



Vaasan yliopisto
UNIVERSITY OF VAASA

Laura Lähteenmäki

**Suomeen etämyyntinä toisesta EU-jäsenmaasta
tuotujen alkoholijuomien valmisteverotus**

Johtamisen akateeminen yksikkö
Julkisoikeuden pro gradu -tutkielma
Hallintotieteiden maisteriohjelma

Vaasa 2025

VAASAN YLIOPISTO**Johtamisen akateeminen yksikkö**

Tekijä:	Laura Lähteenmäki		
Tutkielman nimi:	Suomeen etämyyntinä toisesta EU-jäsenmaasta tuotujen alkoholi- juomien valmisteverotus		
Tutkinto:	Hallintotieteiden maisteri		
Oppiaine:	Julkisoikeus		
Työn ohjaaja:	Laura Perttola		
Valmistumisvuosi:	2025	Sivumäärä:	89

TIIVISTELMÄ:

Tässä pro gradu -tutkielmassa tarkastellaan Suomeen etämyyntinä toisesta EU-jäsenmaasta tuotujen alkoholijuomien verotusta, erityisesti valmisteverotusta. Etämyynnistä on kyse silloin, kun yksityishenkilö ostaa alkoholijuomia myyjältä verkkosivuston kautta ja myyjä joko suoraan tai välillisesti osallistuu kuljetuksen järjestämiseen. Tutkielmassa tutkimusmenetelmä on lainopillinen eli oikeusdogmaattinen. Tutkimusaineisto koostuu voimassa olevan oikeuden lisäksi oikeuskirjallisuudesta, oikeuskäytännöstä ja virallisaineistoista.

Alkoholijuomien verkkokauppa kasvanut merkittävästi viime vuosikymmenien aikana. Kasvu on tuonut mukanaan haasteita kansallisten verotusjärjestelmien kannalta sekä herättänyt huolta paitsi verotulojen menetyksestä myös kansanterveydellisistä vaikutuksista. Tutkielmassa selvitetään, miten alkoholijuomien etämyyntiä Suomessa tällä hetkellä säännellään. Alkoholijuomien verkkokaupan suosio on johtunut sen edullisuudesta, joka perustuu verkkokaupan sijaintivaltion alhaisempaan verotasoon ja siihen, ettei valmisteveroa säännöstenmukaisesti makseta Suomeen. Tutkielmassa tarkastellaan sitä, miten alkoholijuomien etämyyntiä valvotaan ja mitä haasteita valvonta on nostanut esiin. Tarkastelussa on perus- ja erityisvalvonnan lisäksi alkoholin verkkokaupan tehovalvonta. Alkoholin verkkokaupan ja etämyynnin laillisuudesta on herännyt kysymyksiä sen sääntelyn epäselvyyden, sääntelyn puutteen tai monitulkintaisuuden takia. Tutkielmassa tarkastellaan, että onko alkoholijuomien verkkokauppa ja etämyynti laillista.

Tutkielma osoittaa, että koska alkoholijuomien verotus on EU:ssa yhdenmukaistettu, valmisteverotusdirektiivi on keskeisessä asemassa niin etämyynnin määrittelyn kuin alkoholijuomien valmisteverotuksen taustalla. Valmisteverotuslaissa ja arvonlisäverolaissa etämyynti on määritelty pitkälti sen kautta, että kuka suoraan tai välillisesti kuljetuksen on järjestänyt. Alkoholiverolaissa tai alkoholilaissa etämyyntiä ei ole määritelty lainkaan. Suomessa verotuksen toteuttamisesta ja valvonnasta vastaavat Verohallinto EU:n sisältä ja Tulli EU:n ulkopuolelta tulevista valmisteveron alaisista tuotteista. Tulli pysäyttää Suomeen saapuvia matkustajia ja lähetyksiä, tarkastaa onko ilmoitus- ja verovelvollisuus alkoholijuomista suoritettu sekä toimittaa tarvittaessa verotusta varten tiedot maahan tulleista alkoholijuomista Verohallinnolle. Tehovalvonnassa lisäksi tehtiin halluontopäätöksiä verosaatavien varmistamiseksi ja valvonnan tehostamiseksi. Valvonnan tavoite on sekä fiskaalinen että ohjaava. Tutkielman tulokset osoittavat, että alkoholijuomien etämyynti ja verkkokauppa on katsottu sekä kansallisessa että EU-oikeudessa lailliseksi, mutta siihen kuuluvat ilmoitus- ja verovelvollisuudet tulee suorittaa säännösten mukaisesti. Alkoholijuomien etämyynti ja verkko-ostaminen on siis sallittua ja lainmukaista toimintaa, kun tuotteista annetaan ennakoilmoitus ja asetetaan vakuus eli maksetaan valmisteverot Suomeen.

AVAINSANAT: etämyynti, vero-oikeus, verotus, valmistevero, alkoholijuomat, lainsäädäntö, kulutusverotus

Sisällys

1	Johdanto	5
1.1	Johdatus tutkimusaiheeseen	5
1.2	Kysymyksenasettelu ja rajaukset	9
1.2.1	Tutkimuskysymykset	9
1.2.2	Tutkimuksen rajaukset	10
1.3	Tutkimusmenetelmät ja lähdeaineisto	13
1.4	Aikaisempi tutkimus	15
1.5	Tutkimuksen rakenne	16
2	Valmisteverotus	18
2.1	Alkoholilainsäädännön historiaa ja valmisteverotuksen kehitysvaiheita	18
2.2	Eriytynen kulutusvero	24
2.3	Välillinen vero	25
2.4	Verotuksen tavoitteet ja valtiontaloudellinen merkitys	26
2.5	EU-oikeuden asema	29
2.6	Valmisteverojärjestelmä	32
3	Alkoholijuomien etämyynnin verotus	38
3.1	Etämyynti EU-oikeudessa	38
3.2	Etämyynti valmisteverotuslaissa	44
3.3	Etämyynti alkoholiverolaissa	48
3.4	Etämyynti alkoholilaissa	49
3.5	Etämyynti arvonlisäverolaissa	53
3.6	Alkoholiverolainsäädännön muutosehdotukset	54
4	Valvonta	58
4.1	Valmisteverotuksen valvonta	58
4.1.1	Valvonta yleisesti	58
4.1.2	Matkustajatuonnit	61
4.1.3	Verkkokaupan valvonta	62
4.1.4	Veropetokset ja -rikkomukset	64

4.2	Alkoholin nettikaupan tehovalvonta	66
4.2.1	Tehovalvonnan taustasyyt	66
4.2.2	Tehovalvontaprojekti	68
4.2.3	Tehovalvonnan vaikutukset	70
5	Yhteenveto ja johtopäätökset	74
	Lähteet	82

Lyhenteet

AlkoholiVL	laki alkoholi- ja alkoholijuomaverosta
ALV	arvonlisävero
ALVL	arvonlisäverolaki
EMCS	Excise Movement and Control System
ETA	sopimus Euroopan talousalueesta
EU	Euroopan unioni
EU-oikeus	Euroopan unionin oikeus
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
EY	Euroopan yhteisöt
GATT	General Agreement on Tariffs and Trade
HAO	hallinto-oikeus
HE	hallituksen esitys
HL	hallintolaki
HO	hovi-oikeus
KKO	korkein oikeus
Komissio	Euroopan unionin komissio
Neuvosto	Euroopan unionin neuvosto
OVML	laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä
RL	rikoslaki
SEU	sopimus Euroopan unionista
SEUT	sopimus Euroopan unionin toiminnasta
TFEU	Treaty on the Functioning of the European Union
THL	Terveys- ja hyvinvoinnin laitos
ValmVL	valmisteverotuslaki
Valvira	Sosiaali- ja terveysalan lupa- ja valvontavirasto
vp	valtiopäivät

1 Johdanto

1.1 Johdatus tutkimusaiheeseen

Alkoholijuomien etämyynti on kasvanut merkittävästi viime vuosikymmenien aikana, ja se on tuonut mukanaan haasteita kansallisten verotusjärjestelmien kannalta.¹ Erityisesti Euroopan unionin (EU) jäsenvaltioiden välinen alkoholin etämyynti on noussut keskustelun keskiöön, sillä se haastaa perinteisiä verotuskäytäntöjä ja luo tarpeen uudelleenarvioida veropolitiikkaa. Tässä tutkielmassa keskitytään tarkastelemaan Suomeen etämyyntinä toisesta EU-jäsenmaasta tuotujen alkoholijuomien valmisteverotusta. Alkoholin etämyynnin kasvu on herättänyt huolta paitsi verotulojen menetyksestä myös terveydellisistä ja sosiaalisista vaikutuksista, mikä asettaa erityisiä vaatimuksia verotusjärjestelmälle.²

Korostettu laillisuuden periaate on yksi vero-oikeuden erityispiirteistä.³ Sen vaatimuksena on, Suomen perustuslain (731/1999) 81 §:n mukaisesti, että verosta täytyy säätää lailla. Verolaista on löydettävä välitön tuki jokaiselle veron olennaiselle elementille ja sisällön selvittämisessä on tarkasteltava sanamuodon tulkintaa.⁴ Anderssonin (2006) mukaan verovelvollisuuden sääntely mahdollisimman varmallalla ja tarkalla tavalla on erittäin suuressa merkityksessä, eikä tärkeitä ratkaisuja tulisi jättää hallinnollisten määräysten varaan. Lisäksi on huolehdittava verovelvollisen riittävästä oikeussuojasta. Moitteetoman verolain tekee selkeät verovelvollisuuden perusteet ja veron määrän laskennan taustalla olevat selkeät normit.⁵ Onko valmisteverotuslaki tällainen moitteeton, selkeä ja täsmällinen verolaki vailla tulkinnallisia ongelmia? Tutkielmassa tarkastellaan alkoholin etämyynnin sääntelyyn liittyviä tulkinnallisia ongelmia, joita alkoholin lisääntynyt verkokauppa on tuonut erityisesti mediassa esille. Tutkielman tarkoituksena on analysoida Suomen nykyistä verotusjärjestelmää koskien alkoholijuomien etämyyntiä toisesta EU-

¹ Valtioneuvosto, 2017b ja Verohallinto, 2022.

² Raitio & Kuusela. 2024, s. 25 ja s. 53.

³ Wikström, Ossa & Urpilainen, 2015, s. 34.

⁴ Wikström, Ossa & Urpilainen, 2015, s. 34–37.

⁵ Andersson, 2006, s. 5.

jäsenvaltiosta Suomeen. Tutkielmassa pyritään selvittämään, millaisia haasteita ja mahdollisuuksia alkoholin etämyynti luo nykyiselle verotuskäytännölle.

Valmisteverotuslaki (182/2010) perustuu valmisteverodirektiiviin ja alkoholijuomavero on EU:ssa harmonisoitu eli yhdenmukaistettu vero. Alkoholijuomien verotus perustuu lakiin alkoholi- ja alkoholijuomaverosta (1471/1994). Alkoholijuomista Suomessa maksetaan siis alkoholijuomaveroa, joka on yksi valmisteveroista. Lisäksi alkoholijuomista maksetaan kansallista juomapakkausveroa (1037/2004). Alkoholijuomasta maksetaan siten veroa sekä sen sisällöstä että pakkauksesta.⁶ Kuka näistä alkoholijuoman veroista on siten verovelvollinen? Verovelvollisia voivat olla alkoholijuoman valmistaja, maahantuojaja, etäostaja (ValmVL 74 §), kaupallisena hankintana ostava yhtiö (ValmVL 75 §), tai etämyyjä (ValmVL 79 §).⁷ Tässä tutkimuksessa keskitytään tarkastelemaan edellä mainituista mahdollisista verovelvollisista pelkästään etämyyjä, jotka toisesta EU-jäsenmaasta toimittavat Suomeen valmisteveron alaisia alkoholijuomia. Verovelvollisuus ei kuitenkaan aina tarkoita sitä, että veron todellisuudessa maksaa aina itse verovelvollinen. Valmisteveroa pidetään välillisenä verona, jolloin vero on tarkoitettu vyörytettäväksi muodolliselta verovelvolliselta asiakkaille.⁸

Valtioneuvoston työryhmän esityksen (2017) mukaan ennen Suomen liittymistä EU:n jäseneksi alkoholijuomien tilaamista ulkomailta tai myymistä ulkomailta Suomeen suoraan kuluttajille, ei käytännössä tapahtunut lainkaan. Ennen vuoden 1994 alkoholilakia (1143/1994) alkoholijuomien maahantuonti oli yksinoikeudella sallittua vain alkoholiyhtiölle. Runsas kaksikymmentä vuotta sitten ei ollut internetiä, nykypäivän verkkokaupan rakenteita tai liiketoimintamalleja. Kansainvälinen verkkokauppa lisääntyi 1990-luvun jälkipuoliskolla, joten vuoden 1994 alkoholilaki ei vielä sisältänyt säännöksiä alkoholijuomien etämyynnistä. Alkoholin etämyynti Suomeen oli 2000-luvun alussa vähäistä, mutta kasvoi merkittävästi vuosina 2013–2015. Tilaus- ja toimituskanavat ovat

⁶ Pois luettuna nestepakkauskartongista valmistetut juomapakkaukset. (Laki eräiden juomapakkausten valmisteverosta 1037/2004, 1 §:n 2 mom.)

⁷ Niskakangas, Viitala, & Hokkanen, 2020, s. 168.

