin, että kun esimerkiksi iso kansainvälinen konserni tuo satoja lasteja vuodessa Suomeen ja yrityksen pitäisi tehdä jälkikäteinen oikaisu, tuottaa se haasteita kohdistaa oikaisut tietyille tullauserille. Haastateltava C jatkaa, että EU-tasolla on määritelty ne tilanteet, milloin hintaa voi jälkikäteen oikaista ja viranomaisilla on velvoite noudattaa puuttumattomuusperiaatetta¹⁵⁸. Esimerkkinä haastatteleva toteaa, että lainsäädännössä mainitaan esimerkiksi alennuksiin ja hyvityksiin liittyviä perusteita hinnan jälkikäteiselle muokkaamiselle, mutta siirtohinnoitteluun perustuville tilikauden jälkeisille hinnanmuutoksille ei ole selkeää nimenomaista säännöstä. Haastateltava C nostaa esiin sen dilemman, että jos verovelvollinen joutuu tekemään oikaisun siirtohinnoittelusäännösten takia tilikauden jälkeen, niin miten tulliviranomainen voi puuttua asiaan, jos se ei ole samaa mieltä hinnan muodostumisesta. Tämä aiheuttaa sen, että loppupeleissä viranomainen voi tulkita lakia itse siten kuin se parhaaksi asian näkee. Jos viranomaisen tulkinta menee väärin, kantavat he riskin siitä, jos komissio tekee tarkastuksen viranomaisen toiminnasta. Tällöin voi tulliviranomainen joutua maksajaksi väärin perityistä tulleista.

Haastateltava C kommentoi EUT:n Hamamatsu-tuomion ratkaisua ja sen vaikutusta tullausarvosäädöksiin jälkikäteisistä siirtohinnoitteluoikaisuista puhuttaessa. Haastateltava C toteaa, kuinka keskustelua ja epäyhtenäisyyttä kuvastaa hyvin Hamamatsu-tuomio, sillä ratkaisulta odotettiin selkeämpää ohjausta ja työkalua siirtohinnoitteluoikaisujen käsittelyyn tullausarvon kontekstissa. Haastateltava C toteaa, että käytännössä tuomio kuitenkin aiheutti paljon tulkintaepävarmuutta, koska sekä tulliviranomaisilla että yksityisellä sektorilla eri puolilla EU:ta syntyi keskenään erilaisia tulkintoja siitä, mitä ratkaisu tarkoittaa. Sen sijaan, että ratkaisu olisi yhdenmukaistanut käytäntöjä, johti se siihen, että tulkinnat hajautuivat entisestään ja eri maiden tulliviranomaiset alkoivat kysellä toisiltaan, miten tuomiota pitäisi tulkita. Tämä ei haastateltava C:n mukaan selkeyttänyt tilannetta

¹⁵⁸ "Puuttumattomuusperiaate tarkoittaa sitä, ettei lain tai hyvän tavan vastaiseen sopimukseen perustuvaa saatavaa voida periä oikeusteitse. Tällaisten suoritusten vapaaehtoinen täyttäminen sen sijaan on katsottu päteväksi. Puuttumattomuusperiaate estää pätemättömiin oikeustoimiin yleisesti sovellettavan suoritusten palauttamisen tilanteissa, joissa joku sopijapuolista on ehtinyt tehdä oman suorituksensa ennen kuin asiaa koskeva riita tulee tuomioistuimessa vireille." Meri 2023.

toivotulla tavalla. Haastateltava C:ltä pyydettiin haastattelusta myös tulkintaa siitä, miksi Hamamatsu-tuomion ratkaisu jäi niin avoimeksi. Haastateltava C totesi, että keskeinen selitys liittyy siihen, että tapaus ei edennyt oikeuteen ihanteellisella tavalla ja prosessin aikana useita asioita meni pieleen. Tapausta ei saatu esitettyä tuomioistuimessa parhaalla mahdollisella tavalla, eikä tuomioistuin ollut välttämättä riittävän hyvin informoitu siitä, mistä kokonaisuudessa oli kyse. Näiden seurauksena tuloksena oli perusteluiltaan niukka ratkaisu. Haastateltava C kertoo, että käytännön tasolla Hamamatsu ei myöskään ole ohjannut toimintaa niin vahvasti kuin aluksi ehkä odotettiin, koska tilannetta on pystytty kiertämään menettelytapojen avulla. Ratkaisun seurauksena haastateltava C kertoo, että Suomessa tullausarvoa ei vahvisteta lopullisesti ennen kuin tilikausi on päättynyt ja tarvittavat laskelmat on tehty ja hyväksytty. Tällöin oikaisu ei kohdistu jälkikäteen lopulliseksi vahvistettuun tullausarvoon, vaan lopullinen arvo määräytyy vasta myöhemmin käytetyn menettelyn puitteissa. Tätä on käytännössä toteutettu esimerkiksi yksinkertaistetun ilmoittamisen avulla, jolloin tullausarvo saadaan vasta prosessin myöhemmässä vaiheessa.

Haastateltava D:ltä kartoitettiin tietoa siirtohinnoitteluoikaisujen hyväksymisestä Suomessa. Haastateltava D toteaa Suomen Verohallinnon olevan siirtohinnoitteluoikaisujen suhteessa johdonmukainen ja peruslogiikkana olevan, että jos riskit ja niiden kantaminen kohdistuvat Suomeen, sama periaate soveltuu molempiin suuntiin eli oikeus residuaalituottoon tarkoittaa myös sitä, että oikaisu voidaan hyväksyä sekä ylöspäin että alaspäin tilanteen mukaan. Haastateltava D korostaa, että olennainen tekijä on, että asioista ollaan Verohallinnon kanssa samaa mieltä ja että oikaisuja ja toimenpiteitä on avattu riittävän läpinäkyvästi.

Haastateltava D kertoo, että useissa tilanteissa on hyödynnetty ennakollisia prosesseja, joissa mallin soveltuvuudesta on keskusteltu Verohallinnon siirtohinnoittelun asiantuntijoiden kanssa. Tyypillisesti on ollut kyse ennakollisesta keskustelusta eikä ennakkoratkaisusta. Jos keskustelun tuloksena on saatu Verohallinnon kirjallinen muistio, on muistioon voitu käytännössä nojata molempien osapuolten toimesta. Eli toisin sanottuna Suomessa ei ole juurikaan takerruttu siihen, kasvattaako oikaisu verotuloja vai ei, vaan on keskitytty siihen, että siirtohinnoitteluperiaatteista on yhteinen konsensus. Lisäksi haastateltava D toteaa, että Suomessa keskustelua on useammin syntynyt siitä, että oikaisua ei ole tehty, vaikka siirtohinnoitteluaineisto olisi viitannut siihen, että esimerkiksi tappiollisen jakelijan tulisi saavuttaa tietty tuottotaso. Tällöin käytännön keskustelu on kohdistunut oikaisun suuruuteen.

Käytännön esimerkkinä oikaisusta haastateltava D nostaa esiin tilanteen, jossa Kiinassa sijaitsevaa valmistustoimintaa oli jouduttu tukemaan merkittävästi oikaisulla. Oikaisuja ei ole Suomen

Verohallinnon toimesta haastettu, kun asia on käsitelty avoimesti ja toimittu esitetyn mallin mukaisesti. Tämän perusteella Suomessa ei ole nähty sellaista käytäntöä, että ylöspäin tehtävät oikaisut hyväksyttäisiin järjestelmällisesti helpommin kuin alaspäin tehtävät. Kuitenkin haastateltava D toteaa, että konsulttien toimesta on tunnistettu ilmiö, jossa on havaittavissa tietynlaisia ”kotiinpäin vetämistä”, kun tarkastellaan kaukaisempia tai eksoottisempia lainkäyttöalueita. Näissä maissa toisinaan esitetään, että siirtohinnoitteluoikaisun lopputulos olisi periaatetta ratkaisevampi. Haastateltava D toteaa, että kyseessä ei ole absoluuttinen totuus tammöisten maiden toiminnasta, mutta keskustelua tällaisista eroista kyllä esiintyy konsulttien ja inhouse-toimijoiden parissa.

Haastatteluista nousee hyvin esiin se tosiasia, että usein siirtohinnoitteluoikaisut aiheuttavat käytännön kitkaa tullausarvon näkökulmasta, kun verotuksen tilikausiperusteiset oikaisut eivät sovi saumattomasti yhteen tullauksen transaktiokohtaisen arvonmäärityksen kanssa. Esimerkkinä kun konsernin sisäiset oikaisut kohdistetaan tyypillisesti yleensä koko tilikaudelle, jolloin niiden kohdistaminen tiettyihin maahantuotuihin tavaroihin tai eriin on vaikeaa ja hyvin usein myös keinotekoisia. Juuri tästä syntyy tullausarvon näkökulmasta olennainen ongelma.

Samaan johtopäätökseen viittaa myös tutkielmassa käsitelty EUT:n oikeuskäytäntö. Erityisesti Hamamatsu-ratkaisussa jälkikäteisen oikaisun ja yksittäisen tuontierän välisen yhteyden puutteesta muodostui keskeinen ongelma. Haastatteluissa nousi kuitenkin esiin myös ristiriita, kun oikeuskäytännölle asetettujen odotusten ja sen käytännön vaikutukset eivät kohtaakaan. Haastatteluissa nousi esiin, että Hamamatsu-ratkaisulta odotettiin alun perin yhdenmukaistavaa vaikutusta ja selkeämpää työkalua siirtohinnoitteluoikaisujen käsittelyyn tullausarvon yhteydessä, mutta käytännössä tuomio lisäsi tulkintaepävarmuutta ja hajautti jäsenvaltioiden tulkintoja entisestään. Tämä osoittaa, ettei edes unionin tuomioistuimen ratkaisu välttämättä lisää oikeusvarmuutta, jos sen perustelut jäävät avoimiksi ja tulkinnanvaraisiksi eikä sääntelykehys täsmennä riittävästi oikean tulkinnan sisältöä.