⁸ Määttä, 2023, s. 1.

lisääntyneet ja kehittyneet maailmanlaajuisesti erityisesti verkkokaupan lisääntymisen, logistiikkaverkostojen kehittymisen ja kuljetuskustannusten laskun myötä.⁹ Terveyden ja hyvinvoinnin laitoksen (THL) tilastojen mukaan Suomeen tilattiin ulkomaisista verkkokaupoista vuonna 2021 kaikkiaan 33 miljoonaa litraa alkoholijuomia.¹⁰ Verohallinnon (2022) mukaan erityisesti koronapandemian aikana alkoholin tilaaminen verkkokaupoista lisääntyi entisestään, mutta verkosta ostetun alkoholin tilausmäärät olivat kasvussa jo ennen pandemiaa. Vuosina 2019–2021 tilausmäärät noin kolminkertaistuivat.¹¹

Nykypäivänä suositaan jatkuvasti kasvattaa tavaroiden ostaminen verkosta ja ilmiö ulottuu myös alkoholijuomiin. Ilmiö on tuonut uudenlaisia haasteita niin lainsäätäjille kuin -tulkitsijoille. Tässä tutkielmassa halutaan tarkastella erityisesti vero-oikeuden näkökulmasta yksityishenkilön verkosta ostamien alkoholijuomien verotusta niissä tilanteissa, joissa kyseessä on etämyynti. Verohallinnon lehdistötiedotteessa (2022) kerrottiin, että valtio menettää vuosittain arviolta 80–100 miljoonaa euroa verotuloja siksi, että ulkomaisista verkkokaupoista tilatusta alkoholista ei makseta veroja Suomeen.¹² Alkoholin tilaaminen verkosta on siis ollut jatkuvassa kasvussa 2010-luvun jälkeen, eikä hidastumista kasvulle ole näkynyt, päinvastoin. Valtion suureen alkoholin nettikaupasta johtuvaan verovajeeseen haluttiin puuttua ja niinpä Verohallinto lehdistötiedotteessaan (2022) ilmoitti alkoholin nettikaupan tehovalvontaprojektista. Alkoholin nettikauppaa valvottiin tehostetusti vuoden 2022 marraskuusta vuoden 2023 loppuun asti. Projektin täytäntöönpanosta vastasivat yhteistyössä Verohallinto ja Tulli. Projektin tavoitteena oli tehostetun viranomaisvalvonnan kautta vaikuttaa säännösten vastaisen toiminnan laajuuteen ja vähentää sen aiheuttamaa verovajetta lyhyellä ja keskipitkällä aikavälillä.¹³

Alkoholin verotus on herättänyt keskustelua, tunteita ja jopa kapinointia kautta aikojen. Alkoholin verotus näyttäisi olevan siitakin syystä aina ajankohtainen tutkimusaihe.

⁹ Valtioneuvosto, 2017b.

¹⁰ Terveyden ja hyvinvoinnin laitos, 2022.

¹¹ Verohallinto, 2022.

¹² Verohallinto, 2022.

¹³ Verohallinto. 2022.

Linnakangas (2023) kertoo, että jo vuonna 9 on Kiinassa kapinoitu viinamonopolia vastaan ja jo 1500-luvulta alkaen on eri puolella Eurooppaa viinivero ollut kapinoinnin aiheena.¹⁴ Alkoholijuomien verotuksen kritisointi ei siis ole mikään uusi ilmiö. Niinpä myös 2022–2023 aikana tehty alkoholin nettikaupan tehovalvonta on herättänyt paljon kiivasta keskustelua mediassa. Keskustelu on tuonut erilaisia ristiriitoja sekä ongelmia esille alkoholin verotuksen sääntelyssä. Iltalehti kirjoitti 28.8.2024 verkkoartikkelissaan: ”Viranomaiset ovat yrittäneet estää alkoholin nettikauppaa muista EU-maista Suomeen kertomalla, että alkoholin etämyynti on kiellettyä, vaikka tällaista kieltoa laissa ei ole.”¹⁵ Alkoholien nettikaupan tehovalvontaprojektin myötä on uutisoitu paljon spekulointia siitä, että onko alkoholin verkkokauppa tai alkoholin etämyynti ylipäätään laillista, ja jos on, niin kuka on verovelvollinen. Iltalehti kirjoitti lisäksi 28.3.2022 verkkoartikkelissaan: ”Sosiaali- ja terveysministeriö on torjunut alkoholin nettikauppaa kylvämällä pelkoa rikostuomioista.”¹⁶ Myös Hämeen Sanomat uutisoi 16.1.2023 aiheesta seuraavilla kommentteilla: ”Alkoholin nettikauppaa ovat Suomessa hämmentäneet viranomaisten erilaiset tulkinnat. Säännöksiä pitäisi selkeyttää.” ja ”Sosiaali- ja terveysministeriö ja sen alainen Valvira ovat peräti tulkinneet, että alkoholin etämyynti olisi laitonta. Alkoholin etämyyntikielto rikkoisi kuitenkin EU:n perustamissopimusta, tavaroiden vapaan liikkumisen periaatetta.”¹⁷ Lisäksi muun muassa Viisi Tähteä Media kertoi 21.12.2022, että Helsingin Yliopiston eurooppaoikeuden professori Juha Raition mukaan ”Alkoholiin liittyvien verojen maksujärjestelmät, sekä juuri käynnistynyt etämyynnin tehovalvonta voivat muodostua SEUT 34 artiklan mukaisiksi tavaroiden vapaan liikkuvuuden rajoitustoimiksi.”¹⁸

Mediassa on tehovalvontaprojektin myötä ollut paljon spekulointia projektin lainmukaisuudesta ja ylipäätään säännösten epäselvyydestä. Tässä tutkielmassa tarkastellaan tehovalvontaprojektia itsessään, siihen liittyviä tehtyjä toimenpiteitä ja lopuksi sen tuomia vaikutuksia. Tutkielmassa tarkastellaan eurooppaoikeudellisesta näkökulmasta sitä,

¹⁴ Linnakangas, 2023, s. 483.

¹⁵ Gråsten-Lahtinen, 2024.

¹⁶ Gråsten-Lahtinen, 2022.

¹⁷ Hämeen Sanomat, 2023.

¹⁸ Pellinen, 2022.

että rajoittavatko verotustoimet esimerkiksi tavaroiden vapaata liikkuvuutta. Uutisointi ja keskustelu mediassa alkoholin verkkokauppaan ja etämyyntiin liittyvästä epäselvyydestä, sääntelyn puutteesta tai monitulkintaisuudesta, on yksi syy, miksi tämän tutkimuksen aihe on erityisen ajankohtainen. Säännösten epäselvyys on herättänyt huomiota jo aiempina vuosina, vaikka onkin tehovalvontaprojektin myötä saanut entistä enemmän mediahuomiota. Jo paljon aiemmin sosiaali- ja terveysministeriön asettama työryhmä totesi mietinnössään uuden alkoholilain yhteydessä vuonna 2017, että uudessa alkoholilaisissa (1102/2017) etämyyntiä koskeva oikeustila jäi epäselväksi. Hyväksyessään lain joulukuussa 2017 eduskunta edellytti, että hallitus selvittää etämyyntiä koskevat säännökset ottaen huomioon unionin oikeuden vaatimukset sekä korkeimman oikeuden tulevan ratkaisu niin sanotussa Visnapuu-tapauksessa (C-198/14).¹⁹ Työryhmä merkitsi yhdeksi tehtäväksi arvioida, miten alkoholilain ja valmisteverotuslain tavoitteet voidaan sovittaa yhteen ja miten erityisesti Tullin valvonnalla ja Verohallinnon viranomaistoimin voidaan varmistaa, että valmisteveroja jätetään maksamatta mahdollisimman vähän.²⁰

1.2 Kysymyksenasettelu ja rajaukset

1.2.1 Tutkimuskysymykset

Tutkielma syventyy vero-oikeudellista näkökulmaa korostaen EU:n sisämarkkinoilla toisesta jäsenvaltiosta Suomeen etämyyntinä myydyn alkoholin verotukseen sekä sääntelyssä ja valvonnassa havaittuihin ongelmiin.

Tutkimus keskittyy seuraaviin tutkimuskysymyksiin:

1. Miten alkoholijuomien etämyyntiä Suomessa säännellään?
2. Miten alkoholijuomien etämyyntiä valvotaan ja mitä keskeisiä haasteita valvonnassa on noussut esiin?
3. Onko alkoholijuomien etämyynti Suomeen lainvastaista?

¹⁹ Valtioneuvosto, 2017b. Visnapuu-tapauksesta (C-198/14) lisää luvussa 3.1

²⁰ Valtioneuvosto, 2017a.

Ensimmäiseen tutkimuskysymykseen vastatakseen tutkielma tarkastelee alkoholi-juomien verotuksen sääntelyä, millaisia veroja alkoholijuomista kannetaan, miten verovelvollinen määritellään ja mitkä ovat keskeisiä oikeusnormeja. Toiseen tutkimuskysymykseen vastataan tarkastelemalla, millaista valvontaa alkoholijuomien verotusta kohtaa säännellään, kuka valvontaa tekee ja mitä haasteita valvonnassa on nostettu esille. Kolmannen tutkimuskysymyksen kohdalla tarkastellaan esiin nousseita kysymyksiä alkoholijuomien verotuksen ja etämyynnin epäselvästä sääntelystä. Tutkimuskysymykseen vastataan lähdeainestoista etenkin oikeuskäytäntöä hyödyntäen. Johtopäätöksiin on yhteenvedona tutkielmassa tehdyistä havainnoista koottu vastaukset tutkimuskysymyksiin.

1.2.2 Tutkimuksen rajaukset

Valmisteverotuslain 2 §:n (766/2020) mukaan valmisteveron alaisia ovat ne 1 §:n 2 momentissa mainituissa laeissa tarkoitettut tuotteet, jotka Suomessa valmistetaan tai vastaanotetaan toisesta Euroopan unionin jäsenvaltiosta tai tuodaan Suomeen unionin ulkopuolelta. Tätä valmisteverotuslakia sovelletaan veroihin ja maksuihin, joista säädetään muun muassa alkoholi- ja alkoholijuomaverosta annetussa laissa (1471/1994). Toisin sanoen alkoholijuomat ovat valmisteverotuslain alle kuuluvia tuotteita, joista suoritetaan Suomen valtiolle valmisteveroa. Muita valmisteveroja ovat tupakka-, virvoitusjuoma- ja juomapakkausvero, nestemäisten polttoaineiden vero, sähkön ja eräiden polttoaineiden vero, jätevero sekä kaivosmineraalivero (ValmVL 1 §). Tutkimus on rajattu tarkastelemaan valmisteveroista pelkästään alkoholi- ja alkoholijuomaveroa. Tarkastelun ulkopuolelle on jätetty alkoholijuomista alkoholiveron lisäksi maksettava kansallinen juomapakkausvero. Juomapakkausvero on kansallinen valmistevero, kun taas alkoholijuomavero on EU:ssa yhdenmukaistettu.²¹ Tutkielmassa keskitytään eurooppaoikeudellista näkökulmaa hyödyntäen valmisteverotuksen sääntelyyn, joten yhdenmukaistettu verotus on sopivampi tarkastelun kohde. Rajausta on lisäksi tehty tutkielman laajuuden pitämisenä kohtuullisena.

²¹ Wikström, Ossa & Urpilainen, 2015, s. 52 ja HE 45/2024 vp, s. 3.

Alkoholijuomat jaetaan alkoholiverolaissa viiteen ryhmään: oluet, viinit, muut käymis-
teitse valmistetut alkoholijuomat, välituotteet ja etyylialkoholi (AlkoholiVL 4 §). Tuotteet
määritellään tullitariffinimikkeiden ja sanallisten tarkennusten perusteella. Vero määrää-
tään yksikköverona tuotteen etyylialkoholipitoisuuden tai juomamäärän perusteella (Al-
koholiVL 4 §).²² Verotuksen ulkopuolelle jäävät muun muassa vahvasti denaturoitu etyy-
lialkoholi sekä sellaiset lievästi denaturoidut tuotteet, jotka käytetään muiden kuin nau-
tintatarkoituksiin käytettävien tuotteiden valmistukseen (AlkoholiVL 2.3 §).²³ Ero alkoholi-
n ja alkoholijuomien välillä on oleellista esittää. Tässä tutkielmassa keskitytään pelkäs-
tään nautittavaksi tarkoitettuihin alkoholiverolain 4 §:ssä esitettyihin alkoholijuomiin.
Tutkielman ulkopuolelle on rajattu vahvasti denaturoidut alkoholit, kuten autojen kemi-
kaalit tai lievästi denaturoidut tuotteet esimerkiksi alkoholi, joita maali- ja kosmetiikka-
teollisuuden tarpeisiin.²⁴

Tutkielman aihe on rajattu käsittelemään vain valmisteverotuslain 1 §:n 2 momentissa
mainittuja Suomeen toisesta Euroopan unionin jäsenvaltiosta tuotuja tuotteita. Tutkiel-
massa ei käsitellä Suomeen EU:n ulkopuolelta tuotuja alkoholijuomia eikä Suomen sisällä
tapahtuvaa alkoholituotteiden myyntiä tai niiden valmistusta. Valmisteverotuslain kulu-
tukseen luovutettujen tuotteiden siirtoja ja verotusta koskevat säännökset noudattavat
EU-alueella valmisteverotuksessa yleisesti sovellettavaa kulutusmaaperiaatetta, jonka
mukaan valmistevero kannetaan siinä maassa, jossa tuotteet kulutetaan.²⁵ Tässä tutkiel-
massa keskitytään nimenomaan Suomeen toisesta EU:n jäsenvaltiosta myytyjä ja kulje-
tettuja alkoholijuomia, eli Suomi on se tuotteiden kulutusmaa, jolle valmistevero makse-
taan.

Tutkielmassa on rajattu tarkastelu vain etämyyntiin, eli Suomeen etämyyntinä toisesta
jäsenvaltiosta tulleiden alkoholijuomien verotukseen. Tarkastelun ulkopuolelle on jätetty
matkustajatuonnit, etäosto ja kaupallinen hankinta, sekä mahdolliset muut kanavat

²² Juanto, Punavaara, & Saukko, 2018, s. 331.

²³ Määttä, 2023, s. 4.

²⁴ HE 237/1994 vp, s. 51.

²⁵ HE 250/1998 vp, s. 5 ja Juanto, Punavaara, & Saukko, 2018, s. 142.

tuoda alkoholijuomia Suomeen. Matkustajatuonneista on lyhyesti kerrottu valmisteverotuksen valvonnan yhteydessä. Etämyynnistä on valmisteverotuslain mukaan kysymys, kun Suomessa oleva yksityishenkilö ostaa toisesta jäsenvaltiossa kulutukseen luovutettuja valmisteveron alaisia tuotteita, jotka etämyyjä tai joku tämän puolesta lähettää tai kuljettaa Suomeen. Myyjä on velvollinen suorittamaan valmisteverot Suomeen etämyyntinä toimittamistaan tuotteista.²⁶ Etämyynnissä siis myyjäyrittäjä on valmisteverovelvollinen Suomeen. Syyskuussa 2024 astui voimaan valmisteverotuksen lakimuunnos, jossa ostajan verovastuuta laajennettiin. Valmisteverotuslain 79 §:n mukaan, jos etämyyjä ei noudata 80 §:ssä säädettyjä ilmoittamista ja vakuuden antamista koskevia velvollisuuksiaan, on tuotteet hankkinut yksityishenkilö etämyyjän lisäksi vastuussa verosta. Ostaja voi siis joutua maksamaan tilaamistaan alkoholijuomista valmisteverot, vaikka myyjä katsottaisiin etämyyjäksi ja verovelvolliseksi.

Etämyynnin ja etäoston eroa on tehty sillä, että kuka tosiasiallisesti järjestää tuotteiden kuljetuksen. Jos kuljetuksen järjestäjä on myyjä tai joku myyjän puolesta, on kyseessä etämyynti (ValmVL 6 § 10 kohta). Jos taas yksityishenkilö eli ostaja järjestää itse tuotteiden kuljetuksen, on kyseessä etäosto ja ostaja on itse verovelvollinen (ValmVL 74 § 1 mom.). Jos ostaja ei ole yksityishenkilö, on kyseessä kaupallinen hankinta (ValmVL 75 §). Tutkielmassa keskitytään tarkastelemaan vain etämyyntiä, jolloin myyjä on verovelvollinen ja ostajana on yksityishenkilö. Tällainen etämyyntitapahtuma syntyy käytännössä siten, että toiseen jäsenmaahan sijoittuneella myyjällä on verkkosivusto, josta ostaja voi tilata alkoholijuomia Suomeen.²⁷ Kun yksityishenkilö ostaa verkkosivustolta alkoholijuomia ja saa tilauksen toimitettuna myyjän tarjoaman kuljetuspalvelun kautta, on kyseessä etämyynti. Myyjän tulee antaa vakuus valmisteverojen maksamisesta ennen tuotteiden saapumista Suomeen (ValmVL 80 §).

²⁶ Verohallinto, 2024c.

²⁷ HE 45/2024 vp, s. 9.

1.3 Tutkimusmenetelmät ja lähdeaineisto

Tutkimusmenetelmäni on lainopillinen eli oikeusdogmaattinen. Hirvonen (2011) esittää, että lainoppi tutkii voimassa olevien oikeusnormien sisältöä ja niiden merkitystä. Lainopin avulla pyritään selvittämään voimassa oleva oikeussisältö käsiteltävässä tulkintaongelmassa. Lainopin oikeuslähteitä käytetään etusija- ja käyttöjärjestyssääntöjen antamassa järjestyksessä. Lainopilla on vakiintuneesti kaksi päätehtävää, jotka ovat tulkinta ja systematisointi.²⁸ Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että voimassa olevat normit järjestetään systemaattiseksi kokonaisuudeksi ja siten niiden tulkitseminen on mahdollista.²⁹ Toinen keskeinen tavoite on siis jäsentää eli systematisoida tutkimuskohteeseen liittyvää oikeudentilaa. Systematisointi auttaa ymmärtämään kokonaiskuvaa oikeudellisista järjestelyistä ja keskinäisistä suhteista niiden välillä.³⁰ Kolehmainen (2015) mukaan lainoppi on oikeussääntöjen sisällön selvittämistä eli tulkintaa ja oikeussäännösten systematisointia. Lainoppi on tulkintatiede, jossa johtopäätökset syntyvät eräänlaisten oivallusten kautta.³¹

Tämä tutkielma vastaa tutkimuskysymyksiin voimassa olevien oikeuslähteiden pohjalta. Suomen verolainsäädäntö käsittää suuren joukon lakeja, joista jokainen sääntelee jotakin tiettyä määrättyä veroa.³² Tutkielman keskeisiä säädöksiä ja lähimmässä tarkastelussa ovat valmisteverotuslaki (182/2010), laki alkoholi- ja alkoholijuomaverosta (1471/1994), alkoholilaki (1102/2017) ja arvonnisäverolaki (1501/1993). Valmisteveroihin kuuluvat alkoholi- ja alkoholijuomaverot ovat EU:ssa yhdenmukaistettuja veroja, joten EU-oikeus ja normit ovat hyvin suuressa roolissa. Tutkimuksessa termillä EU-oikeus viitataan yleisesti EU:n oikeusjärjestykseen ja ylipäätään kaikkeen oikeudelliseen normiainekseen Euroopan unionin rakenteissa. EU-oikeutta käsitellään etämyynnin kannalta tarkastelemalla oikeuskäytäntöä ja voimassa olevia normeja. Verotuksen kannalta keskeisin on

²⁸ Hirvonen, 2011, s. 22–24. ja Husa & muut, 2008, s. 20–21.

²⁹ Husa ja Pohjolainen, 2014, s. 37.

³⁰ Husa & muut, 2008, s. 20–21.

³¹ Kolehmainen, 2015, s. 7.

³² Andersson, 2006, s. 6.

sopimus Euroopan unionin toiminnasta (SEUT).³³ EU-oikeus on vahvasti läsnä koko tutkimuksen läpi ja etämyynnin sääntelyä käydään läpi etusija- ja käyttöjärjestyssääntöjen mukaisesti.

Voimassa olevan lainsäädännön lisäksi aineistona on oikeuskirjallisuutta, oikeuskäytäntöä, asiantuntija-artikkeleita, lainvalmisteluaineistoja ja virallisaineistoja. Oikeuskirjallisuudesta merkittävimpiä tässä tutkielmassa ovat muun muassa Helmisen *EU-vero-oikeus (2025)*, Husan ja Pohjolaisen *Julkisen vallan oikeudelliset perusteet (2014)*, Wikströmin, Ossan ja Urpilaisen *Vero-oikeuden yleiset opit (2015)* sekä Ojasen *EU-oikeuden perusteita (2016)*. Lisäksi merkittäviä ovat Myrskyn ja Linnakankaan useat eri teokset, joihin tässä tutkielmassa on viitattu. Tutkielmassa esitetään myös oikeuskäytäntöä, sekä kotimaisten tuomioistuinten että EU-tuomioistuinten ratkaisuja. Virallis- ja lainvalmisteluaineistoina on käytetty muun muassa useita hallituksen esityksiä. Tutkielmassa käytettyjä EU:n virallisaineistoja on komission lausunnot. Tutkielmassa on käytetty lisäksi asiantuntija-artikkeleita, lausuntoja ja verkkomateriaalia. Verkkomateriaalia on hyödynnetty erityisesti Verohallinnon vero.fi -sivustolta sekä Tullin tull.fi -verkkosivuilta löytyvien ohjeiden muodossa. Erityisesti tutkielman valvontaa käsittelevässä pääluvussa on ollut haasteellista löytää lähdeaineistoa konkreettisista valvontatehtävistä.

Tutkielmassa yhdistyvät vero-oikeus, julkisoikeus sekä eurooppaoikeus. Vero-oikeuden näkökulma näyttäytyy etämyynnin verotuksen sääntelyä käsitellessä. Julkisoikeudellinen näkökulma tulee esiin arvioidessa verotuksen valvontaa ja sen edellytyksiä. Eurooppaoikeudellinen näkökulma tulee esiin, kun tarkastellaan EU:n sisämarkkinoita ja tavaran vapaata liikkuvuutta unionin jäsenvaltioissa. Ojasen (2016) mukaan oikeuskirjallisuudessa termiä *eurooppaoikeus* käytetään sekä suppeassa että laajassa merkityksessä. Hänen mukaansa termin suppeampi merkitys käsittelee yksinkertaisesti EU-oikeutta.³⁴ Tutkielmassa merkitys termille on suppea. Ojasen (2016) mukaan laajassa merkityksessä eurooppaoikeudella taas voidaan tarkoittaa EU-oikeuden lisäksi myös Euroopan neuvoston

³³ Helminen, 2025, luku 1.1.

³⁴ Ojanen, 2016, s. 4.

sopimusjärjestelmää ja muita asiakirjoja, mm. Euroopan turvallisuus- ja yhteistyöjärjestön eri aikoina laaditut asiakirjat.³⁵

1.4 Aikaisempi tutkimus

Tutkielman aiheeseen liittyviä, vero-oikeudellisia väitöskirjoja valmisteverotuksesta ei ole ilmestynyt hiljattain. Lakimiesliiton kustannuksen 1998 julkaisema Leila Juanton väitöskirja *”Valmisteverotus: oikeustieteellinen tutkimus valmisteverotuksen asemasta Suomen verojärjestelmässä”* on edelleen yksi keskeisimpiä valmisteverotuksen tutkimuksia. Juanto on lisäksi kirjoittanut vuonna 2008 tutkimuksen *”Valmisteverolainsäädäntö: Tutkimus tupakkatuotteiden, alkoholi- ja virvoitusjuomien, juomapakkausten sekä liikennepolttoaineiden valmisteverotuksesta”*. Tässä pro gradu -tutkielmassa on lisäksi viitattu useisiin kirjallisiin teoksiin, joissa Juanto on ollut yhtenä tekijänä, kuten teos *Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus* (2018).

Tämä tutkielma on vahvasti eurooppaoikeudellinen ja siihen teemaan liittyvä yksi aikaisempi tutkimus on Matti Urpilaisen Lakimiesliiton kustannuksen julkaisema väitöskirja *”Vapaa liikkuvuus ja verosuvereniteetti Euroopan unionin sisämarkkinoilla”* (2012). Väitöskirja tarkastelee EU:n vapaan liikkuvuuden ja jäsenvaltion fiskaalisten tavoitteiden välistä ristiriitaa, sekä verosyrjinnän kieltoa vapaan liikkuvuuden ja sisämarkkinoiden tavoitteiden toteutumisen edellytyksinä. Muita mainittavia aikaisempia tutkimuksia on muun muassa verosääntelyn vaikutuksia tarkasteleva Tuomas Kososen Valtion taloudellisen tutkimuslaitoksen vuonna 2011 julkaisema väitöskirja *”Väitöskirja verotuksen käytäytymisvaikutuksista ja tehokkuudesta”*. Verotuksen tehokkuus on myös yksi teema tässä tutkielmassa, joten esiin voi nostaa myös Seppo Iivosen 2011 julkaistun monografian *”Verohallinnon muuttuva norminanto”*. Iivosen väitöskirjatutkimuksen tarkoituksena on selvittää, miten tuloverotuksen toimittamista ja verotusratkaisujen sisältöä koskeva ohjaus on muuttunut verotusta toimittavan organisaation kehityksen myötä.

³⁵ Ojanen, 2016, s. 4.

Julkaistuja opinnäytetöitä on tehty muun muassa Suomen alkoholin vähittäismyyntiä koskevan lainsäädännön sopivuudesta EU:n sisämarkkinoille ja alkoholin etämyynnistä EU:n sisämarkkinoilla. Opinnäytetöissä on tutkittu unionioikeutta, vapaata liikkuvuutta, jäsenvaltioiden välisten tuonnin määrällisten rajoitusten kiellon systematisointia, alkoholin etämyynnin kehitystä, alkoholin verotonta maahantuontia ja yksilön oikeuksia sekä maahantuonnin verotusta. Kuitenkaan (alkoholijuomien) verotuksen näkökulmasta etämyyntiä ja siihen liittyvää sääntelyä ei ole aikaisemmin juuri tutkittu.

1.5 Tutkimuksen rakenne

Tutkielma jakautuu viiteen lukuun. Ensimmäinen luku käsittää johdannon, jonka tarkoituksena on esitellä tutkimusaihetta ja siten perehdyttää lukija tutkielman aihepiiriin. Lisäksi johdannossa on esitelty syitä, miksi tutkimusaihe on ajankohtainen ja kiinnostava. Johdantoluvussa esitellään myös tutkimusaiheen rajaus perusteluineen ja tutkimuskysymykset. Johdantoon sisältyy myös tutkimusmenetelmien ja lähdeaineiston esittely. Lisäksi johdannossa on lyhyt katsaus tälle tutkimukselle relevanttiin aikaisempaan tutkimukseen.