Suomen asema näyttäytyy tässä suhteessa kiinnostavana. Kaikki haastateltavat kuvailivat Verohallinnon suhtautumista oikaisuihin suhteellisen johdonmukaiseksi ja symmetriseksi. Suomessa oikaisut voidaan hyväksyä kumpaankin suuntaan, kunhan siirtohinnoittelun logiikka, riskinjako ja verovelvollisen avoimuus ovat kunnossa. Ongelmana on kuitenkin se, että tullipuoolella vastaavaa sitovaa EU-tason sääntelyä jälkikäteisten oikaisujen käsittelystä ei ole, minkä vuoksi käytännöt ovat rakentuneet osin hallinnollisten käytänteiden varaan. Suomessa tämä näkyy esimerkiksi siten, että tullausarvoa ei aina vahvisteta lopullisesti ennen tilikauden päättymistä ja tarvittavien laskelmien valmistumista, vaan lopullinen tullausarvo määräytyy myöhemmin esimerkiksi yksinkertaistetun

tulli-ilmoituksen avulla. Näin ollen Suomessa on sovellettu hallinnollista ratkaisua tilanteeseen, johon EU:n ohjeistus ja oikeuskäytäntö ei anna riittävän täsmällistä vastausta. Tämä voi ehkäistä käytännön ongelmia, mutta samalla oikeusvarmuus perustuu vähintään osittain kansalliseen soveltamiskäytäntöön eikä yhtenäiseen koko unionia koskevaan ohjeistukseen tai ratkaisuun.

6.3.3 Kustannukset yrityksille ja hinnoittelun erot

Siirtohinnoitteludokumentoinnin velvoittavat rajat yrityksille ovat suhteellisen korkeat, mutta tulleva joutuu monet kansainvälistä liiketoimintaa harjoittavat yritykset huomioimaan. Viime vuosina tulleeihin liittyvät teemat ovat nousseet pinnalle yhä enemmän, joten aihe on vaatinut myös yrityksiltä vähintään teeman huomioimista liiketoimissaan.

Näin ollen haastateltava B:ltä kysyttiin, näkyykö viranomaisnäkökulmasta siirtohinnoittelussa sellaisia hallinnollisia kuormitustekijöitä, jotka ovat yrityksille erityisen työläitä tai haastavia esimerkiksi siirtohinnoitteludokumentaatiovaatimusten osalta. Haastateltava B toteaa, ettei hänen työssään ole juuri tullut vastaan, että Suomen siirtohinnoittelun dokumentointivaatimuksia olisi laajasti kritisoitu liian raskaiksi tai niiden aiheuttavan yrityksille kohtuuttomasti hallinnollista taakkaa. Haastateltava B sen sijaan nostaa esiin sen, että hallinnollisen taakan kasvu nousee yritysten puolelta herkästi esiin tilanteissa, joissa valmistellaan uusia velvoitteita tai laajempia muutoksia verolainsäädäntöön. Haastateltava kertoo yritysten yleensä painottavan, että velvoitteiden tulisi olla oikeasuhtaisia. Tämä alleviivaa sitä, ettei ole kenenkään etu, että yrityksiltä kuluu merkittävästi resursseja pelkkään raportointiin, jos tiedot eivät ole aidosti tarpeellisia tai velvoitteet eivät palvele tarkoitustaan.

Haastateltava C:ltä haettiin tulliviranomaisen näkökulmaa yrityksille aiheutuviin kustannuksiin ja ennakkointiin kysymällä, mitkä tekijät hän näkee tehokkaimpia tullausarvoriskin hallinnassa etuyhteyskaupassa siirtohinnoittelun ja tullausarvon rajapintaa käsiteltäessä. Haastateltava C toteaa, että yhtenä tehokkaana toimenä viranomaispuolella on todettu, kun yritykset ottavat mahdollisuuksien mukaan etukäteen jo yhteyttä tulliviranomaisiin ja asia selvitetään ennakoivasti. Ennakoinnin tueksi pidetään hyödyllisenä, että hinnoittelun laskentakaavat ja perustelut ovat valmiina jo etukäteen, sillä näin voidaan jo ennakolta todeta, onko kokonaisuus hyväksyttävissä sellaisenaan vai tulisiko tietty kustannuserä lisätä tullausarvon perusteisiin. Kun korjaukset voidaan tehdä jo suunnitteluvaiheessa, prosessi selkeytyy huomattavasti. Haastateltava C kertoo, että ongelmallisimpana on pidetty tilanteita, joissa asioita joudutaan selvittämään jälkikäteen. Jälkikäteen selvittäminen hidastuu erityisesti silloin, kun tarvittavat asiakirjat ja päätöksenteko eivät tapahdu Suomessa, vaan toisessa EU-maassa. Yritysten kasvavan kustannusriskin kannalta

merkittäväksi tekijäksi haastateltava nostaa esiin sen, että jos yrityksen tulliselvitys jää myöhäiseksi, voidaan joutua tilanteeseen, jossa aiemmat toimitukset ovat jo tapahtuneet eikä niihin enää voida käytännössä vaikuttaa. Lisäksi tarkastustilanteissa vastaan voi tulla määräaikoihin liittyviä rajoitteita, kuten tullivelan vanhentuminen, jolloin osa vanhoista tapahtumista voi olla jo niin vanhoja, ettei niitä voida enää käsitellä samalla tavalla.

Haastateltava A:lta kysyttiin, että kokeeko hän inhouse-puolen asiantuntijana yrityksille syntyvän lisätyötä siirtohinnoittelun ja tullausarvon määritystekijöiden ristiriidasta tai hallinnollisesta taakasta, mikä aiheutuu esimerkiksi jälkikäteisistä korjauksista tai dokumentaatiovaatimuksista. Haastateltava toteaa, että tietyissä tilanteissa ristiriitoja ja niistä seuraavaa lisätyötä syntyy, esimerkkinä Yhdysvaltoihin liittyvissä tilikauden jälkeisissä oikaisuissa, joissa joudutaan käytännössä kohdistuksia tekemään lastikohtaisesti, mikä on selvästi työllistävää ja aiheuttaa merkittävää lisäselvitystyötä. Haastateltava A toteaa muuten tullien ja siirtohinnoittelun välillä olevan kuitenkin usein hieman eri näkökulma käsiteltäviin teemoihin ja myös intressit voivat olla osin vastakkaisia. Sen vuoksi ristiriita ei välttämättä näy arjessa jatkuvana lisätyönä samalla tavalla. Haastateltava A kertoo, että rajapintakysymyksiä suunnitellaan ja tarkastellaan säännöllisesti, erityisesti tietyissä liiketoiminnan kannalta kriittisissä kohdissa, mutta ainakaan toistaiseksi hän ei ole havainnut sellaista laajaa, systemaattista hallinnollista taakkaa, joka johtuisi suoraan tullin ja siirtohinnoittelun eroista tai niiden välisistä ristiriidoista.

Haastateltava D:ltä kysyttiin, ovatko yritykset joutuneet hänen kokemuksensa mukaan käyttämään aiempaa enemmän resursseja tullikysymysten selvittämiseen ja prosessien kehittämiseen ja ovatko taloudellisten ja hallinnollisten kulut näiden teemojen parissa yrityksillä kasvaneet viime vuosina. Haastateltava D vastaa, että yritysten puolella on pidetty selvänä, että tullikysymyksiin joudutaan käyttämään aiempaa enemmän resursseja, mikä näkyy myös tullilainsäädäntöön erikoistuneiden asiantuntijoiden kysynnän lisääntymisenä. Haastateltava D kertoo esimerkkinä tilanteen, jossa suomalainen asiakas vie tuotteita Kanadasta Yhdysvaltoihin. Lähtökohtaisesti tuotteiden arvostusta ei ollut aiemmin juuri tarvinnut miettiä, koska toiminta tapahtui vapaakauppa-alueen sisällä, jolloin tullirajalla ei ollut samalla tavalla merkitystä. Kun asetelma muuttui ja tullikysymykset nousivat olennaisiksi, muutos oli suuri. Aikaisemmin tavaroiden arvolla ei juuri ollut merkitystä, nyt tilanne muuttui siten, että ensin piti selvittää vaihtoehdot ja vaatimukset, miten arvostus pitäisi tehdä ja mitä uusia prosesseja yrityksessä tarvitaan.

Haastateltava D toteaa, että asioiden optimoiminen teoriatasolla ei riitä, vaan usein joudutaan arvioimaan myös, voidaanko toimintoja järjestää aidosti eri tavalla, jotta tullikustannuksia voidaan

vähentää. Tämä voi tarkoittaa käytännössä esimerkiksi toimintojen tai tuotannon siirtämistä lähemmäksi asiakasta, jolloin rajan yli kulkeva tavaravirta ja siihen liittyvät tullivaikutukset pienenevät.

Tällaiset selvitykset ja muutokset voivat muodostua laajoiksi projekteiksi, jossa kustannukset yrityksille voivat olla huomattavia. Haastateltava D toteaa, että suurilla miljardiluokan yrityksillä on usein valmiiksi tietotaitoa toimitusketjun hallintaan ja resursseja hoitaa näitä kysymyksiä myös inhouse-toimintona. Sen sijaan monille keskisuurille yrityksille selvityskulut voivat olla suhteettoman suuria verrattuna niiden viennin tai kansainvälisen tavaravirran volyyymiin. Tämä tekee tullikysymysten lisääntyneestä huomioonniasta erityisesti näille yrityksille merkittävän hallinnollisen ja taloudellisen rasitteen.

Siirtohinnoittelun ja tullausarvon välillä olevat merkittävimmät erot liittyvät varmasti siihen, että etuyhteysliiketoiminnassa muun muassa tavarat, palvelut, aineeton omaisuus ja rahoituspalvelut pitää hinnoitella, mutta tavarantoiminnan tullausarvon näkökulmasta vain tavarakaupasta syntyvät transaktiot ovat relevantteja. Siksi haastateltavilta kartoitettiin myös tietoa siitä, miten erilaisissa tilanteissa käytännössä joudutaan toimimaan hinnoittelun suhteen. Haastateltava C:ltä kysyttiin millaisissa tilanteissa rojaltit ja lisenssimaksut lisätään tullausarvoon sekä millä periaatteilla palveluosa rajataan pois tullausarvosta, jos ne on laskutettu yhtenä kokonaisuutena. Lisäksi kysyttiin, miten tullissa toimitaan ketjukaupan kanssa eli miten tullausarvon kannalta relevantti osuus tai transaktio erotetaan. Haastateltava C aloittaa kertomalla, että periaatteessa hinnoittelun erottelu tullausarvon määrittelyyn pitäisi olla yksinkertaista, mutta käytännössä tarvittava tieto ei aina ole heti saatavilla, jos laskulla ei ole eritelty kokonaishinnan muodostumista. Tällöin tullin näkökulmasta on yleensä välttämätöntä pyytää lisätietoja, esimerkiksi sopimuksia, tarkentavia selvityksiä ja muuta dokumentaatiota siitä, mistä suoritukset tosiasiallisesti koostuvat. Haastateltava C toteaa, että rajanveto tavarantoiminnan ja palvelun välillä on usein selkeämpi kuin monissa muissa tulliarvostuksen kysymyksissä.

Haastateltava C toteaa rojaltien ja lisenssimaksujen erittelyn olevan teknisimpiä ja usein myös hankalimpia tapauksia, joita Tullissa käsitellään. Rojaltien ja lisenssimaksujen osalta sääntely on unionin tullikoodeksissa jonkin verran muuttunut verrattuna aiempaan koodeksiin ja kriteerejä on käytännössä kiristetty. Keskeisesti tulliviranomainen tarkastelee esimerkiksi sitä, liittyykö rojaltille tai lisenssimaksu maahantuotuun tavarantoimintaan, sisältyykö se jo kauppahintaan vai onko se erillinen maksu, sekä onko maksu suoritettu myynnin ehtona. Kaikkien edellytysten ei aina katsota täyttyvän, vaikka maksu näyttäisi ensi silmäyksellä tullausarvoon lisättävältä.

Haastateltava A vahvistaa edellä kerrottua häneltä kysyttäessä, kuinka kiinnostunut tulliviranomaiset ovat haastateltava A:n näkökulmasta siirtohinnoitteludokumentaatiosta ja sitä varten kerätyistä muista tiedoista. Haastateltava A kertoo, että tulliviranomaiset haluavat usein ymmärtää, miten siirtohinnoittelu on järjestetty ja millä metodologialla konsernin sisäinen hinta muodostuu tuloverotuksen näkökulmasta. Toisin sanoen tullia voi kiinnostaa se, mikä on hinnoittelun taustalla oleva malli ja perusteet, eli miten hinta rakentuu ja mihin logiikkaan se verotuksessa nojaa.

Haastateltava A myös nostaa esiin hinnoitteluun liittyvistä eroista ja tullausarvon määrittämisen haasteista kysyttäessä, että kysymys on noussut esiin erityisesti tilanteissa, joissa hinnoittelu perustuu cost plus -tyyppiseen malliin hankintatransaktioissa. Silloin raaka-aineen hinta muodostuu hankintahinnasta sekä erilaisista kustannuseristä, joita lisätään hankintahinnan päälle. Mukana voi olla kiinteitä kuluja tai palveluluonteisia osia, joita voidaan siirtohinnoittelun näkökulmasta tarkastella joko erillisinä osina tai osana kokonaisuutta. Haastateltava A kertoo, että kyseisissä tapauksissa joudutaan käytännössä pohtimaan, miten kokonaisuudesta muodostetaan tullausarvoon kuuluvat erät oikein. Näitä teemoja haastateltava on käsitellyt yhdessä organisaation tullitiimin kanssa, jossa on käyty läpi, mitkä kustannukset tulee sisällyttää tullausarvoon ja miten ne kohdistetaan. Esimerkiksi EU-rajalle asti ulottuvat rahtikustannukset ovat tyypillisesti erä, joka tulee huomioida tullausarvossa silloin, kun tavaraa tuodaan EU:hun. Samoin tietyt palvelumaksun kaltaiset osat voivat kuulua tullausarvon perusteisiin tilanteen mukaan.

Haastateltava D:ltä kysyttiin kokemusta, miten hänen näkee hinnoittelun erittelyyn liittyvät haasteiden korostuvan tullauksen ja siirtohinnoittelun näkökulmasta. Haastateltava D kertoo, että hänen kokemuksensa perusteella haastavimmat tilanteet liittyvät usein ratkaisuihin, joissa yhdistyy digitaalinen elementti ja fyysinen tuote. Näissä kokonaisuuksissa on mahdollisuus vaikuttaa tullausarvoon hyvin merkittävästi jopa aggressiivisesti. Esimerkiksi tähän voidaan vaikuttaa, miten tuotteen ja siihen liittyvien aineettomien elementtien ohjelmiston hinnoittelu ja erittely järjestetään.

Haastateltava D toteaa, että sama keskustelu vertautuu myös rojalteista ja muista vastaavista eristä puhuttaessa. Kun tiedetään, että rojalti tai muu erillinen aineettoman arvon maksu voi tietyissä tilanteissa olla tullausarvoon lisättävä erä, voi olla, ettei tullauskustannuksia voida yksinkertaisesti optimoida irrottamalla maksuja tavarann hinnasta nimellisesti erillisiksi, jos ne tosiasiallisesti liittyvät maahantuotuun tavarahan. Samaan aikaan digitaalisten elementtien ja fyysisten tuotteiden yhdistelmissä voi kuitenkin syntyä tulkinnallisesti vaikea raja, kun laitteisto myydään vain tavarana, mutta sen todellinen kilpailuetu ja arvo voivat tosiasiaassa liittyä ohjelmistoon tai muuhun aineettomaan elementtiin, joka on jossain määrin irrotettavissa tuotteesta.

Haastateltava D kuitenkin toteaa, että ei voi kuitenkaan nojautua siihen, että kaikki osat sisällytettäisiin tullausarvoon. Tällöin ei syntyisi riskiä, mutta se ei välttämättä ole myöskään oikea lopputulos, koska tosiasiallinen transaktio ja hinta ei välttämättä vastaisi todellisuutta. Käytännössä joudutaan pohtimaan, onko aidosti liiketaloudellista perustetta olemassa transaktiossa tavarán ja digitaalisen elementin välillä vai onko kyse yhdestä kokonaisuudesta. Sen vuoksi haastateltava D kertoo, että monissa tapauksissa tällaiset kokonaisuudet myydäänkin käytännössä erillisinä osina eli ensin laitteisto ja erikseen ohjelmisto tai palvelu, joka voi liittyä esimerkiksi käytön optimointiin tai huoltokustannusten vähentämiseen.

Haastattelujen perusteella voi todeta, että yrityksille aiheutuvaa hallinnollista taakkaa ei voida kuvata yksiselitteisesti joko vähäiseksi tai raskaaksi, vaan sen määrä riippuu olennaisesti siitä, mistä näkökulmasta asiaa tarkastellaan ja millaisesta tilanteesta on kyse. Haastattelujen perusteella voi todeta, että Suomen siirtohinnoitteludokumentointia ei ole laajasti pidetty kohtuuttoman raskaana. Yritysten näkökulmasta keskeisempää on se, että velvoitteet ovat oikeasuhtaisia ja raportointivaatimukset palvelevat tarkoitustaan. Haastattelujen perusteella voisi todeta, että kitkaa syntyy siirtohinnoittelun ja tullausarvon rajapinnassa. Tällöin samojen tietojen esittäminen pelkästään verotuksen näkökulmasta ei ole riittävää, vaan ne on muunnettava myös Tullin kannalta käyttökelpoiseen muotoon ja esimerkiksi huomioida mikä osa kokonaisuudesta liittyy tavaraan ja mikä esimerkiksi palveluihin, lisensseihin tai muuhun aineettomaan omaisuuteen. Tästä näkökulmasta tarkasteltuna hallinnollinen taakka ei synny ensisijaisesti siirtohinnoitteludokumentaatiosta itsestään, vaan lisätyöstä, jota kahden erilaisen sääntelyjärjestelmän yhteensovittaminen yrityksiltä edellyttää.

Haastattelut tukevat samalla ajatusta siitä, että käytännön tasolla ratkaisu ei ole ainakaan tällä hetkellä järjestelmien täydellinen harmonisointi, vaan ennakoiva riskienhallinta. Yritysten on tärkeää pitää etupainotteisesti yhteydenpitoa tulliviranomaisiin valmiiden laskentamallien ja selkeiden dokumenttien kanssa helpottaen näin omaa toimintaa viranomaisten kanssa. Haastatteluista esiin nousi yrityksen koon merkitys, kun suurilla yrityksillä on usein valmiiksi resursseja ja osaamista hoitaa tullausarvoon liittyviä kysymyksiä, kun taas keskisuurille yrityksille selvityskulut voivat muodostua suhteettoman suuriksi kansainvälisen tavaravirran määrään nähden.

Tämä tekee näkyväksi myös veropoliittisesti tärkeän kysymyksen siitä, ovatko nykyiset menettelyt eri kokoisten yritysten kannalta riittävän oikeasuhtaisia. Erityisen selkeästi hinnoittelun erojen ongelmallisuus näkyy tilanteissa, joissa samaan kokonaisuuteen sisältyy tavarán lisäksi rojalteja, lisenssimaksuja, palveluosuuksia tai muita digitaalisia ja aineettomia elementtejä. Näissä tapauksissa

siirtohinnoittelun kokonaisarvo ei ole sellaisenaan siirrettävissä tullausarvoksi. Tällöin Tullia varten hinta pitää kohdistaa oikeudellisesti hyväksyttävällä tavalla. Tämä työ lisää yrityksille kiistatta kustannuksia.