Toisessa pääluvussa tarkastellaan lähemmin valmisteverotusta. Toinen pääluku alkaa katsauksella alkoholilainsäädännön historiaan ja kehitykseen. Historiakatsaus toimii taustoituksena tutkimusaiheelle ja esittelee lukijalle katsauksen alkoholiverotuksen kehityksestä 1600-luvulta nykyaikaan. Historiakatsauksen jälkeen valmisteverotusta sekä valmisteveroja tarkastellaan erityisenä kulutusverona ja välillisenä verona. Toisessa pääluvussa tarkastellaan verotuksen tavoitteita ja valtiontaloudellista merkitystä. Lisäksi tarkastelussa on EU-oikeuden asema kansalliseen lainsäädäntöön verrattuna ja lopuksi vielä tarkastellaan valmisteverojärjestelmää.

Tutkielman tärkeimmät asialuvut, joissa pyritään ensisijaisesti vastaamaan tutkimuskysymyksiin, ovat pääluvut kolme ja neljä. Kolmas pääluku keskittyy etämyyntiin, etämyynnin sääntelyyn, määrittelyyn ja tulkintaan. Kolmannessa luvussa etämyyntiä tarkastellaan EU-oikeuden, valmisteverotus-, alkoholivero-, alkoholi- ja arvonlisäverolain kautta,

jokaista omassa alaluvussa. Kolmannen pääluvun lopussa on vielä tiivis katsaus meillä oleviin lakimuutosehdotuksiin ja lainvalmisteluun. Neljäs pääluku keskittyy valvontaan ja käy ensin läpi alkoholijuomien etämyynnin perinteistä valvontaa. Valvontaa lähestytään kysymyksillä: mitä valvonta on, kuka valvontaa suorittaa, mitä haasteita valvonnassa on ja millaisia säännönvastaisuuksia valvonnassa kohdataan? Lisäksi neljännessä luvussa on tarkasteltu alkoholin nettikaupan tehovalvontaprojektia, sen taustoja, valvontakeinoja ja vaikutuksia. Tutkielma päättyy viidenteen lukuun, joka toimii samalla yhteenvetona, johtopäätöksien esittelynä ja vastaa esitettyihin tutkimuskysymyksiin.

2 Valmisteverotus

2.1 Alkoholilainsäädännön historiaa ja valmisteverotuksen kehitysvaiheita

Kulutusverotus, erityinen kulutusverotus kuten valmisteverotus nimenomaan, on yksi vanhimmista verotusmuodoista ja sen kohteet ovat aikojen saatossa vaihdelleet huomattavasti.³⁶ Valmisteverotuksella on pitkä historia Suomessa ja Juanton, Punavaaran ja Saukon (2018) mukaan alkoholi on luultavasti yksiä vanhimpia verotuksen kohteita. Valmisteverotus on luotu verottamaan niin sanottuja ylellisyys- ja nautintoaineita.³⁷

Linnakankaan (2017) mukaan vuonna 1638 Suomessa annettiin ensimmäinen paloviina-asetus, joka koski viinan valmistuksen verottamista. Asetus jakoi viinanpolttoa kotitarve- ja myyntipolttoon, joista jälkimmäinen oli ankaramman verotuksen alainen. Veron suuruus riippui käytetyistä raaka-aineista. Paloviina-asetus ei koskenut maaseutua, mutta vuonna 1655 otettiin käyttöön anniskeluvero, joka puolestaan koski kaikkia.³⁸ Paloviinan verotus päättyi vuonna 1698 valtakunnallisella viinanpolttokiellolla, mutta sallittiin taas pian uudelleen 1700-luvulla.³⁹ Linnakangas (2017) kertoo, että alkoholipolitiikka oli 1700-luvulla epäjohdonmukaista vaihdellen täydellisen polttovapauden ja valmistuskiellon välillä. Vuonna 1787 viinanpoltto sallittiin, mutta maanomistajien ja kaupunkien tuli maksaa tästä oikeudesta. Mallasjuomia verotettiin koko 1700-luvun ajan, mutta mallasjuomien kulutus laski sitä mukaa, kun paloviinan kulutus kasvoi. Alkoholijuomien verotusta perusteltiin jo 1700-luvulla paitsi valtiontaloudellisilla myös kulutuksen vähentämistä tavoittelevilla syillä.⁴⁰

Juanto, Punavaara, ja Saukko (2018) kertovat, että 1800-luvun alussa autonomian aikana kulutusverotuksen merkitys oli vähäinen, sillä Suomi oli maatalousvaltainen yhteiskunta.

³⁶ Juanto, Punavaara, & Saukko, 2018, s. 6 ja 323.

³⁷ Juanto, Punavaara, & Saukko, 2018, s. 6 ja 323.

³⁸ Linnakangas, 2017, s. 15.

³⁹ Juanto & Linnakangas, 2016, s. 465 ja Linnakangas, 2017, s. 15.

⁴⁰ Linnakangas, 2017, s. 15.

Tuolloin merkittävimpiä olivat välittömät verot, jotka kohdistuivat pääasiassa maaomaisuuteen.⁴¹ Linnakangas (2017) kertoo, että kun Suomi liitettiin osaksi Venäjää vuonna 1809, paloviinan valmistus pysyi maanomistajien ja kaupunkien etuoikeutena. Paloviinanlainsäädännön uudistaminen oli tarpeen, mutta sitä ei saatu toteutettua ennen valtiopäivien koolle kutsumista 1860-luvulla. Valtiopäivien uudistuksessa kiellettiin viinan kotitarvepoltto ja annettiin tehdaspolttimoille lupa valmistukseen veroa vastaan. Uudistus tuli voimaan 1866 ja sen tuotolla rahoitettiin rautatieverkoston laajentamista. Vuonna 1876 määrättiin myös paloviinan anniskelusta erityinen vero. Kun mallasjuomien käyttö lisääntyi ja tehdasmaisen valmistuksen aloitettua 1850-luvulla, mallasjuomien verottaminen tuli taas esille. Vuodesta 1883 alkaen veron suuruus määräytyi oluen valmistukseen käytetyn mallasmäärän perusteella.⁴²

Juanto, Punavaara, ja Saukko (2018) kertovat, että valtion verotulojen tarpeen kasvaessa tulleistä tuli merkittävä tulonlähde 1800-luvun puolivälissä. 1860-luvulla tuloverotus otettiin ensimmäistä kertaa käyttöön, mutta se ei vielä vakiintunut osaksi verojärjestelmää. Säännöllinen ja keskitetty rahaan pohjautuva vaihdantatalous loi edellytyksiä valmisteverotuksen laajemmalle hyödyntämiselle. Kulutusverotus yleistyi, mutta jotta se tulisi jäädäkseen, vaatimuksena on nähty tietty taso elinkeinoelämän kehittyneisyydelle. 1800-luvun lopulla välillisen verotuksen osuus kasvoi huomattavasti välittömän verotuksen kustannuksella, johtuen uusien valmisteverojen käyttöönotosta sekä tullitulojen voimakkaasta kasvusta.⁴³ Linnakankaan (2017) mukaan 1800-luvun lopulla raittiusliike Suomessa voimistui ja vuonna 1907 eduskunta hyväksyi kieltolain, mutta se raukesi, kun keisarin vahvistusta ei saatu. Vuonna 1909 eduskunnan päätös uudesta kieltolaista jäi toteutumatta poliittisen tilanteen kiristyessä. Ensimmäisen maailmansodan aikana vuonna 1914 senaatti kielsi kaiken väkijuomien jakelun paitsi anniskelun tietyissä ravintoloissa.⁴⁴

⁴¹ Juanto, Punavaara, & Saukko, 2018, s. 6–7.

⁴² Linnakangas, 2017, s. 19.

⁴³ Juanto, Punavaara, & Saukko, 2018, s. 6–7.

⁴⁴ Linnakangas, 2017, s. 25.

1900-luvun alussa lähes 90 prosenttia valtion verotuloista koostui välillisistä veroista, Juanto, Punavaara ja Saukko (2018) kertovat. Heidän mukaansa myös välittömän verotuksen merkitys kasvoi, mutta tullit säilyivät keskeisenä tulonlähteenä ensimmäiseen maailmansotaan saakka. Sodan aikana ulkomaankaupan supistuminen vähensi tullituloja, mutta sodan jälkeen ne palautuivat jälleen tärkeäksi tulonlähteeksi.⁴⁵ Suomen itsenäistymisen jälkeen vuonna 1919 voimaan tullut kieltolaki lopetti alkoholin valmisteverotuksen, Linnakangas (2017) kertoo. Linnakankaan mukaan kieltolaissa asetetut tavoitteet eivät kuitenkaan toteutuneet ja salakuljetus sekä rikollisuus lisääntyivät. Laman syveneminen 1930-luvun alussa vaati uusia verotuloja, niinpä kieltolaki kumottiin vuonna 1932 ja alkoholijuomien verotus otettiin uudelleen käyttöön.⁴⁶ Juanto, Punavaara ja Saukko (2018) kertovat, että vuonna 1945 sotatilanteen takia tullien osuus valtion verotuloista romahti alle kahteen prosenttiin. Menetys korvattiin liikevaihtoveron ja tulo- sekä omaisuusveron avulla, joiden tuotto kasvoi lähes kymmenkertaiseksi sotavuosina. Vaikka tullien tuotto alkoi taas nousta sodan jälkeen, se ei enää ylittänyt tulo- ja omaisuusveron tuottoa.⁴⁷ Alkoholin verotuksessa ei tapahtunut 1950-luvulla merkittäviä muutoksia.⁴⁸ Linnakankaan (2020) mukaan 1950-luvulla verotuksella pyrittiin fiskaalisten tavoitteiden lisäksi varjelemaan kansalaisia ylellisyydeltä ja muilta paheilta sekä ohjaamaan heitä verotuksella ”hyvien harrastusten” pariin. Myöhemminä vuosikymmeninä verotukseen on voimakkaammin liitetty terveystavoitteita ja ympäristöpoliittisia tavoitteita, mutta kysymys on kuitenkin osin ollut vain perustelujen muovaamisesta aikaan sopiviksi ja helpommin hyväksyttäviksi.⁴⁹

Kun Suomi liittyi EU:n jäseneksi vuonna 1995, uusi alkoholiverolaki säädettiin noudattaen EU-direktiivien määräyksiä.⁵⁰ Juanto ja Linnakangas (2016) kertovat, että EU-jäsenyyden myötä Suomessa säädettiin direktiivien määräysten toimeenpanemiseksi uutena lakina laki alkoholi- ja alkoholijuomaverosta (1471/1994). ETA-sopimuksen mukaiset

⁴⁵ Juanto, Punavaara, & Saukko, 2018, s. 7.

⁴⁶ Linnakangas, 2017, s. 25.

⁴⁷ Juanto, Punavaara, & Saukko, 2018, s. 7.

⁴⁸ Linnakangas, 2020, s. 692–693.

⁴⁹ Linnakangas, 2020, s. 696.

⁵⁰ Linnakangas, 2020, s. 692–693.

vaatimukset alkoholijuomien verotuksesta toteutettiin samalla lailla. Samalla aiemmin veronluonteisena kerätty alkoholiyhtiön ylijäämä sisällytettiin osaksi varsinaista alkoholijuomaveroa. Uudistuksessa siirryttiin yhtenäiseen valmisteverojärjestelmään, jossa veron määrä laskettiin juoman alkoholipitoisuuden perusteella. Tämän seurauksena oluen ja muiden alkoholijuomien verotus yhdistettiin samaan lainsäädäntöön, ja tuotteet luokiteltiin verotuksessa kolmeen ryhmään: oluet, viinit ja muut alkoholijuomat.⁵¹ Ojansen (2016) mukaan EU-jäsenyys on vaikuttanut merkittävästi suomalaiseen oikeuskulttuuriin. EU-oikeuden ylivoimainen etusija kansallisen lain edellä ristiriitatilanteissa on muuttanut perinteisiä käsityksiä siitä, miten oikeusnormit hierarkkisesti järjestäytyvät ja miten oikeuslähteet asetetaan etusijajärjestykseen.⁵²

Andersson (2006) kertoo, että liittyminen EU:n jäseneksi vaikutti valmisteverotukseen siten, että osa valmisteveroista jouduttiin kokonaan lakkauttamaan ja EU taas pyrki harmonisoimaan kolme tärkeintä valmisteveroa. Harmonisoitavat valmisteverot olivat tupakan, mineraaliöljyjen ja alkoholin valmisteverot. Alkoholijuomien verotuksen harmonisointi osoittautuikin haastavaksi eri maiden perinteiden vuoksi. Vähimmäisverotasojen määrittäminen on ollut haastavaa viiniä runsaasti viljelevien jäsenmaiden vahvan vaikutuksen takia, mistä syystä viinin vähimmäisverotaso on nolla. Väkeville alkoholijuomille ja oluille on voitu vahvistaa vähimmäisverotaso. Suomessa verotaso ovat alkoholijuomissa vähimmäistasoja huomattavasti korkeampia.⁵³

Tullien merkitys väheni GATT-sopimusten, vapaakauppa- ja tullisopimusten seurauksena sekä viimein EU-jäsenyyden myötä tullit menettivät merkityksensä Suomen valtiontaloudessa.⁵⁴ Kulutusverotuksessa tapahtui merkittäviä muutoksia Suomen liittyessä EU:hun. Liikevaihtovero korvattiin osittain arvonlisäverolla ja muun muassa valmisteverolainsäädäntöä jouduttiin uudistamaan EU-jäsenyyden vuoksi.⁵⁵ Juanto, Punavaara ja Saukko

⁵¹ Juanto & Linnakangas, 2016, s. 467–468.

⁵² Ojansen, 2016, s. 222.

⁵³ Andersson, 2006, s. 188–189.

⁵⁴ Juanto, Punavaara, & Saukko, 2018, s. 7.

⁵⁵ Juanto, Punavaara, & Saukko, 2018, s. 3.