6.3.4 Tullien ja siirtohinnoittelun yhteys tulevaisuudessa

Tutkimuksen kokonaisuuden ja eheyden kannalta pidetään perusteltuina arvioida kehitystä, mitä tulevaisuudessa on nähtävissä siirtohinnoittelu ja tulleihin liittyvien aiheiden parissa. Lisäksi tulevaisuuden arviointi varsinkin yritysten näkökulmasta on relevanttia, koska tullit ovat kuitenkin loppuen lopuksi yrityksille yksi kuluerä muiden joukossa. Siksi kaikilta haastatelluilta kysyttiin heidän omaa arviotansa siitä, miten he näkevät teeman tulevaisuudessa kehittyvän.

Haastateltava A:lta kysyttiin, miten hän näkee siirtohinnoittelun ja tullausarvon välisen rajapinnan kehittyvän tulevaisuudessa ja joutuvatko yritykset ottamaan nämä teemat aiempaa vahvemmin huomioon. Haastateltava A toteaa, että kehitystä ja suuntaa on vaikea ennustaa, koska kehitys riippuu pitkälti kansainvälisestä toimintaympäristöstä ja erityisesti kauppapolitiikasta. Jatkaen, että tulleilla ja niillä uhkailu voivat toimia poliittisena välineenä ja jos tulleja aletaan käyttää aktiivisesti kauppapoliittisena välineenä, yritysten on käytännössä pakko reagoida muutoksiin. Konserneissa joudutaan tällöin sopeuttamaan toimintaa sen mukaan, miten markkinat ja vaatimukset muuttuvat. Haastateltava toteaa, että tullien käytön taustalla on tietenkin tavoite ohjata yrityksiä siirtämään tuotantoa lähemmäksi tiettyä markkinaa, esimerkiksi Yhdysvaltoihin. Tällaisiin kannustimiin kuitenkin konserneissa käytännössä reagoidaan muuttamalla rakenteita ja toimintamalleja. Haastateltava A korostaa, että yleisesti on selvää, että yritysten ja konsernien tehtävänä on tuottaa voittoa, eikä veroja tai tulleja haluta maksaa enempää kuin on välttämätöntä. Jatkaen kertomalla, että vero- ja tullipositiodien täytyy kuitenkin perustua tosiasioihin ja siihen, miten konserni aidosti toimii. Haastateltava A toteaa, että verojen ja tullien ollessa yksi liiketoiminnan kustannuseristä, jotka vaikuttavat kannattavuuteen ollen osa kokonaisarviointia, eivät tullit ja verot välttämättä ole päätöksenteon tärkein ajuri, koska usein keskeisempiä ovat esimerkiksi markkinat ja asiakkaat, raaka-aineiden saatavuus sekä osaavan työvoiman saatavuus.

Haastateltava B toteaa kysyttäessä tulevaisuuden siirtohinnoittelun ja viranomaisyhteistyön kehityksestä, että kansainvälisellä tasolla on pitkään edetty kohti yhä tiiviimpää yhteistyötä, jossa tietojenvaihtoa on lisätty merkittävästi. Haastateltava B kertoo, että kehitystä on pidetty tärkeänä ja myönteisenä, mutta samalla on kuitenkin nähtävissä, että tällä hetkellä ollaan eräänlaisessa murroksessa, kun yhteistyötä ei välttämättä kaikissa valtioissa enää pidetä samalla tavalla luonnostaan tavoiteltavana. Haastateltava B myös arvioi, että kun siirtohinnoittelu kuuluu

tuloverotuksen piiriin ja on EU:ssa kansallisen lainsäädäntövallan alainen, ei sen vuoksi mailla ole lähivuosina yleisesti laajaa halukkuutta luopua tästä toimivallasta. Jatkaen, että tämän takia merkittäviä muutoksia ei todennäköisesti ole odotettavissa lähivuosina. Haastateltava B kertoo, että tietojenvaihdon osalta kehitykseen saattaa vaikuttaa se, että yritysten hallinnollisen taakan kohtuullisuuteen kiinnitetään nykyisin paljon huomiota ja yritysten taakkaa ei haluta kasvattaa kohtuuttomasti, vaan sen halutaan pysyvän siedettävänä. Yhteistyön on kuitenkin koettu lisääntyneen viranomaisten välillä. Useamman valtion viranomaisten kesken on voitu toteuttaa erilaisia yhteisiä toimenpiteitä. Esimerkiksi ennakollisia menettelyjä on voitu toteuttaa myös yhteistyössä toisen valtion kanssa siten, että samassa prosessissa on saatu kannanottoja useammasta valtiosta. Haastateltava sanoo, että tällainen toimintatapa on nähty verovelvolliselle hyödyllisenä, koska se voi parantaa ennakoitavuutta ja vähentää epävarmuutta. Yhteistyön on arvioitu jatkuvan myös tulevaisuudessa ja on toivottu yhteistyön samalla auttavan osaltaan rajat ylittävien tilanteiden hallinnassa.

Haastateltava C:ltä kartoitettiin, miten Tullin ja Verohallinnon välistä viranomaisyhteistyötä olisi tarpeen lisätä tulevaisuudessa. Lisäksi kysyttiin, tuleeko todennäköisesti EU:n tulliuudistus lisäämään vain EU-maiden välistä tulliviranomaisten välistä yhteistyötä vai voisiko uudistus myös lisätä tulliviranomaisten ja veroviranomaisten välistä yhteistyötä? Haastateltava C näkee, että yhteistyötä voitaisiin lisätä viranomaisten välillä. Esimerkiksi jonkinlainen yhteinen ohjeistus, jossa huomioitaisiin sekä Tullin että veroviranomaisen näkökulma, voisi olla hyödyllinen. Tiedonvaihdossa on kuitenkin nähty haasteita, koska tullimaksujen euromääräinen merkitys on pitkään ollut monissa tilanteissa suhteellisen pieni verrattuna tuloverotuksen tuottoihin. Haastateltava C kuitenkin toteaa, että etuyhteyskaupan osuus globaalista tavarakaupasta on merkittävä ja etuyhteys liittyy merkittävään osaan kansainvälisestä tavaraliikenteestä, jolloin myös tullipuolella pitäisi periaatteessa olla selkeä intressi, vaikka summat olisivat veropuolta pienemmät. Haastateltava C jatkaa vastaustaan sanomalla, että viranomaisyhteistyön taso vaihtelee maittain. Joissakin maissa tulli- ja veroviranomaisen välinen yhteistyö on ollut hyvin toimivaa ja osassa maissa vero- ja tulliviranomaiset toimivat saman organisaation sisällä.

EU:n tulliuudistuksesta puhuttaessa haastateltava C toteaa, että EU:n tulliuudistuksen on arvioitu parantavan erityisesti EU:n sisäistä tiedonkulkua ja yhteistyötä tulliviranomaisten välillä. Ristikkäisen viranomaisyhteistyön osalta kehitystä voidaan nähdä erityisesti enakkomenettelyissä. Esimerkiksi sitovan ennakkoratkaisumallinen järjestely tullausarvosta on nähty potentiaalisesti hyödylliseksi työkaluksi. Kun tuloverotuksen puolella ennakolliset menettelyt ovat monissa maissa jo arkipäivää, vastaavan ennakkoratkaisumahdollisuuden laajentuminen tullipuolelle voisi lisätä

ennakoitavuutta myös tullausarvon osalta. Tällöin olisi mahdollista hakea etukäteen virallinen päätös siitä, miten arvonmäärittäminen hyväksytään tullissa, toteaa haastateltava C.

Haastateltava D toteaa tulevaisuuden kehityksestä kysyttäessä, että mitä enemmän tullausarvoja ryhdytään haastamaan ja mitä enemmän kehitys menee protektionistisempaan markkinoiden suuntaan, sitä todennäköisemmin tullausarvon arviointi ja siihen liittyvät kysymykset korostuvat. Käytännöt muuttuvat usein vasta silloin, kun niihin kohdistuu ulkopuolista painetta. Kun tullausarvoja aletaan haastaa useammin, joudutaan toimintatapoja kehittämään, jotta tilanteisiin voidaan vastata. Huomiona haastateltava D toteaa, että siirtohinnoittelukäytännöt ovat muuttuneet merkittävästi viimeisen noin 15 vuoden aikana erityisesti siksi, että verohallinnot ovat puuttuneet konsernin sisäiseen hinnoitteluun aiempaa aktiivisemmin. Tullausarvon haastamisen lisääntyminen voi tulevaisuudessa vaikuttaa siihen, että ohjeistus ja käytäntö alkavat lähentyä toisiaan. Ohjeistuksen katsotaan olevan periaatetasolla toimiva, mutta käytännöt ovat muotoutuneet osin hyvin tiukkojen vertailukelpoisuusvaatimusten korostamisen vuoksi, mikä on käytännössä mahdoton vaatimus monissa tilanteissa. Jos tullausarvoon liittyvät paineet kasvavat, voi syntyä tarve tarkentaa käytäntöjä ja hakea toimivampia ratkaisuja myös menetelmävalintoihin ja vertailtavuuden arviointiin.

Haastatteluaineiston perusteella voi todeta, että todennäköistä on siirtohinnoittelun ja tullausarvon rajapinnan merkityksen kasvu tulevaisuudessa, mutta tätä kehitystä ei luultavasti seuraa yhtä nopea oikeudellinen tai institutionaalinen yhdenmukaistuminen. Haastattelujen perusteella voi tehdä tulkinnan, että geopoliittinen epävarmuus, protektionismin vahvistuminen ja tullien käyttäminen aiempaa näkyvämmiin kauppapoliittisena välineenä tulee lisäämään erityisesti tullikysymysten käytännön merkitystä yrityksille. Samalla haastatteluista välittyy arvio, jonka mukaan siirtohinnoittelun ja tullauksen sääntelykehysten lähentyminen etenee hitaasti, sillä siirtohinnoittelu kuuluu edelleen kansallisen verotuksen piiriin, eikä EU:ssa jäsenvaltioilla ole halua luopua tähän liittyvästä toimivallastaan.

Tarve korostuu sellaisille ratkaisuille, jotka lisäävät ennakoitavuutta ilman, että koko siirtohinnoittelun ja tullauksen sääntely olisi välttämätöntä sulauttaa yhdeksi kokonaisuudeksi. Esimerkiksi yhteinen ohjeistus, jossa huomioitaisiin samanaikaisesti veroviranomaisen ja tulliviranomaisen näkökulmat tai ennakkolliset menettelyt, joilla yritys voisi saada etukäteen varmuutta tullausarvon määrittämisestä.

On perusteltua arvioida, että käytännöt muuttuvat usein vasta silloin, kun ulkoinen paine kasvaa riittävän suureksi. Tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että siirtohinnoittelun ja tullausarvon rajapinnan mahdollinen lähentyminen ei synny ensisijaisesti teoreettisen viitekehyksen pohjalta tai

sääntelyteknisen kehityksen seurauksena, vaan ennemmin siten, että tulliviranomaiset alkavat tulevaisuudessa puuttua aktiivisemmin etuyhteysliiketoimiin liittyviin tullausarvoihin. Tulkinta tukee tutkimuksen laajempaa havaintoa siitä, että oikeudellinen kehitys tällä alueella on usein ollut jälkikäteen asioihin reagoivaa eikä niinkään ennakoivaa ja etupainotteista.

Vaikka tullausarvon ja siirtohinnoittelun yhteys saa tulevaisuudessa todennäköisesti aiempaa suuremman merkityksen, yritysten päätöksenteko ei rakennu yksin verojen tai tullien varaan. Tuotannon sijaintiin, toimitusketjuihin ja konsernirakenteisiin vaikuttavat samanaikaisesti myös markkinat, asiakkaiden sijainti, raaka-aineiden saatavuus, työvoimakustannukset ja muut liiketoiminnalliset tekijät. Tämän vuoksi olisi liian yksinkertaista todeta, että tullit yksin ohjaisivat yritysten käyttäytymistä. Pikemminkin niiden merkitys kasvaa osaksi laajempaa kannattavuus- ja toimitusketjuarviointia, jossa siirtohinnoittelu, tullausarvo ja muu sääntely muodostavat yhdessä yhä tärkeämmän strategisen kokonaisuuden.

7 Johtopäätökset

Siirtohinnoittelu ja tullit ovat 2020-luvulla olleet teemoja, joita ei ole voinut sivuuttaa kansainvälisessä liiketoiminnassa. Tämä tutkimus osoittaa, että yksin siirtohinnoittelun periaatteet ja menetelmät sekä tullausarvoon liittyvät kysymykset ovat suhteellisen selkeitä eivätkä aiheuta tulkintaongelmia tieteellisen kirjallisuuden tai asiantuntijoiden keskuudessa. On kuitenkin nähtävissä, että aiheet yhdistäessä, siirtohinnoittelu- ja tullikysymykset eivät enää ole yhtä suoraviivaisia ja yksiselitteisiä. Ongelmaa ei varsinaisesti aiheuta itsessään tullausarvon määrittämisperiaatteet, eli EU:ssa unionin tullikoodiksi tai siirtohinnoittelussa OECD:n ohjeistus ja kansallinen lainsäädäntö, vaan näiden kahden järjestelmän lähtökohtaiset eroavaisuudet hinnan määrittämisessä kansainvälisessä tavarakaupassa.

Tutkimuksen pääkysymyksenä oli, miten siirtohinnoittelussa käytettävä hinta vaikuttaa tavarán tullausarvoon kansainvälisessä kaupassa. Tutkimuksen perusteella voi todeta, että siirtohinnoittelussa käytettävällä hinnalla on vaikutusta tavarán tullausarvoon kansainvälisessä kaupassa niissä tilanteissa, joissa siirtohintaa käytetään maahantuonnissa kauppahinnan lähtökohtana. Kuitenkaan ei voi todeta, että vaikutus olisi automaattinen tai yksiselitteinen, koska tullausarvon ja siirtohinnoittelun periaatteet keskittyvät lopulta usein eri kokonaisuuksiin. Tulliviranomainen tarkastelee maahantuontihetkellä yksittäisen tavaraerän arvoa ja painottaa käytännössä operatiivista siirtohintaa, kun taas verotuksessa hinnan markkinaehtoisuutta arvioidaan usein laajemmin koko liiketoimen, testattavan osapuolen kannattavuuden ja tarvittaessa jälkikäteisten oikaisujen perusteella. Tämä voi siis luoda tilanteen, jossa konserninsisäinen siirtohintaa voi olla verotuksessa hyväksyttävä, vaikka se ei sellaisenaan soveltuisi tullausarvoksi ja transaktioon sisältyisi eriä, jotka tullausarvon näkökulmasta olisi eroteltava erikseen. Tutkimuksessa usein esiin nousseet siirtohinnoitteluoikaisut ovat ongelmallisia, sillä nämä kohdistuvat usein tilikaudelle tai laajempaan liiketoimintakokonaisuuteen eivätkä yksittäiseen tuontierään.

Olellainen havainto on, että varsinaisella siirtohinnoittelumenetelmällä ei pitäisi olla keskeistä merkitystä tullausarvoa määriteltäessä. Tutkimusta varten tehtyjen haastattelujen perusteella voi todeta, että mahdollisesti on tilanteita, joissa ainakin teoriassa pystytään tullausarvo osoittamaan helpommin käyttäen hinnoitteluun pohjautuvaa siirtohintamenetelmää eli esimerkiksi CUP-menetelmää. Kuitenkin lähes kaikki oikeuskirjallisuus sekä haastattelut tukevat sitä tosiasiaa, että ilman pörssinoteerattuja hintoja, CUP-menetelmää ei yleensä ole mahdollista käyttää siirtohinnoittelumenetelmänä. Samaan aikaan käytetympi siirtohinnoittelumenetelmä TNMM-

menetelmä taas ei pohjautu tavaroiden hintoihin, vaan lopullisiin kustannuksiin, jolloin se ei palvele käytännössä tullausarvon määrittystä samalla tavalla.

Tosiasia on kuitenkin se, että yritykset joutuvat käyttämään todella paljon resursseja siirtohinnoitteludokumentaatioon, jossa jo kerran todistetaan viranomaiselle tavarantoiminnan hinta markkinaehtoiseksi. Tämä väistämättä nostaa esiin kysymyksen, miksi kyseiset hinnat eivät käy sellaisenaan tavarantoiminnan tullausarvon määrittelyyn. Tutkimuksen perusteella perimmäinen ongelma on se, että tullausarvon määrittely ja kaikki tullessa liittyvän toiminnan sääntely Suomessa tulee EU-tasolta, kun taas siirtohinnoittelu on EU-maissa kansallisen lainsäädännön, oikeuskäytännön ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden piirissä. Tämänkaltaisen systeemin aiheuttaa sekä yritysten että viranomaisten näkökulmasta kaksi merkittävää ongelmaa. Ensinnäkin tulliviranomainen toimii joka puolella EU:ta samojen unionin tullikoodeksien sääntöjen puitteissa. Kuitenkin todellisuudessa jokainen kansallinen tulliviranomainen tulkitsee ja soveltaa itse parhaaksi katsomallaan tavalla unionin tullikoodeksia. Tämä aiheuttaa epä johdonmukaisuutta viranomaisten toimissa eri maiden välillä, mutta samalla laskee yritysten oikeusvarmuutta ympäri Eurooppaa. Tähän ongelmaan pystyttäisiin puuttamaan esimerkiksi siten, että Euroopan unionin tuomioistuin julkaisisi laajemmin perusteltuja ratkaisuja, jotka ohjaisivat viranomaisten toimia ympäri Eurooppaa. Tullin näkökulmasta siirtohinnoittelukysymyksiin ja etuyhteyskaupankäynnin välisiin ongelmiin taas olisi erittäin helppo ratkaisu: unionin tullikoodeksiin lisättäisiin artikla, joka tarkemmin määrittäisi tullausarvon määrittelyn tilanteissa, joissa yritys on joutunut tekemään siirtohinnoittelusyistä jälkikäteen oikaisun. Todettakoon vielä, että EU:n tulliuudistus tuskin tulee ratkaisemaan ongelmaa, vaikka todennäköisesti EU:ssa tulliviranomaiset tulevat jatkossa keskenään tekemään yhä enemmän rajat ylittävää yhteistyötä.

Toinen merkittävä ongelma liittyy tutkimuksen alakysymykseen missä tilanteissa siirtohinnoittelun ja tullausarvon perusteet johtavat eri lopputuloksiin ja mitä vaikutuksia näillä eroilla on. Kysymys nousee esiin erityisesti, kun tulliviranomaisen pitäisi käsitellä tilannetta, jossa yrityksen markkinaehtoinen vaihteluväli ja tavarantoiminnan tullausarvo ei kohtaakaan tai on todennäköistä, että tullausarvoon tulee myöhemmin vielä muutoksia siirtohinnoittelu-oikaisujen takia. Tähän eri maiden viranomaiset ovat keksineet erilaisia toimintatapoja, jotka pohjautuvat enemmän kansallisen tulliviranomaisen käytäntöihin kuin varsinaiseen unionin tullikoodeksiin. Suomessa viranomainen selvästi suosittelee toimimaan tullausarvon määrittämisessä ennakkollisesti. Myös haastatteluiden perusteella Suomessa toimitaan mieluummin yksinkertaistettua tullausilmoitusta käyttämällä kuin jälkikäteisiä oikaisuja tullausarvoon tehden.