(2018) kertovat, että valmisteverojärjestelmään ovat kuuluneet historian saatossa muun muassa pelikortti-, tulitikku-, kahvi-, hopea- ja kultaverot sekä auton kumirenkaiden valmistevero. EU:hun liittymisen myötä kumottiin sokeri-, ravintorasva- ja lannoiteverot sekä rehujen rasva- ja valkuaisvero ja elintarviketuotteiden valmistevero.⁵⁶ Muutokset kulutusverotuksessa tapahtuvat yleensä hyvinkin nopeasti, osittain siksi, että tietyt kulutusverot ovat joustavia fiskaalisesti, mikä mahdollistaa niiden tulon säätelyn valtion verotulotarpeiden mukaan.⁵⁷ Juanto, Punavaara ja Saukko (2018) toteavat, että viime vuosikymmeninä yleisen kulutusverotuksen osuus on kasvanut, kun taas erityisen kulutusverotuksen osuus on laskenut, mikä on ollut linjassa kansainvälisen kehityksen kanssa. Viimeisen kymmenen vuoden aikana valtion velkaantumisen hillitsemiseksi tehdyt veronkorotukset ovat kohdistuneet erityisesti kulutusveroihin, arvonlisäveroon sekä alkoholi-, tupakka- ja energiaveroihin.⁵⁸ Tullin rooli muuttui jälleen merkittävästi vuoden alkuvuodesta 2017, sillä aiemmin Tullin vastuulla ollut valmisteverotus siirtyi Verohallinnon tehtäväksi.⁵⁹

Hallituksen esityksen (HE 54/2020 vp) mukaan aiemmin valmisteverot katsottiin erikseen maksuunpantaviksi veroiksi. Tämä tarkoitti, että veron maksaminen perustui veroviranomaisen tekemään erilliseen verotuspäätökseen. Tämän vuoksi valmisteverotus ei kuulunut oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain (768/2016) soveltamisalaan, vaikka käytännön menettelytapoihin sisältyikin oma-aloitteisen verotuksen elementtejä. Käytännössä veroviranomaisen mahdollisuudet muuttaa tai tarkastaa verovelvollisen veroilmoituksen tietoja olivat rajalliset, ja verotuspäätökset perustuivat pääosin annettuihin veroilmoituksiin. Jo aiemmin voimassa olleen lain 32 §:n nojalla verovelvollisella oli velvollisuus maksaa vero oma-aloitteisesti, mikäli verotuspäätöstä ei ollut saatu ennen veron eräpäivää.⁶⁰ Hallituksen esityksessä kerrotaan, että vuoden 2021 alusta alkaen valmisteverotuksen menettelyä muutettiin siten, että se siirtyi

⁵⁶ Juanto, Punavaara, & Saukko, 2018, s. 323.

⁵⁷ Juanto, Punavaara, & Saukko, 2018, s. 3.

⁵⁸ Juanto, Punavaara, & Saukko, 2018, s. 7–8.

⁵⁹ Salo, 2023, s. 432.

⁶⁰ HE 54/2020 vp, s. 13.

kokonaisuudessaan oma-aloitteisen verotuksen piiriin. Samalla oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain (768/2016) soveltamisalaa laajennettiin koskemaan myös valmisteveroja.⁶¹

Hallituksen esityksessä (HE 54/2020 vp) kerrotaan, että etämyyntiä koskevat säännökset otettiin osaksi kansallista lainsäädäntöä Suomen liittyessä Euroopan unioniin. Tuolloin voimassa olleessa EU-direktiivissä (92/12/ETY) ja sitä täytäntöönpanelevassa valmisteverotuslaissa (1469/1994) käytettiin etämyynnistä nimitystä "kaukomyynti". Lain mukaan kaukomyynnin oli käytettävä Suomessa veroedustajaa, ja veron turvaamiseksi sekä kaukomyyntiä että veroedustaja vastasivat verosta yhteisvastuullisesti. Käytännössä kaukomyynti oli kuitenkin vielä harvinaista. Verkkokaupan yleistyessä 2000-luvulla ilmeni tarve täsmentää sääntelyä. Lakiin lisättiin menettelysäännöksiä, jotka ohjasivat kaukomyynnin toimintaa. Samalla luovuttiin pakollisesta veroedustajavaatimuksesta ja säädettiin menettelyt tilanteisiin, joissa veroedustajaa ei ollut asetettu. Tavoitteena oli selkeyttää sääntelyä, tehostaa verovalvontaa ja mahdollistaa satunnaisen kaukomyynnin toteuttaminen ilman kohtuuttomia hallinnollisia velvoitteita. Uudistukset tulivat voimaan elokuussa 2007.⁶² Suomessa alkoholin kokonaiskulutus kolminkertaistui vuodesta 1960 vuoteen 2005, jolloin kokonaiskulutus 15 vuotta täyttäneeltä asukasta kohti oli 12,1 litraa sataprosenttista alkoholia.⁶³ Hallituksen esityksessä (HE 173/2024) kerrotaan, että useat alkoholiveron korotukset ja vuoden 2008 jälkeen pitkään jatkunut talouden laskusuhdanne vaikuttivat osasyynä siihen, että 2007–2017 alkoholin kokonaiskulutus puolestaan laski noin viidenneksellä. Vuonna 2023 alkoholin kokonaiskulutus 15 vuotta täyttäneeltä kohti oli 8,7 litraa sataprosenttista prosenttista alkoholia.⁶⁴

⁶¹ HE 54/2020 vp, s. 36.

⁶² HE 45/2024 vp, s. 6.

⁶³ HE 173/2024 vp, s. 8.

⁶⁴ HE 173/2024 vp, s. 8.

2.2 Erityinen kulutusvero

Suomessa *yleisen kulutusveron*, eli arvonlisäveron, lisäksi kannetaan useita *erityisiä kulutusveroja*, joista yksi ryhmä on valmisteverot.⁶⁵ Juanton, Punavaaran ja Saukon (2018) mukaan kulutusverot voidaan jakaa yleisiin ja erityisiin sen mukaan, kuinka laajaan joukkoon hyödykkeitä vero kohdistuu. Erityisiä kulutusveroja kannetaan vain tietyistä hyödykkeistä ja yleiset kulutusverot taas kohdistuvat laajaan hyödykejoukkoon.⁶⁶ Määttä (2023) kertoo, että valmisteveroista alkoholi- ja alkoholijuomaverot ovat erityinen kulutusvero, mikä tarkoittaa sitä, että se kohdistuu vain tiettyihin, nimenomaan veronalaisiksi säädettyihin tuotteisiin. Esimerkiksi arvonlisävero on puolestaan yleinen kulutusvero, joka koskee kaikkia tavaroita ja palveluja, ellei laissa ole erikseen toisin säädetty.⁶⁷ Juanton, Punavaaran ja Saukon (2018) mukaan kulutusverot nimensä mukaisesti ovat tavaroiden sekä palvelujen kuluttamiseen kohdistettuja veroja. Heidän mukaansa Suomessa itse kulutusveron käsitteellä ei kuitenkaan ole oikeudellista merkitystä sillä tavalla, että mikään oikeusseuraamus suoraan olisi riippuvainen veron määrittelemisestä kulutusveroksi. Kulutusveron käsitettä käytetään enemmänkin vero-oikeuden käsitteellisenä työkalun, mutta se voi kuitenkin saada aineellista merkitystä erityisesti EU-oikeudellisten vaikutteiden myötä.⁶⁸

Niskakangas, Viitala ja Hokkanen (2020) kertovat, että kulutusverojen pääasiallinen tarkoitus on fiskaalinen, eli verotuloilla täyttää valtion kassaa. Kulutusveroilla pyritään myös ohjaamaan kulutusta esimerkiksi ympäristö- tai terveysnäkökulmista. Heidän mukaansa valmisteverot ovat myös olennainen osa ilmastonmuutoksen torjuntaa.⁶⁹ Määtän (2012) mukaan erityisiä kulutusveroja ovat luonteeltaan myös terveysverot, kuten muun muassa alkoholiverot. Terveysveroilla on fiskaalisten tavoitteiden lisäksi nimensä mukaisesti

⁶⁵ Niskakangas, Viitala, & Hokkanen, 2020, s. 168 ja Juanto, Punavaara, & Saukko, 2018, s. 3.

⁶⁶ Juanto, Punavaara, & Saukko, 2018, s. 5.

⁶⁷ Määttä, 2023, s. 1.

⁶⁸ Juanto, Punavaara, & Saukko, 2018, s. 2

⁶⁹ Niskakangas, Viitala, & Hokkanen, 2020, s. 168.

myös terveystaloudellisia tavoitteita. Terveysverot ovat erityisiä kulutusveroja, sillä ne kohdistuvat vain tiettyihin valittuihin valmisteveron alaisiin tuotteisiin.⁷⁰

2.3 Välillinen vero

Euroopan unionin toiminnasta annetun sopimuksen (SEUT) artiklan 113 mukaan:

”Neuvosto antaa yksimielisesti erityisessä lainsäätämisyksessä sekä Euroopan parlamenttia ja talous- ja sosiaalikomiteaa kuultuaan säännökset liikevaihtoveroja, valmisteveroja ja muita välillisiä veroja koskevan lainsäädännön yhdenmukaistamisesta siltä osin kuin yhdenmukaistaminen on tarpeen sisämarkkinoiden toteuttamisen ja toiminnan varmistamiseksi sekä kilpailun vääristymien välttämiseksi.” (SEUT 113 artikla).

SEUT 113 artiklassa on siis EU:n perussopimukseen kirjattu lainsäädäntötoimivallan osalta erottelu välillisen ja välittömän verotuksen osalta. Välillinen verotus on lähtökohtaisesti EU:ssa yhdenmukaistettua, kun taas välittömän verotuksen osalta lainsäädäntötoimivalta on jäänyt pääsääntöisesti jäsenvaltioille.⁷¹

Valmisteveroa kannetaan sekä Suomessa valmistettavista että Suomeen maahan-tuoduista tuotteista (ValmVL 2 §). Määttä (2023) mukaan alkoholi- ja alkoholijuomavero on välillinen vero, joka tarkoittaa sitä, että se on tarkoitettu vyörytettäväksi muodolliselta verovelvolliselta asiakkaille. Siitä syystä verokohtelun ennakoitavuus on keskeisessä asemassa, koska muutoin muodollisesti verovelvolliselta puuttuu tosiasiallisesti mahdollisuus veron vyöryttämiseen.⁷² Valmistevero välillisenä verona on tarkoitettu siirtyvän tuotteen hintoihin ja siten lopulta kuluttajan maksettavaksi.⁷³ Niskakangas, Viitala ja Hokkanen (2020) kertovat, että vaikka valmisteverot maksetaan alun perin valtiolle, ne lopulta siirtyvät kuluttajien tai muiden käyttäjien maksettaviksi tuotteiden hintoina, mikä tekee niistä välillisiä veroja.⁷⁴ Olssonin (2001) mukaan kulutusvero ja välillinen vero ovat

⁷⁰ Määttä, 2012, s. 506.

⁷¹ Wikström, Ossa & Urpilainen, 2015, s. 52.

⁷² Määttä, 2023, s. 1.

⁷³ Määttä, 2012, s. 506.

⁷⁴ Niskakangas, Viitala, & Hokkanen, 2020, s. 168.

toisinaan termeinä synonyymejä keskenään.⁷⁵ Alkoholijuomien kohdalla välillinen verotus voi tarkoittaa esimerkiksi sitä, että asiakkaan ostaman alkoholijuoman hintaan on lisätty myyjän tai valmistajan jo maksama osuus veroista. Tuolloin tosiasiallinen verovelvollinen on myyjä tai valmistaja, mutta käytännössä veron maksaa tuotteen ostava asiakas. Niskakangas, Viitala ja Hokkanen (2020) toteavat, että verovelvollisia ovat yleensä valmisteveron alaisten tuotteiden valmistajat ja maahantuojat.⁷⁶ Valmistevero maksetaan siinä kohtaa, kun alkoholijuoma tuodaan Suomeen tai viimeistään kun se luovutetaan kulutukseen.⁷⁷ Verovelvollinen voi kuitenkin valmistajan ja maahantuojan lisäksi olla myös verkkokaupasta alkoholijuomia tilannut yksityishenkilö, kaupallinen toimija eli yritys tai etämyyjä.

2.4 Verotuksen tavoitteet ja valtiontaloudellinen merkitys

Nykyaikainen valtio ja muut julkisyhteisöt tarvitsevat lakisääteisiä tehtäviä toteuttaakseen rahoitusta, joka on valtaosin koostettu verotuloista ja muista maksuista.⁷⁸ Perustuslain 81 §:n mukaan verotuksen tulee perustua lakiin. Verotuksella katsotaan yleensä olevan valtiontaloudellisia eli fiskaalisia tavoitteita sekä mahdollisesti myös muita, eifiskaalisia tavoitteita.⁷⁹ Verotuksessa lisäksi voidaan katsoa olevan kaksi erilaista lähestymistapaa, neutraali ja ohjaava verotus.⁸⁰

Fiskaalinen tavoite on kyseessä silloin, kun verotuksen ensisijainen tehtävä on julkisen talouden rahoitustarpeen hoitaminen, eli varojen kerääminen valtion kassaan.⁸¹ Fiskaalinen tavoite joudutaan mitoittamaan julkisten menojen mukaan, eli mitä suuremmat

⁷⁵ Olsson, 2001, s. 70–71.

⁷⁶ Niskakangas, Viitala, & Hokkanen, 2020, s. 168.