Tutkimuksen alakysymys mitkä periaatteet ja arvonmäärittäyssäännöt aiheuttavat eroja markkinaehtoperiaatteeseen ja tullausarvon välillä, kietoutuu oikeastaan tullausarvon periaatteiden ja Hamamatsu-ratkaisun ympärille. Tullausarvon määrittäyksessä on kyse pohjimmiltaan siitä, että tulliviranomaisella on aktiivinen rooli ja velvollisuus varmistua ilmoitetun arvon oikeellisuudesta. Tarkoituksena on ennen kaikkea hakea tuontihetken todellista taloudellista arvoa tavaralle. Hamamatsu-ratkaisussa alleviivattiin sitä, että kyseisen tapauksen kaltaista myöhempää transaktioarvon oikaisua ei voitu huomioda tullausarvossa, koska tullikoodeksi rajasi myöhemmät oikaisut vain tiettyihin tilanteisiin. Tämä ongelma olisi tavallaan helppo ratkaista unionin tullialueella muuttamalla tullikoodeksia siten, että siirtohinnoittelusyistä tehtyt oikaisut olisi hyväksyttävä syy tehdä jälkikäteisiä oikaisuja tullausarvoon. EUT:n Tauritus-ratkaisu toi tietynlaista selkeyttä oikeuskäytäntöön ja varmuutta yritysten näkökulmasta. On hyvä, että tuomiossa linjattiin, että lopullinen hinta on sopimusjärjestelyjen perusteella ennakoitavissa objektiivisten tekijöiden perusteella. Kuitenkin tässäkin tapauksessa alleviivattiin kauppa-arvoa ensisijaisena määrittäminen menetelmänä ja saadessa hinnalle myöhemmän vahvistuksen, voi yritys käyttää yksinkertaistettua tulli-ilmoitusta. Kyseisessäkin ratkaisussa ei kuitenkaan nähdäkseni saatu lopulta luotua merkittävää oikeuskäytäntöä aiheesta unionin tullialueelle.

Viimeisenä tutkimuskysymyksenä oli, millaisissa käytännön tilanteissa hinnoittelun erot korostuvat. Mitä taloudellisia ja hallinnollisia vaikutuksia eroilla on yrityksille? Tullausarvon ja siirtohinnoittelun merkittävimmät hinnoitteluerot syntyvät tilanteissa, joissa siirtohintaan voi hyväksyä sen kaltaisia eria, mitä käytännössä tullausarvoon ei voida laskea. Käytännössä kyse on niistä eristä, jotka siirtohinnoittelun näkökulmasta olisi yksinkertaista hinnoitella osaksi markkinaehtoista kokonaisuutta. Tullausarvon näkökulmasta epäselviä eria on esimerkiksi rojaltien, palvelukaupan ja aineettomien erien hinnoittelu osaksi tavarakauppaa.

Se, mitä taloudellisia ja hallinnollisia vaikutuksia yrityksille aiheutuu, ei ole niin yksiselitteistä. Haastattelujen perusteella kaikki asiantuntijat olivat sitä mieltä, että mitä enemmän tullimuodollisuuksia kansainvälisessä kaupassa on, sitä enemmän taloudellisia vaikutuksia ja hallinnollista työtä yrityksille syntyy. Myös eri toimien oikeasuhtaisuus nousi haastattelujen perusteella merkittäväksi seikaksi, kun eri toimijoiden pitää punnita hallinnollisen taakan kasvua. Tutkimuksessa nousi esiin myös se, että sekä yksityispuolen että viranomaispuolen toimijat pitivät tehokkaimpana riskienhallintakeinona ennakointia. Tällöin voidaan etukäteispainotteisesti selvittää, mitä kustannuseriä on tarpeellista sisällyttää tullausarvoon ja samalla yritys voi perustella hinnoittelumalleillaan ja dokumentaatiollaan tavaratullausarvon oikeellisuutta viranomaisille.

Tämä luonnollisesti lisää yritysten hallinnollista taakkaa, vaikka viranomaisen tarkoitukset ovat hyvät.

Tutkimuksen perusteella yrityksille voisi antaa seuraavat suositukset, joihin kannattaa kiinnittää huomiota siirtohinnoittelun ja tullausarvon parissa työskennellessä. Ensinnäkin yritysten kannattaa dokumentoida alusta asti hinnoittelukaavat ja koko siirtohinnoitteludokumentaatio ennakoon siten, että myös Tulli voi hyödyntää niitä tullausarvon määrittämisessä. Käytännössä tämä tarkoittaisi, että dokumentaatiosta voidaan eritellä selkeästi eriä, jotka liittyvät tai eivät liity tavarantoiminnan tullausarvoon. Toiseksi yrityksen sisäiset sopimukset kannattaa rakentaa siten, että hinnat ovat objektiivisesti määriteltävissä eli käytännössä konserni pystyisi todistamaan hinnan olevan markkinaehtoinen. Kolmantena, mutta myös mahdollisesti vaikeimpana toteutettavissa olevana tekijänä, yritysten kannattaisi pyrkiä välttämään koko tilikaudelle tehtäviä siirtohinnoitteluoikaisuja. Tullausarvon määrittelyn kannalta on tärkeää, että oikaisu pystytään kohdistamaan suoraan tietyille transaktioille. Neljäntenä tekijänä, jos tulliviranomainen saa lanseerattua ennakkoliset menettelyt osaksi tullausprosessia, kannattaisi yritysten pyrkiä varsinkin laajemmissa kokonaisuuksissa viralliseen ennakkoliseen menettelyyn tulliviranomaisen kanssa. Tämä todennäköisesti vähentäisi merkittävästi yritysten kustannuksia ja hallinnollista taakkaa jälkikäteen selvittelyiden osalta.

Viranomaisten ja laajemmin siirtohinnoittelun ja tullausarvon järjestelmien kehittämiseksi yksinkertainen ratkaisu voisi olla yhteinen ohjeistus tullausarvo- ja siirtohinnoittelukysymyksiin. Vaikka WCO on julkaissut Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing ohjeistuksensa, olisi lisäksi merkittävää, että esimerkiksi EU:n toimielin tekisi viranomaisille oman ohjeistuksensa siitä, miten kyseistä ohjeistusta voisi soveltaa unionin tullikoodeksin rinnalla. Toinen ratkaisu voisi olla se, että OECD julkaisi oman ohjeistuksensa tullausarvon ja siirtohinnoittelun välisien tapausten käsittelyyn, mutta tämäkin vaatisi sitä, että kyseistä ohjeistusta sovellettaisi laajemmin OECD-maiden osalta. Viranomaisten tiedonvaihtoa kannattaisi kehittää erityisesti ristikkäin veroviranomaisten ja tulliviranomaisten välillä. Tutkimuksessa nousi esiin, että tiedonvaihto toimii eri maiden viranomaisten välillä oikein hyvin niin kauan, kun kyseessä on tiedonvaihto eri maiden veroviranomaisten tai tulliviranomaisten välillä. Kuitenkin erityisesti Suomessa, jossa tulliviranomainen ja veroviranomainen ovat kaksi täysin eri viranomaista, voisi yhteistyötä lisätä.

Jatkotutkimuksena ehdottaisin tarkastelemaan EU:n uutta tulliuudistusta, joka voisi luoda sitovan ennakkoratkaisumallin tullausarvon määrittelyyn. Tällöin tulliviranomainen voisi hakemuksen perusteella antaa päätöksen, joka määrittäisi sovellettavan tullausarvon määrittämismenetelmän tai kriteerit ja niiden soveltamisen tietyissä olosuhteissa. Tämä toisi yrityksille merkittävää ennakkolista

varmuutta tulliasioihin ja voisi helpottaa myös siirtohinnoittelun markkinaehtoisen hinnan käyttämistä tullausarvona, sillä tällöin molemmat viranomaiset voisivat etukäteen vahvistaa hinnan omasta puolestaan. Tämä uusi ennakkoratkaisumenetelmä voisi myös vähentää EU:ssa jäsenvaltioiden välisiä käytäntöeroja ja jälkikäteisiä riitoja. EU:n tulliuudistuksen perimmäinen tavoite on kuitenkin ennen kaikkea helpottaa tulliviranomaisten tiedonsaantia.

Tässä tutkielmassa tarkasteltiin, miten siirtohinnoittelussa käytettävä hinta heijastuu tavarán tullausarvoon ja miksi samalle tavaralle voi kehittyä viranomaisten silmissä useampi eri hyväksyttävä hinta. Keskeinen johtopäätös on, että ristiriita siirtohinnoittelun ja tullausarvon välillä korostuu erityisesti silloin, kun siirtohinnoittelu nojaa muuhun kuin transaktio tai segmenttitason hinnoitteluun ja hinnat oikaistaan jälkikäteen. Tällöin tullausarvon transaktiokohtainen kauppa-arvologiikka ei aina taivu tilikausitasoihin oikaisuihin. Haastatteluaineisto tukee kuvaa siitä, että käytännön tasolla hinnoittelun erot realisoituvat yrityksille kustannuksina, hallinnollisena taakkana ja riskinä tilanteissa, kun tullausarvona käytetty siirtohintaa ei kestä tulli- tai veroviranomaisen tarkastelua. Yhteenvetona voi todeta, että siirtohinnoittelun ja tullausarvon rajapinnan hallinta ei ole yksittäinen tullaus- tai verokysymys. Kysymys on konsernin toimitusketjun läpileikkaavasta kokonaisuudesta, jossa ennakointi ja johdonmukaiset hinnoittelumekanismat ovat tehokkain keino vähentää jälkikäteisiä kiistoja ja varmistaa, että sama hinta kestä sekä tulli- että veroviranomaisen tarkastelun.

Lähteet

Kirjallisuus

- Becker, Henri – Reijonen, Minna: Tulli ja siirtohinnoittelu - saman kolikon kaksi puolta. Verotus 2/2012 s. 203–211.
- Clausing, Kimberly A.: Tax-Motivated Transfer Pricing and US Intrafirm Trade Prices. *Journal of Public Economics* 2003 s. 2207–2223.
- Clausing, Kimberly A.: The Impact of Transfer Pricing on Intrafirm Trade. Teoksessa “International Taxation and Multinational Activity” (ed. James R. Hines). University of Chicago Press 2001 s. 173–194.
- D’Angelo, Giangiacomo – Tarini, Federico – de Wit, Walter – Schippers, Martijn – Marsilla, Santiago Ibáñez – Ibáñez, Jorge Juan Milla – Wolfgang, Hans Michael – Wemmer, Benedikt: Interplay Between Customs Valuation and Transfer Pricing in the European Union: General Observations and Administrative Practices in Four Countries After the Hamamatsu Case. *World Customs Journal* 2023 s. 5–32.
- Eriksson, Päivi, – Kovalainen, Anne: Qualitative methods in business research (2nd edition.). SAGE Publications 2015.
- Eßer, Sandra: The Reconciliation Programme as a Role Model to Resolve Complex Customs Valuation Cases? *World Customs Journal* 2023.
- Friedhoff, Michiel – Schippers, Martijn: ECJ Judgment in Hamamatsu Case: An Abrupt End to Interaction Between Transfer Pricing and Customs Valuation? *EC Tax Review* 2019 s. 32–42.
- Heckemeyer, Jost H. – Overesch, Michael: Multinationals’ Profit Response to Tax Differentials: Effect Size and Shifting Channels. *The Canadian Journal of Economics* 2017 s. 965–994.
- Kaleva, Anne – Ruohola, Tiina: Maahantuonnin ALV 1.1.2018. Verotus 1/2018 s. 80–84.
- Knuutinen, Reijo: Verosuunnittelun oikeudelliset ja yhteiskunnalliset rajat. Alma Talent Oy 2020.
- Lyly, Petra: Veropoliittinen tutkimus esimerkkinä monitieteisestä oikeustutkimuksesta. *Lakimies* 7–8/2022, s. 1373–1382.
- Meri, Otto ym.: Lain ja hyvän tavan vastaiset sopimukset: sopimusoikeudellinen tutkimus kiellonvastaisista oikeustoimista ja niiden oikeusvaikutuksista. Alma Talent 2023.
- Myrsky, Matti: Suomen veropolitiikka. Talentum, 2013.
- Määttä, Kalle: Oikeustaloustieteen aakkoset. Helsingin yliopisto 1999.
- Nieminen, Kati – Lähteenmäki, Noora: Empiirinen oikeustutkimus. Gaudeamus 2021.

- Penttilä, Seppo: Siirtohinnoittelua koskevat oikeuskäytännön linjaukset. Verotus 2/2015, s. 120–140.
- Raunio, Merja., & Karjalainen, Jukka: Siirtohinnoittelu (2., uudistettu painos.). Alma Talent Oy 2018.
- Rosenow, Sheri – O’Shea, Brian J.: A Handbook on the WTO Customs Valuation Agreement. Cambridge University Press 2010.
- Salva, Jean-Marie: Customs Valuation and Transfer Pricing: ICC Proposals. EC Tax Review 2016 s. 346–351.
- Tuomi, Jouni – Anneli Sarajärvi: Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Uudistettu laitos., Kustannusosakeyhtiö Tammi, 2018.
- Tørsløv, Thomas – Wier, Ludvig – Zucman, Gabriel: The Missing Profits of Nations. The Review of Economic Studies 2023 s. 1499–1534.
- Wolfrum, Rüdiger – Stoll, Peter-Tobias – Hestermeyer, Holger: WTO: Trade in Goods. Martinus Nijhoff Publishers 2011.

Virallis- ja puolivirallislähteet

- Australian Customs and Border Protection Services: Practise statement. 12.4.2013.
- Boletín Oficial del Estado: Resolución de 25 de agosto de 2017, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la Resolución de 11 de julio de 2014, en la que se recogen las instrucciones para la formalización del documento único administrativo (DUA). BOE núm. 210 (1.9.2017).
- Euroopan komissio: Euroopan Unionin toiminnasta tehty sopimus. 2016/C 202, 7.6.2016.
- Euroopan komissio: Monikansallisten konsernien ja suurten kotimaisten konsernien maailmanlaajuisen vähimmäisverotason varmistamisesta unionissa. Neuvoston direktiivi (EU) 2022/2523 (14.12.2022).
- Euroopan komissio: Tulliliiton vieminen seuraavalle tasolle: toimintasuunnitelma. COM(2020) 581 final (Bryssel 28.9.2020).
- Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) N:o 952/2013, Unionin tullikoodeksista.
- Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus: Euroopan unionin tulliviranomaisen perustamisesta ja asetuksen (EU) N:o 952/2013 kumoamisesta. COM/2023/258 (Bryssel 17.5.2023).
- Euroopan tilintarkastus tuomioistuin: Tuontimenettelyt: oikeuskehyksen puutteet ja täytäntöönpanon tehottomuus vaikuttavat EU:n taloudellisiin etuihin. Nro. 19/2017.
- European Commission: Compendium of customs valuation 2025. 3.12.2025.

HE 107/2006. Hallituksen esitys Eduskunnalle tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskevaksi lainsäädännöksi.

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

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022. 1st ed., Organization for Economic Cooperation & Development, 2022.

OECD: Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Subject to Tax Rule (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS. OECD Publishing, 2023.

Tolletaten: Customs valuation and transfer pricing. 27.11.2025.

U.S. Customs and Border Protection: Reconciliation – External Guidance (Version 2.0, August 2020).

U.S. Customs and Border Protection: W548314: Transaction Value; Formulas; Post-Importation Adjustments; Revocation of HRL 547654. 16.5.2012.

Valtiovarainministeriö: Valtioneuvoston kirjelmä eduskunnalle ehdotuksesta Euroopan parlamentin ja neuvoston asetukseksi unionin tullikoodeksin ja Euroopan unionin tulliviranomaisen perustamisesta ja siihen liittyvistä asetus- ja direktiivimuutosehdotuksista (Unionin tullireformi). Valtiovarainministeriön muistio EU/789/2023, EU/790/2023, EU/791/2023, EU/792/2023.

Verohallinnon ohje: Siirtohinnoittelun dokumentointi. Dnro VH/44/00.01.00/2022 (28.4.2022).

WCO: Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing. World Customs Organization, 2018.

WTO: The General Agreement on Trade in Services and Introduction INT/SUB/SERV/324. September 2022.

WTO: The WTO agreements: Agreement on implementation of article VII of the GATT 1994.

Muut lähteet

Broekaert Charlotte 24.6.2025 European Union - Landmark Court of Justice Decision Clarifies Customs, Transfer Pricing Interaction. BDO Transfer Pricing News.

<<https://www.bdo.global/en-gb/insights/tax/transfer-pricing/european-union-landmark-court-of-justice-decision-clarifies-customs,-transfer-pricing-interaction>>, haettu 5.2.2026.

Eurooppa-neuvosto (2026a) EU:n tullit. <<https://www.consilium.europa.eu/fi/policies/eu-tariffs-explained/>>, haettu 15.1.2026.

Eurooppa-neuvosto (2026b) EU:n tulliliitto. <<https://www.consilium.europa.eu/fi/policies/the-eu-customs-union/>>, haettu 15.1.2026.

- European Commission (2026) EU Customs Reform. < https://taxation-customs.ec.europa.eu/customs/eu-customs-reform_en>, haettu 13.2.2026.
- European Commission (2026) EU Customs strategy. <https://taxation-customs.ec.europa.eu/customs/eu-customs-strategy_en>, haettu 20.1.2026.
- European Commission (2026) UCC - Guidance documents. <https://taxation-customs.ec.europa.eu/customs/union-customs-code/ucc-guidance-documents_en>, haettu 1.2.2026.
- Tulli (2026) EU:n tullialue ja veroalue. <<https://tulli.fi/tutustu-tulliin/aineistot/eu-alue>>, haettu 24.3.2026.
- UNCTAD (2013) 80% of trade takes place in ‘value chains’ linked to transnational corporations, UNCTAD report says. <<https://unctad.org/press-material/80-trade-takes-place-value-chains-linked-transnational-corporations-unctad-report>>, haettu 15.1.2026.
- UNCTAD 21.10.2025 Tariff disruptions: The impact on least developed countries. <<https://unctad.org/publication/tariff-disruptions-impact-least-developed-countries>>, haettu 5.2.2026.
- Verohallinto (2026) Siirtohinnoittelun verovalvonta. < <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/yritystoiminta/siirtohinnoittelu/neuvonta-ja-menettely/siirtohinnoittelun-verovalvonta/>>, haettu 15.1.2026.
- Verohallinto 22.5.2025 OECD:n pilari I – vaikutukset suomalaisiin yrityksiin rajallisia. <https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/uutishuone/verotuksen_muutoksia/oecd-pilari-i--vaikutukset-suomalaisiin-yrityksiin-rajallisia/>, haettu 26.2.2026.
- World Bank Group (2026) Tariff rate, applied, weighted mean, all products (%). <<https://data.worldbank.org/indicator/TM.TAX.MRCH.WM.AR.ZS>>, haettu 15.1.2026.
- WTO (2025) Global Trade Outlook and Statistics. <https://www.wto.org/english/res_e/publications_e/trade_outlook25_e.htm>, haettu 15.1.2026.

Oikeuskäytäntö

Korkein hallinto-oikeus

KHO 2478/2025

Euroopan unionin tuomioistuin

C-291/15 EURO 2004. Hungary Kft.

C-187/21 FAWKES Kft.

C-1/18 Oribalt Rīga”SIA

C-46/16 LS Customs Services

C-529/16 Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH

C-782/23 ”Tauritus” UAB

C-297/23 Harley-Davidson Europe Ltd

Liitteet

Liite 1 Haastattelurunko

Aloituskysymykset

- Miten kuvailisit, että siirtohinnoitteluun ja tulleeihin liittyvät kysymykset ovat muuttuneet/kehittyneet urasi varrella?
- Millainen on teidän näkökulmastanne tyypillinen tilanne, jossa siirtohinnoittelu ja tullausarvo kohtaavat?

Osa 1. Siirtohinnoittelun periaatteet ja arvonmäärityssäännöt, menetelmien eroavaisuudet?