⁷⁷ ”Valmisteveron alaisia tuotteita voidaan varastoida ja siirtää EU-jäsenvaltioiden välillä verottomina väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä. Järjestelmässä olevista tuotteista maksetaan valmistevero vast sitten, kun tuotteet luovutetaan järjestelmästä kulutukseen. Vero maksetaan sille jäsenvaltiolle, jossa tuotteet kulutetaan.” Verohallinto, 2023a.

⁷⁸ Andersson, 2006, s. 2.

⁷⁹ Niskakangas, Viitala, & Hokkanen, 2020, s. 15, Wikström, Ossa & Urpilainen, 2015, s. 80 ja Linnakangas, 2020, s. 688.

⁸⁰ Niskakangas, Viitala, & Hokkanen, 2020, s. 15, Wikström, Ossa & Urpilainen, 2015, s. 80 ja Linnakangas, 2020, s. 688.

⁸¹ Niskakangas, Viitala, & Hokkanen, 2020, s. 15 ja Wikström, Ossa & Urpilainen, 2015, s. 80.

julkiset menot, sitä korkeampi fiskaalinen tavoite.⁸² Wikström, Ossa ja Urpilainen (2015) kertovat ohjaavan ja neutraalin verotuksen välisestä rajanvedosta. Heidän mukaansa, jos verolain tavoite on pelkästään fiskaalinen, on verotus neutraalia. Jos taas verollailla pyritään myös muihin kuin fiskaalisiin tavoitteisiin, on kysymyksessä ohjaava verotus.⁸³ Niskakangas, Viitala, ja Hokkanen (2020) kuvaavat neutraalia verotusta siten, että se perustuu ajatukseen vapaasta markkinataloudesta, johon julkinen valta sekaantuu mahdollisimman vähän. Heidän mukaansa neutraalissa verotuksessa verovelvolliset voivat tehdä päätöksiä vapaammin, koska verotuksen jälkeen vaihtoehdot ovat samassa järjestyksessä kuin ennen veroja. Neutraali verotus on yleensä yksinkertaisempi ja helpompi toteuttaa kuin ohjaava verotus. Vaikka täysin neutraaliin verotukseen ei ole päädytty missään sivistysvaltiossa, veropoliittiset päätöksentekijät pyrkivät usein ohjaamaan verovelvollisten käyttäytymistä haluttuun suuntaan.⁸⁴ Linnakangas (2020) kuvaa taas ohjaavaa verotusta niin, että se pyrkii nimensä mukaisesti ohjaamaan ihmisten käyttäytymistä, esimerkiksi kannustamalla tai estämällä tiettyjä toimia.⁸⁵ Ohjaavia veroja ovat esimerkiksi terveysverot, joilla halutaan edistää terveystaloudellisia päämääriä.⁸⁶

Niskakankaan, Viitalan ja Hokkasen (2020) mukaan verotuksen tavoitteet eivät rajoitu vain julkisten menojen rahoitukseen, vaan niitä pyritään käyttämään myös muita päämääriä varten. Tämä näkyy konkreettisesti verolakien säätämisen yhteydessä. Tällöin päätetään, miten verotuloja kerätään eri veromuodoilla ja miten verotaakka jaetaan eri laisten verovelvollisten kesken.⁸⁷ Valmisteveroja kannetaan erityisesti fiskaalisista syistä.⁸⁸ Valmisteverotuksesta kerätyillä verovaroilla katetaan siis julkisen talouden rahoitustarvetta. Onko valmisteverolainsäädännöllä myös muita kuin fiskaalisia tavoitteita? Niskakankaan, Viitalan ja Hokkasen (2020) mukaan valmisteverotuksella on myös terveystaloudellisia tavoitteita. Valmisteveronalaisista tuotteista tupakkaan ja alkoholiin kohdistetaan Suomessa huomattavasti veroja, mikä johtuu osittain fiskaalisista tarpeista ja

⁸² Niskakangas, Viitala, & Hokkanen, 2020, s. 15.

⁸³ Wikström, Ossa & Urpilainen, 2015, s. 80.

⁸⁴ Niskakangas, Viitala, & Hokkanen, 2020. s. 15–17.

⁸⁵ Linnakangas, 2020, s. 688.

⁸⁶ Määttä, 2012, s. 508 ja Linnakangas, 2020, s. 688.

⁸⁷ Niskakangas, Viitala, & Hokkanen, 2020. s. 15.

⁸⁸ Verohallinto, 2025c.

osittain terveystaloudellisia tavoitteista.⁸⁹ Fiskaalisten tavoitteiden lisäksi valmisteverotuksella on sosiaali- ja terveystaloudellisia sekä ympäristö- ja energiataloudellisia tavoitteita.⁹⁰ Juanto, Punavaara, ja Saukko (2018) taas lisäävät jo edellä mainittujen tavoitteiden lisäksi myös liikennetaloudelliset tavoitteet.⁹¹ Myös Määttä (2012) kertoo ohjaavien valmisteverojen, kuten alkoholiverotuksen, päämääränä olevan ensisijaisesti epäterveellisten tuotteiden kulutuksen vähentäminen. Fiskaaliset tavoitteet eivät kuitenkaan poissulje myönteisiä terveystaloudellisia vaikutuksia, vaikka pääasiallinen tavoite olisikin verotulojen kerryttäminen.⁹² Alkoholiverojen veronkorotuksia on voitu perustella tarpeella lisätä verotuloja ja samanaikaisesti tavoitteena on voinut olla alkoholin aiheuttamien haittojen vähentäminen.⁹³

Valmisteverotuksen rooli on siis selkeästi ohjaava, sillä verotuksella on muitakin tavoitteita kuin fiskaalisia. Alkoholin verotuksella on lisäksi muun muassa terveystaloudellisia vaikutuksia. Fiskaalisten tavoitteiden lisäksi asetetut verotuksen ohjaavat tavoitteet riippuvat siis pitkälti mistä valmisteverosta on kysymys, mutta kaikilla valmisteverotyypeillä on kuitenkin myös ei-fiskaalisia tavoitteita. Verotukselle asetetuilla tavoitteilla voidaan pyrkiä ohjaamaan ihmisten käyttäytymistä, toimintaa tai kulutusta haluttuun suuntaan. Linnakangas kertoo artikkelissaan (2020) haitta- ja syntiverojen käsitteistä. Linnakangas kertoo, että muun muassa alkoholiveroa on kutsuttu niin sanotuiksi haittaveroiksi. Haittaverot pyrkivät kompensoimaan niitä kielteisiä vaikutuksia, joita tietyistä valinnoista ja toiminnasta voi aiheutua ympäristölle tai terveydelle. Linnakangas esittää, että on puhuttu myös niin sanotuista syntiveroista, joka eroaa haittaverosta siten, että sen tavoitteena on estää ihmistä tekemästä itselleen vahinkoa. Tällaisia syntiveroja on peritty esimerkiksi alkoholista, tupakasta, makeisista ja virvoitusjuomista. Tällaisilla veroilla pyritään nostamaan haitallisten tuotteiden hintoja ja siten vähentämään niiden käyttöä.⁹⁴

⁸⁹ Niskakangas, Viitala, & Hokkanen, 2020. s. 15.

⁹⁰ Juanto, Punavaara, & Saukko, 2018, s. 324 ja Verohallinto, 2025b.

⁹¹ Juanto, Punavaara, & Saukko, 2018, s. 324.

⁹² Määttä, 2012, s. 507.

⁹³ Määttä, 2012, s. 508.

⁹⁴ Linnakangas, 2020, s. 688.

Tällaisilla haitta- tai syntiveroilla on siis selkeästi ollut terveystaloudellinen tavoite, eli kyseessä on ollut ohjaava verotus esimerkiksi juuri alkoholijuomien osalta.

Ohjaavalla verotuksella pyritään siis nimensä mukaisesti ohjausvaikutuksiin ihmisten toiminnassa. Verotuksella halutaan siis ohjata toimintaa, kulutusta tai muuta toimintaa. Tällaista ohjaamista tehdään verotuksen lisäksi myös verohuojennuksien avulla. Wikström, Ossa ja Urpilainen (2015) esittävät, että verohuojennuksissa kysymys on siitä, että taloudellista toimintaa ohjataan ja tuetaan verohelpotuksin. Verohuojennuksia ei jaella kenelle tahansa, vaan niitä myönnetään tietyn toiminnan harjoittajille tai rajatulla alueella toimintaa harjoittaville.⁹⁵ Esimerkkinä valmisteveron verohuojennuksista voidaan esittää esimerkiksi nestemäisistä polttoaineista. Nestemäisten polttoaineiden kohdalla on verohuojennuksia esimerkiksi kalastusaluksissa käytetyille polttoaineille, jolloin verottomuus (eli verohuojennus) toteutetaan palauttamalla polttoaineesta maksettu vero alusliikenteen harjoittajalle takaisin tämän hakemuksen pohjalta (laki nestemäisten polttoaineiden valmisteverosta 9 §:n 4 kohta ja 9 a § 2 mom.) Alkoholiveron kohdalla verohuojennuksia Suomessa on vain pienpanimoilla, joilla on tietyin ehdoin mahdollista alentaa maksettavaa alkoholijuomaveroa (ValmVL 9 §).⁹⁶ Pienpanimoiden toiminta tapahtuu Suomen rajojen sisällä ja tämä tutkielma keskittyy toisesta jäsenmaasta Suomeen etämyyntinä tuotujen alkoholijuomien verotukseen, joten pienpanimoita ei käsitellä sen tarkemmin. Etämyyntiin liittyviä alkoholiveron verohuojennuksia ei tätä tutkielmaa tehdessä ole.

2.5 EU-oikeuden asema

Ojasen (2016) mukaan EU-oikeuden ja kansallisen oikeuden välinen suhde määräytyy muutaman periaatteen kautta. Ensinnäkin EU-oikeus on etusijalla ristiriitatilanteissa kansalliseen oikeuteen verrattuna, eli sillä on kansallisen oikeuden syrjäyttävä vaikutus. Lisäksi EU-oikeudella on välitön oikeus- ja tulkintavaikutus. EU-oikeus asettaa myös vaatimuksia kansalliselle prosessi- ja sanktionormistolle sekä niiden soveltamiselle EU-

⁹⁵ Wikström, Ossa & Urpilainen, 2015, s. 84.

⁹⁶ Määttä, 2023, s. 9–10.

oikeuden alaan kuuluvien oikeustapausten ratkaisutilanteissa.⁹⁷ Käytännössä EU-oikeuden etusijaperiaatteella tarkoitetaan sitä, että EU-oikeudelle on annettava etusija suhteessa kaikkeen kansalliseen lainsäädäntöön.⁹⁸ Käytännössä esimerkiksi jäsenvaltion tuomioistuin on velvollinen antamaan ristiriitatilanteessa EU-oikeudelle etusijan kaikkien kansalliseen oikeuteen nähden, tai esimerkiksi kansallisen lainsäädännön tulkinnassa on huomioitava EU-oikeuden tavoitteet.⁹⁹ Myös verolainsäädännön osalta on otettava huomioon EU-oikeuden asettamat vaatimukset. Wikström, Ossa ja Urpilainen (2015) esittävät, että EU-oikeudella on merkitystä useiden eri verolajien osalta niin rajat ylittävissä, että puhtaasti kansallisissa tilanteissa. Verotuksen kannalta oleellimmat EU-oikeudelliset normit sisältyvät sopimukseen Euroopan unionin toiminnasta (SEUT) sekä muihin verotusta koskeviin direktiiveihin.¹⁰⁰

EU:n primäärioikeus koostuu Euroopan unionin perustamissopimuksista. EU:n perussopimusjärjestelmä koostuu pääasiassa kahdesta sopimuksesta: Euroopan unionista tehdystä sopimuksesta (SEU) ja Euroopan unionin toiminnasta tehdystä sopimuksesta (SEUT).¹⁰¹ Lissabonin sopimuksen nojalla nämä sopimukset muodostavat EU:n oikeudellisen perustan ja määrittelevät sen toimivallan, tavoitteet ja instituutiot.¹⁰² EY-sopimuksen nimi muutettiin sopimukseksi Euroopan unionin toiminnasta (SEUT) Lissabonin sopimuksella.¹⁰³ SEUT on myös verotuksen kannalta keskeisin sopimus.¹⁰⁴ Verotuksesta säädetään SEUT 110–113 artikloissa. Juanto, Punavaara, ja Saukko (2018) kertovat, että artikkelit voidaan jakaa kahteen pääasialliseen aihealueeseen: verotuksen syrjinnän estämiseen (SEUT 110–112 artikkelit) ja verotuksen yhdenmukaistamiseen (SEUT 113 artikla). Syrjinnän estämisen säännökset koskevat pääasiassa jäsenvaltioita, kun taas yhdenmukaistamisartikla kohdistuu EU:n toimielimiin. Syrjinnän estämisen artikloissa asetetaan rajoituksia jäsenvaltioiden verotukselliselle itsenäisyydelle, mikä varmistaa

⁹⁷ Ojanen, 2016, s. 66.

⁹⁸ Wikström, Ossa & Urpilainen, 2015, s. 51.

⁹⁹ Ojanen, 2016, s. 66 ja Wikström, Ossa & Urpilainen, 2025, s. 51.

¹⁰⁰ Wikström, Ossa & Urpilainen, 2015, s. 51.

¹⁰¹ Raitio & Tuominen, 2020, s. 75 ja Ojanen, 2016, s. 7

¹⁰² Ojanen, 2016, s. 7.

¹⁰³ Helminen, 2025, luku 1.3.