- Mitkä ovat mielestäsi keskeisimmät erot siirtohinnoittelun markkinaehtoperiaatteen ja tullausarvon määräytymisen tavoitteissa?
 - o Kun ajattelette ns. oikeaa lopputulosta, tavoitellaanko siirtohinnoittelussa ensisijaisesti tuloksen kohdistamista ja tulli kysymyksissä transaktion arvoa? Miten tämä näkyy käytännössä?
 - o Miten suhtaudutte siihen, että siirtohinnoittelussa voidaan hyväksyä laajempaa vaihteluväliä (arm's length range), mutta tullauksessa haetaan yksittäistä ns. oikeaa arvoa tuontierälle?
 - o Oletteko havainneet tilanteita, joissa verotuksellisesti järkevä TP-malli kasvattaa tulliriskejä tai päinvastoin?
- Mitkä tullausarvon säännöt/periaatteet aiheuttavat eniten kitkaa siirtohinnoittelun käytäntöihin nähden?
- Miten hyödynnätte tai voisitte hyödyntää siirtohinnoitteludokumentaatiota tullausarvon arvioinnissa ja missä tilanteissa dokumentaation käyttö ei kokemuksesi mukaan sovi tullin käytäntöihin?
 - o Mitkä TP-dokumentaation osat ovat teidän kokemuksenne mukaan hyödyllisiä tullille? sopimukset, hinnoittelupolitiikka, vertailuanalyysit, käytännön laskentamallit?

- Oletteko nähneet ristiriitoja sen välillä, mitä TP-dokumentaatiassa kerrotaan ja mitä tullausasiakirjoissa (lasku, sopimus, kuljetusasiakirjat) näkyy?

Osa 2. Hinnoittelun toteutus ja oikaisu?

- Missä tilanteissa siirtohinnoittelun ja tullausarvon perusteet johtavat teidän kokemuksenne mukaan eri lopputuloksiin?
- Miten siirtohinnoittelumenetelmän valinta heijastuu käytännössä tullausarvon määrittämiseen tai sen ns. puolustamiseen?
 - Oletteko nähneet tapauksia, joissa siirtohinnoittelumenetelmä on valittu veroperusteisesti, mutta tullien kannalta malli on hankala? Miten tilanne on ratkaistu?
- Miten tilikauden jälkeiset oikaisu vaikuttavat tullausarvoon käytännössä?
 - Sallitaanko/miten käsitellään sekä ylöspäin että alaspäin tehdyt oikaisu?
 - Onko oikaisu sovittu objektiivisiin, ennalta sovittuihin tekijöihin perustuvasti (esim sopimuksien perusteella) vai tehdäänkö yleensä jälkikäteinen oikaisu tilanteen mukaan (eli vuoden lopussa katsotaan tilanne ja tehdään oikaisu tarpeen mukaan, jotta konsernin sisäinen tulos osuu haluttuun tasoon, mutta ei ole selkeää etukäteistä sääntöä, milloin ja miten oikaisu lasketaan)?
 - EU-oikeuskäytännön merkitys: Hamamatsu (20.12.2017, C-529/16) nosti esiin ongelmia jälkikäteen tehtyjen oikaisujen ja tullausarvon suhteessa, uudemmissa ratkaisuissa on käsitelty myös tilanteita, joissa lopullinen hinta täsmentyy myöhemmin, jos se perustuu ennalta sovittuihin objektiivisiin kriteereihin.
 - Kun lopullinen hinta täsmentyy vasta tuonnin jälkeen, mitkä tekijät ovat teidän kokemuksenne mukaan ratkaisevia sen arvioinnissa, voidaanko tullausarvona käyttää tuontihetken hintaa ja miten mahdollinen oikaisu käsitellään?

Osa 3. Käytännön riskikohdat

- Missä käytännön tilanteissa hinnoittelun erot korostuvat eniten? Esim.

- Rojaltit ja lisenssimaksut: milloin ne liittyvät tavaraan siten, että tullausarvoa pitää oikaista? Mitä näyttöä tarvitaan?
- Tuotantopanokset: miten työkalut, muotit, T&K-panokset tai designin arvo kohdistetaan tavaraan ja missä kohtaa syntyy erimielisyys?
- Palvelujen ja tavaroiden niputtaminen: miten hinnasta erotetaan palveluosuus, jos laskulla näkyy kokonaishinta?
- Alennukset, hyvitykset ja palautukset: mikä on käytännön haaste niiden kohdistamisessa ja hyväksyttävyydessä tullausarvossa?
- Ketjukauppa ja useat myynnit: milloin epäselvyys koskee sitä, mikä myynti on relevantti tullausarvolle ja miten tämä selvitetään?
- Miten eroja tyypillisesti havaitaan ja käsitellään?

Osa 4. Vaikutukset yrityksille, taloudelliset ja hallinnolliset

- Mitä taloudellisia ja hallinnollisia vaikutuksia näillä eroilla on yrityksille?
 - Kuinka usein erot johtavat käytännössä korjaustoimiin ja kuinka kuormittavia ne ovat (resurssit, aikataulut, raportointi)?
- Mitkä käytännön keinot (sopimus-, prosessi- tai dokumentaatiotasolla) toimivat parhaiten riskin hallintaan ja ennakoitavuuden parantamiseen?
 - mitä kannattaa dokumentoida ennakolta (mekanismi, laskentakaavat, perusteet), jotta myöhempi todentaminen on mahdollinen?

Osa 5. Tulevaisuus

- Onko havaittavissa kehitystä/muutosta, jossa tulevaisuudessa yritykset joutuvat ottamaan huomioon yhä enemmän siirtohinnoittelumallien ja tullausarvon välistä suhdetta?

Taustoittavat kysymykset

- Mikä on roolisi organisaatiossa ja minkälaista kokemusta sinulla on siirtohinnoittelun ja/tai tullausarvon teemoista?

Liite 2 Haastattelut

Haastattelu, haastateltava	Organisaatio	Kokemus tulli/verotyössä	Haastattelun ajankohta
1, A	Inhouse	Noin 15 vuotta	11.2.2026
2, B	Verohallinto	Noin 15 vuotta	12.2.2026
3, C	Tulli	Noin 15 vuotta	16.2.2026
4, D	Konsultti	Noin 20 vuotta	23.2.2026

Liite 3 Tietosuojailmoitus

1. Rekisterin nimi	Haastateltavien kokemuksia miten siirtohinnoittelussa käytettävä hinta vaikuttaa tavaran tullausarvoon kansainvälisessä kaupassa
2. Rekisterinpitäjä	Timo Saarlo, tisaar@utu.fi
3. Vastuuhenkilön yhteystiedot	tisaar@utu.fi
4. Henkilötietojen käsittelyn tarkoitukset ja käsittelyn oikeusperuste	Tutkimuksessa kerätään haastatteluista, joissa kysytään haastateltavien näkemyksiä ja kokemuksia, miten siirtohinnoittelussa käytettävä hinta vaikuttaa tavaran tullausarvoon kansainvälisessä kaupassa Henkilötietojen EU:n yleisen tietosuojasetuksen 6 artiklan mukaisena käsittelyperusteena on ☒ käsittely on tarpeen tieteellistä tutkimusta varten (yleinen etu 6 art. 1 e-kohta)
5. Käsiteltävät henkilöryhmät	Rekisteriin tallennetaan rekisteröidystä seuraavia tietoja: Haastateltavien kokemukset ja näkemykset miten siirtohinnoittelussa käytettävä hinta vaikuttaa tavaran tullausarvoon kansainvälisessä kaupassa.
6. Henkilötietojen vastaanottajat ja vastaanottajaryhmät	Tietoja ei siirretä eikä luovuteta tutkimusryhmän ulkopuolelle.
7. Tiedot tietojen siirrosta kolmansiin maihin	Tietoja ei luovuteta EU:n tai Euroopan talousalueen ulkopuolelle.
8. Henkilötietojen säilyttämisaika tai sen määrittämisen kriteerit	Haastattelunauhoitteista kirjoitetaan tekstitiedostot ja samalla tutkimusaineistosta poistetaan suorat tunnistetiedot. Nauhoitteet ja tekstitiedostot tuhotaan, kun tutkielma on hyväksytty.
9. Rekisteröidyn oikeudet	Rekisteröidyllä on oikeus pyytää pääsy häntä itseään koskeviin henkilötietoihin sekä oikeus pyytää tietojensa oikaisemista tai poistamista taikka käsittelyn rajoittamista tai vastustaa niiden käsittelyä.
10. Tiedot siitä, mistä henkilötiedot ovat saatu	Tiedot kerätään tutkimuksen haastatteluista.
11. Tiedot automaattisen päätöksenteon ml. profiloinnin olemassaolosta	Tietoja ei käytetä automaattiseen päätöksentekoon tai profiloinnin tekemiseen.

Liite 4 Tekoälyn käyttöön liittyvä ilmoitus

Ilmoitus tekoälyn (AI) käytöstä

Olen käyttänyt generatiivista tekoälyä opinnäyteprosessini tukena sen eri vaiheissa ja eri tarkoituksiin. Käyttämäni työkalut, niiden käytön tarkoitus sekä tekoälyn tuotosten verifioimiseksi tekemäni toimet on kuvattu alla. Samalla vakuutan, että olen käyttänyt tekoälykaluja asianmukaisella huolellisuudella, olen ilmoittanut niiden käytöstä voimassa olevan ohjeistuksen mukaisesti ja otan täydenvastuun tämän työni sisällöstä kokonaisuudessaan.

Käytetty työkalu: OpenAI:n ChatGPT (GPT-5 versio)

- käytön vaihe: aiheen ideointi, lähdekirjallisuuden etsiminen ja kielenhuolto, käännökset.
- käyttötarkoitus: Käytin ChatGPT:tä alustavien tutkimusaiheiden ideoimiseen, lähteiden etsimiseen, kielenhuoltoon ja käännöksiin.