¹⁰⁴ Helminen, 2025, luku 1.1.

verotuksen puolueettomuuden. Toisaalta yhdenmukaistamisessa annetaan valtuutus EU:n toimielimille antaa säädöksiä jäsenvaltioiden kansallisen verolainsäädännön yhdenmukaistamiseksi. Tullilainsäädäntö erotetaan usein erikseen muusta verolainsäädännöstä EU:n normistossa.¹⁰⁵

Helminen (2025) mukaan EU:n sekundäärioikeus koostuu EU:n toimielinten antamista normeista, joita on perussopimusten valtuutuksen perusteella annettu. Sekundäärioikeus koostuu SEUT 288 artiklassa luetelluista normeista: asetuksista, direktiiveistä, päätöksistä, suosituksista ja lausunnoista.¹⁰⁶ Nämä säädökset täsmentävät ja täydentävät EU:n primäärioikeutta ja sisältävät käytännön sääntöjä ja määräyksiä, joita sovelletaan jäsenvaltioissa EU-oikeuden täytäntöönpanossa.¹⁰⁷ Sekundäärioikeuden normit voidaan jakaa kahteen, lainsäätämisyjärjestyksessä hyväksytyihin säädöksiin (*legislative act*) ja muihin säädöksiin (*non-legislative act*).¹⁰⁸

Juanto, Punavaara, ja Saukko (2018) esittelevät sekundaarioikeuden muodostavat erilaiset säädöstyypit. Asetukset ovat yleisesti sovellettavia ja täysin velvoittavia säädöksiä, jotka on pantava täytäntöön sellaisenaan kaikissa jäsenvaltioissa. Ne ovat ylikansallista lainsäädäntöä, jota kansalliset lainsäätäjät eivät saa muuttaa. Direktiivit velvoittavat jäsenvaltioita saavuttamaan tietyn lainsäädännöllisen päämäärän tiettyyn määräaikaan mennessä, mutta ne antavat jäsenvaltioille vapauden valita tavat ja menetelmät, joilla päämäärät toteutetaan kansallisessa lainsäädännössä. Direktiivien tarkoitus ei ole saavuttaa täydellistä oikeudellista yhtenäisyyttä jäsenvaltioiden välillä. EU-tuomioistuimen tulkinnan mukaan direktiivien velvoitteet voivat kuitenkin tuottaa suoria oikeusvaikutuksia, jos ne ovat tarpeeksi yksityiskohtaisia ja täsmällisiä. Päätökset puolestaan koskevat yksittäistapauksia ja ovat täysin velvoittavia niille tahoille, joille ne on osoitettu. Päätökset ovat hallinnollisia säädöksiä, jotka ovat konkreettisempia kuin asetukset ja direktiivit.

¹⁰⁵ Juanto, Punavaara, & Saukko, 2018, s. 9.

¹⁰⁶ Raitio & Tuominen, 2020, s. 80.

¹⁰⁷ Helminen, 2025, luku 1.4.

¹⁰⁸ Raitio & Tuominen, 2020, s. 80.

Suosituksset ja lausunnot eivät ole oikeudellisesti sitovia. Kansainväliset sopimukset sekä EU-tuomioistuimen oikeuskäytäntö kuuluvat myös EU-oikeuden oikeuslähteisiin.¹⁰⁹

Helmisen (2025) mukaan EU-tuomioistuimella on keskeinen rooli EU-vero-oikeuden tulkinnassa, sillä unionin perussopimukset ja niihin perustuvat direktiivit ovat usein yleisluonteisia. Tämän vuoksi EU-tuomioistuimen ratkaisut ovat olleet ratkaisevia erityisesti SEUT-sopimuksen tulkinnassa ja sen vaikutusten määrittelyssä jäsenvaltioiden verotukseen. Tuomioistuimen tehtävänä on varmistaa, että EU-oikeutta tulkitaan yhdenmukaisesti kaikissa jäsenvaltioissa.¹¹⁰ EU-tuomioistuin vahvisti EU-oikeuden etusijaperiaatteen vuonna 1964 *Costa v. ENEL*-tapauksessa.¹¹¹ Melander (2010) kertoo *Costa v. ENEL*-tapauksesta, että tuomioistuin totesi EU-oikeudella olevan ensisijaisuus kansalliseen oikeuteen nähden ristiriitatilanteissa. Perusteluna käytettiin muun muassa sitä, että EU:n perustamissopimuksella on luotu itsenäinen oikeusjärjestys, joka eroaa kansallisesta oikeudesta, ja että jäsenvaltiot ovat liittyessään rajoittaneet omaa suvereniteettiaan hyväksymällä tämän järjestelmän. Etusijaperiaate koskee lähtökohtaisesti kaikkea EU-oikeutta riippumatta kansallisen normin hierarkkisesta asemasta – myös kansallisen perustuslain määräykset voivat väistyä EU-oikeuden tieltä. Periaatteen taustalla on tarve turvata unionioikeuden johdonmukainen soveltaminen kaikissa jäsenvaltioissa.¹¹²

2.6 Valmisteverojärjestelmä

Valmisteverotuksen harmonisointi eli yhdenmukaistaminen on pääasiassa toteutettu direktiiveillä.¹¹³ Yhdenmukaistaminen tarkoittaa sitä, että tuotteet ovat valmisteverollisia koko EU:ssa ja niille on asetettu minimiverotaso.¹¹⁴ Neuvoston direktiivi valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä (2008/118/EY), eli valmisteverotusdirektiivi, on yksi

¹⁰⁹ Juanto, Punavaara, & Saukko, 2018, s. 9–10.

¹¹⁰ Helminen, 2025, luku 1.8.

¹¹¹ EUT C6-64.

¹¹² Melander, 2010, s. 96–97 ja EUT C6-64.

¹¹³ Juanto, Punavaara, & Saukko, 2018, s. 324–325 ja HE 45/2024 vp, s. 3.

¹¹⁴ Tenhunen, 2023.

keskeisimpiä.¹¹⁵ Valmisteverotusdirektiivi on toimeenpantu Suomessa valmisteverotuslailla (182/2010). Direktiivissä vahvistetaan tupakkatuotteiden, alkoholijuomien ja energiatuotteiden valmisteveroja koskeva yleinen järjestelmä, sekä käsitellään erityisesti valmisteveron alaisten tuotteiden tuotantoa, varastointia ja siirtämistä jäsenvaltioiden välillä.¹¹⁶ Valmisteverotusdirektiiviä täydentävät lisäksi tuotekohtaiset verorakenne- ja veromäärädirektiivit.¹¹⁷ Valmisteverotusdirektiivin päätavoite on mahdollistaa tuotteiden vapaa liikkuminen EU:n alueella ja siten samalla varmistaa verosaatavan oikea kantaminen jäsenvaltioissa.¹¹⁸ EU:ssa on yhdenmukaistettu muun muassa alkoholista ja alkoholijuomista kannettavat valmisteverot. Verolajikohtaisissa valmisteverodirektiiveissä säädetään muun muassa verotuksen rakenteesta ja tuotteiden vähimmäisverotasoista, joita kaikkien jäsenvaltioiden on noudatettava.¹¹⁹ Jäsenvaltioilla on kuitenkin oikeus kantaa valmisteveroa myös muista kuin yhdenmukaistetuista tuotteista, jos nämä verot eivät aiheuta rajojen ylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.¹²⁰ Suomessa tällaisia kansallisia valmisteveroja ovat esimerkiksi virvoitusjuoma- ja juomapakkausvero.¹²¹

Valmisteveron alaisia ovat ne valmisteverotuslain 1 §:ssä tarkoitetut tuotteet, jotka Suomessa valmistetaan tai vastaanotetaan toisesta jäsenvaltiosta tai tuodaan Suomeen unionin ulkopuolelta (ValmVL 2 §). Valmisteveroja ei peritä tuotteista, jotka viedään Suomesta ulkomaille.¹²² Valmisteveroja ovat tällä hetkellä alkoholi-, tupakka-, virvoitusjuoma- ja juomapakkausvero, nestemäisten polttoaineiden vero, sähkön ja eräiden polttoaineiden vero, jätevero sekä kaivosmineraalivero (ValmVL 1 §). Valmisteverojen maksamiseen, ilmoittamiseen, määrittämiseen, oikaisuun ja muuhun verotusmenettelyyn sekä muutoksenhakuun sovelletaan oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annettua lakia (768/2016, OVML) ja veronkantoon sekä perintään veronkantolakia

¹¹⁵ Juanto, Punavaara, & Saukko, 2018, s. 324–325 ja HE 45/2024 vp, s. 3.

¹¹⁶ HE 45/2024 vp, s. 3.

¹¹⁷ Juanto, Punavaara, & Saukko, 2018, s. 324–325.

¹¹⁸ HE 45/2024 vp, s. 3.

¹¹⁹ HE 45/2024 vp, s. 3.

¹²⁰ Juanto, Punavaara, & Saukko, 2018, s. 325.

¹²¹ HE 45/2024 vp, s. 4.

¹²² Niskakangas, Viitala, & Hokkanen, 2020, s. 168.

(11/2018), jollei valmisteverotuslaissa tai 2 momentissa mainitussa laissa (kuten alkoholiverolaissa) toisin säädetä (ValmVL 1.6 §).

Valmisteverovelvollisuus syntyy, kun valmisteveron alaiset tuotteet luovutetaan Suomessa ja valmisteveroa on suoritettava sinä päivänä voimassa olevien säännösten mukaan (ValmVL 79 § 3 mom.) Verohallinnon (2023a) ohjeistuksen mukaan verot tulee maksaa, kun tuotteet tuodaan Suomeen tai luovutetaan kulutukseen niin sanotusta väliaikaisen verottomuuden järjestelmästä. Valmisteveron alaisia tuotteita voidaan varastoida ja siirtää EU-jäsenvaltioiden välillä verottomina väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä. Järjestelmässä olevista tuotteista maksetaan valmistevero vasta sitten, kun tuotteet luovutetaan järjestelmästä kulutukseen. Vero maksetaan sille jäsenvaltiolle, jossa tuotteet kulutetaan. Jos tuotteita lähetetään EU:n ulkopuolelle, niistä ei tarvitse maksaa valmisteveroja. Väliaikaisen verottomuuden järjestelmää voi käyttää valmisteveronalaisten tuotteiden valmistukseen, jalostukseen, varastointiin tai siirtoon. Tuotteita voidaan siirtää väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä vain sellaisten yritysten välillä, joilla on valmisteverolupa.¹²³

Valmisteverot ovat oma-aloitteisia veroja, joista on säädetty laissa oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (OVML 2016/768). Oma-aloitteisuus tarkoittaa sitä, että Verohallinto ei erikseen määrää veroja maksettavaksi, vaan verovelvollinen huolehtii ilmoittamisen ja maksamisen, veron määrän sekä mahdolliset viivästysseuraamukset itse, eli oma-aloitteisesti.¹²⁴ Valmisteverotus kuuluu siis oma-aloitteisten verojen veromenettelylain soveltamisalaan. Veron suorittamisvelvollisuus syntyy, kun valmisteveron alainen tuote luovutetaan kulutukseen Suomessa, jollei laissa tai asianomaisessa valmisteverotuslaissa muuta säädetä (ValmVL 7 §). Vero maksetaan Verohallinnon sähköisen järjestelmän, OmaVeron kautta.¹²⁵ Verovelvolliselle voi syntyä myös palautuksia jo

¹²³ Verohallinto, 2023a.

¹²⁴ Wikström, Ossa & Urpilainen, 2015, s. 137.

¹²⁵ Verohallinto, 2024d.

maksetuista veroista.¹²⁶ Myös palautuksia haetaan oma-aloitteisesti, jolloin ne kirjataan verotilille ja voidaan käyttää tulevien verojen kattamiseksi.¹²⁷

Tenhusen (2023) mukaan, valmisteverotuksen ydinkäsitteitä ovat väliaikaisen verottomuuden järjestelmä ja kulutukseen luovutus. Väliaikaisen verottomuuden järjestelmällä eli verottomuusjärjestelmällä tarkoitetaan sitä, että valmisteveron alaisia tuotteita voidaan valmistaa, jalostaa, pitää hallussa, varastoida sekä siirtää EU:ssa tai kolmannen maan tai alueen kautta väliaikaisesti valmisteverottomina (ValmVL 6 § 1 ja 4 k.).¹²⁸ EU:n valmisteverojärjestelmä perustuu kaupallisessa toiminnassa määränpää- tai kulutusmaaperiaatteelle, joka tarkoittaa sitä, että vero kannetaan siinä jäsenvaltiossa, jossa tuote luovutetaan kulutukseen.¹²⁹ Verottomuusjärjestelmän tarkoituksena on helpottaa tuotteiden vapaata liikkumista EU-jäsenvaltioiden välillä.¹³⁰

Tuotteita voidaan siirtää verottomuusjärjestelmässä ainoastaan luvanhaltijoiden välillä.¹³¹ Tällaisia luvanhaltijoita ovat valtuutettu varastonpitäjä, rekisteröity vastaanottaja, väliaikaisesti rekisteröity vastaanottaja sekä rekisteröity lähettäjä (ValmVL 6 § 5–8 k.).¹³² Valtuutetun varastonpitäjän lupa on yleensä välttämätön tuotteiden valmistajalle, sillä ainoastaan tällaisella luvalla voidaan valmistaa ja varastoida valmisteveron alaisia tuotteita verottomuusjärjestelmässä.¹³³ Verovelvollisuus syntyy, kun valmisteveron alainen tuote luovutetaan kulutukseen (ValmVL 7 §). Kulutukseen luovutuksella tarkoitetaan valmisteveron alaisten tuotteiden poistumista, verottomuusjärjestelmästä (ValmVL 8 § 1 k.).¹³⁴ Tenhusen (2023) mukaan tällainen kulutukseen luovutus tapahtuu esimerkiksi silloin kun tavara siirtyy jälleenmyytäväksi tai kulutettavaksi vaikkapa ravintolassa. Myös kulutukseen jo luovutettuja tuotteita voidaan varastoida ja siirtää varastojen välillä,

¹²⁶ Wikström, Ossa & Urpilainen, 2015, s. 137

¹²⁷ Wikström, Ossa & Urpilainen, 2015, s. 137 ja Verohallinto, 2024d.

¹²⁸ Tenhunen, 2023.

¹²⁹ HE 250/1998 vp, s. 5 ja Juanto, Punavaara, & Saukko, 2018, s. 142.

¹³⁰ Juanto, Punavaara, & Saukko, 2018, s. 326.

¹³¹ Juanto, Punavaara, & Saukko, 2018, s. 326.

¹³² Juanto, Punavaara, & Saukko, 2018, s. 326.

¹³³ Tenhunen, 2023.

¹³⁴ Juanto, Punavaara, & Saukko, 2018, s. 326.

mutta tällaisia jo verotettuja tuotteita ei saa sekoittaa verottomuusjärjestelmässä säilytettävien tuotteiden kanssa. Verottomuusjärjestelmässä tapahtuvan siirron tuotteet voivat vastaanottohetkellä muuttua veronalaisiksi, jos vastaanottajalla ei ole Verohallinnon myöntämää valtuutetun varastonpitäjän lupaa. Tällainen tilanne on esimerkiksi sellainen verottomuusjärjestelmässä tapahtuva siirto, jossa vastaanottajana toimii rekisteröity vastaanottaja.¹³⁵

Verohallinnon (2025a) mukaan valmisteveron alaisia tuotteita voidaan siirtää verottomuusjärjestelmässä ainoastaan luvanhaltijoiden välillä ja joilla on valmisteverolupa. Valmisteverotuslain siirtomenettelysäännökset perustuvat valmisteveroja koskevaan valmisteverotusdirektiiviin.¹³⁶ Verohallinnon (2024e) mukaan valmisteverotuslain 58 §:n mukaan yhdenmukaistetun valmisteveron alaisten tuotteiden siirroissa on käytettävä tietokoneistettua järjestelmää. EMCS-järjestelmä (Excise Movement and Control System) on EU-maiden välillä toimiva sähköinen tiedonvaihtojärjestelmä, jolla ilmoitetaan ja valvotaan EU:ssa yhdenmukaistetun valmisteveron alaisten tuotteiden siirtoja.¹³⁷ Verohallinnon (2023a) mukaan EU:ssa yhdenmukaistetun valmisteveron alaisia tuotteita ovat alkoholin ja alkoholijuomien lisäksi tupakka sekä nestemäiset energiatuotteet. Suomessa luvat myöntää Verohallinto ja lupa tarvitaan tuotteiden siirtämisen lisäksi myös siihen, että tuotteita voidaan valmistaa, varastoida ja jalostaa verottomuusjärjestelmässä. Kun valmisteveron alaisia tuotteita siirretään verottomuusjärjestelmässä, on laadittava e-AD-saateasiakirja valmisteveronalaisten tuotteiden siirtojärjestelmään.¹³⁸ Verohallinnon (2024f) mukaan yhdenmukaistetuista valmisteveron alaisia tuotteista, kuten alkoholijuomista, joiden valmisteveroa ei ole vielä maksettu, on ilmoitettava EMCS-järjestelmässä aina, kun ne siirretään. Ilmoittaminen on pakollista. Tuotteiden siirrot voivat tapahtua EU-jäsenvaltioiden välillä, EU:n ulkopuolelle tai EU:n ulkopuolelta Suomeen tuonnin jälkeen verottomaan varastoon. EMCS-järjestelmään ilmoittaminen on myös pakollista,

¹³⁵ Tenhunen, 2023.

¹³⁶ Verohallinto, 2025a.

¹³⁷ Verohallinto, 2024e.

¹³⁸ Verohallinto, 2023a.

kun EU-jäsenvaltioiden välillä siirretään valmisteveron alaisia tuotteita, jotka on jo luovutettu kulutukseen ja joiden verot on maksettu lähtömaassa.¹³⁹

Verohallinnon ohjeen (2024c) mukaan etämyyjän, jolla ei ole veroedustajaa Suomessa, tulee ennen valmisteveron alaisten tuotteiden lähettämistä toisesta EU-maasta Suomeen tehdä Verohallinnolle ennakkoilmoitus ja asettaa vakuus verojen maksamiseksi. Jos etämyyjä ei ole tehnyt ennakkoilmoitusta tai asettanut vakuutta ennen lähetystä, verovelvollisuus syntyy heti tuotteiden saavuttua Suomeen. Veroilmoitus on annettava siitä huolimatta, että etukäteen on jo tehty ilmoitus ja vakuus. Useat lähetykset voidaan ilmoittaa yhdellä ilmoituksella ja vakuudella, vaikka vastaanottajia olisi useita. Tällainen etämyyjä toimii satunnaisesti verovelvollisena. Etämyyjä, joka toimittaa tuotteita Suomeen säännöllisesti, voi yksinkertaistaa menettelyä nimeämällä veroedustajan. Tällöin Verohallinnon hyväksymä veroedustaja hoitaa valmisteverotuksen ja ilmoitukset etämyyjän puolesta. Etämyyjä on kuitenkin vastuussa veroedustajan kautta suoritettavista veroista. Veroedustaja antaa veroilmoituksen kaikista edustamiensa etämyyjien tuotteista, maksaa verot sekä pitää ostajakohtaista kirjanpitoa tuotteista, niiden määrästä ja toimituksista. Tuotteiden kuljetuksessa on oltava mukana Verohallinnon antama valmisteveronumero, ja myyjän vastuulla on varmistaa, että kuljetusyritys saa sen. Jos verotietoja ei anneta tai ne ovat puutteellisia, Verohallinto voi määrätä maksamattomat verot jälkikäteen ja lisätä niihin veronkorotuksen ja viivästyskoron.¹⁴⁰

¹³⁹ Verohallinto, 2024f.

¹⁴⁰ Verohallinto, 2024c.

3 Alkoholijuomien etämyynnin verotus

3.1 Etämyynti EU-oikeudessa

Euroopan unionin neuvosto antoi 19.12.2019 direktiivin (EU) 2020/262 valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä, eli valmisteverotusdirektiivistä. Sitä on sovellettu unionissa 13.2.2023 alkaen ja samana päivänä tulivat voimaan direktiivin toimeenpanosta johtuvat kansalliset lainsäädäntömuutokset.¹⁴¹ Alkoholijuomien verotus on EU:ssa yhdenmukaistettua eli harmonisoitua. Salon (2023) mukaan harmonisoidun valmisteveron tunnistaa sitä koskevasta direktiivisääntelystä ja että sen oikeusperusta on selkeä.¹⁴² Valmisteverotusdirektiivin 44 artiklassa säädetään valmisteveronalaisten tuotteiden etämyynnistä.¹⁴³ Artiklan 44 mukaan etämyynnillä tarkoitetaan yksinkertaista tilannetta, jossa valmisteveron alaisia tuotteita, jotka on jo luovutettu kulutukseen yhdessä jäsenvaltiossa, ostetaan toiseen jäsenvaltioon. Tavarat lähettää tai kuljettaa itsenäistä taloudellista toimintaa harjoittava taho, ja verovelvollisuus syntyy määräjäsenvaltiossa, kun tavarat luovutetaan. Lähettäjä on pääsääntöisesti verovelvollinen, mutta voi nimetä veroedustajan hoitamaan verovelvollisuuden. Lähettäjä tai veroedustaja on rekisteröidyttävä, maksettava vero määräjäsenvaltiossa ja pidettävä kirjaa tavaroiden luovutuksista.

Valmisteverodirektiivin 44 artiklan lisäksi etämyyntiä määrittelee Euroopan unionin neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU, 2019/2026) 5 a artikla, jonka mukaan tavarat katsotaan luovuttajan lähettämiksi tai kuljettamiksi myös silloin, kun luovuttaja osallistuu välillisesti tavaroiden lähettämiseen tai kuljettamiseen. Tämä koskee tapauksia, joissa luovuttaja teettää tavaroiden lähettämisen tai kuljettamisen kolmannella osapuolella, joka toimittaa tavarat hankkijalle, tai kun luovuttaja vastaa tavaroiden toimittamisesta hankkijalle joko osittain tai kokonaan, vaikka lähetyksen suorittaa kolmas osapuoli. Tavaroiden pidetään luovuttajan lähettämiksi myös silloin, jos luovuttaja laskuttaa ja perii kuljetuspalkkiot hankkijalta ja siirtää ne edelleen kolmannelle osapuolelle, joka hoitaa

¹⁴¹ HE 45/2024 vp, s. 3 ja 5.

¹⁴² Salo, 2023, s. 433.

¹⁴³ HE 45/2024 vp, s. 5.

lähetyksen, tai jos luovuttaja mainostaa kolmannen osapuolen toimituspalveluja hankkijalle tai auttaa tavaroiden toimittamisessa. Tavaroita ei kuitenkaan pidetä luovuttajan lähettämänä, jos hankkija itse kuljettaa ne tai järjestää toimituksen ilman luovuttajan suoraa tai välillistä osallistumista lähetykseen tai kuljetukseen. Myös Anttila (2021) mainitsee, että täytäntöönpanoasetuksen 5 a artiklassa on tarkentavia säännöksiä siitä, milloin kuljetus katsotaan järjestetyn myyjän toimesta tai puolesta.¹⁴⁴

Raitio ja Tuominen (2020) kertovat, että tavaroiden vapaan liikkuvuuden varmistaminen EU:n sisämarkkinoilla edellyttää, että jäsenvaltioiden väliset tuontirajoitukset on kiellettävä. SEUT 34 artiklassa on kielletty sekä tuonnin määrälliset rajoitukset että kaikki toimenpiteet, jotka käytännössä vaikuttavat samalla tavoin kuin vastaavat rajoitukset.¹⁴⁵ Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 26 artikla sääntelee EU:n sisämarkkinoita. Artikla käsittelee sisämarkkinoiden toimivuutta ja varmistaa, että tavarat, henkilöt, palvelut ja pääomat voivat liikkua vapaasti EU:n jäsenvaltioiden välillä. Artiklan pääasiallinen tarkoitus on edistää ja ylläpitää EU:n sisämarkkinoiden kehitystä, poistamalla kaupan esteet, kuten tullit, rajoitukset ja kansalliset sääntelyt, jotka estäisivät vapaata liikkuvuutta. SEUT 26 on keskeinen säädös EU:n taloudellisen integraation ja markkinayhteyden kannalta. Näin ollen SEUT 26:n peruseriaate tavaroiden vapaasta liikkuvuudesta toimii pohjana alkoholin etämyynnille, mutta alkoholin myyntiä ja verotusta koskee monia erityissääntöjä, jotka voivat vaihdella eri jäsenvaltioiden välillä. Alkoholia saa tällä hetkellä myydä etämyyntinä toisesta jäsenvaltiosta toiseen, kunhan verovelvollisuudet tulevat hoidetuiksi.

Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 28 artiklassa on säädetty tavaroiden vapaasta liikkuvuudesta.¹⁴⁶ Artiklan 28 mukaan tavaroiden vapaa liikkuminen EU:n jäsenvaltioiden välillä ei saa olla estetty minkäänlaisin tullimaksuin tai muin jäsenvaltioiden välisin kaupankäynnin estein.¹⁴⁷ Tämä tarkoittaa, että EU:n jäsenvaltioiden

¹⁴⁴ Anttila, 2021, s. 328.

¹⁴⁵ Raitio & Tuominen, 2020, s. 339.

¹⁴⁶ Tavaroiden vapaata liikkuvuutta koskevat lisäksi myös SEUT 30, 34 ja 35 artiklat.

¹⁴⁷ Raitio & Tuominen, 2020, s. 468.

välillä ei voida asettaa esteitä tavaroiden kaupalle, kuten tullimaksuja tai muita verotuksellisia tai hallinnollisia esteitä, jotka rajoittaisivat tavaroiden liikkumista. Artiklassa on kielletty muun muassa vienti- ja tuontitullit jäsenvaltioiden välillä. Valmisteveron alaisia tuotteita koskevan siirtomenettelyn osalta kyse ei ole artiklassa tarkoitetun tullijärjestelmän soveltamisesta vaan valmisteverotusdirektiivin perusteella Suomen kansalliseen valmisteverotuslakiin säädetyistä siirtomenettelyistä, joten etämyyntiä artikla ei rajoita tai koske siinä käytettyä siirtomenettelyä. Raitio ja Kuusela (2024) kertovat, että sekä kansallisessa että EU-tason arvonlisäverojärjestelmässä etämyynti on tunnustettu. Verohallinnon ohjeen mukaan etämyynti koskee tavaroiden, ei palvelujen myyntiä. Raition ja Kuuselan mukaan tämä kuitenkin poikkeaa siitä EU-oikeudellisesta tulkinnasta, jonka mukaan alkoholin verkkokaupankäynti liittyy palvelujen vapaaseen liikkuvuuteen, mikä luo jännitteen kansallisen ja EU-tasaisen sääntelyn välille.¹⁴⁸

EU:n tuomioistuimessa annetussa päätöksessä C-170/04 Rosengren vuonna 2007, on katsottu, että alkoholin verkkokauppa itsessään on sallittua. Tapauksessa käsiteltiin Ruotsin alkoholilain säännöksiä, jotka rajoittavat yksityishenkilöiden oikeutta tuoda maahan alkoholijuomia. Tuomio liittyy erityisesti tavaroiden vapaata liikkuvuutta koskeviin sääntöihin (EY 28 ja 31 artikla) sekä kansanterveyden suojeluun (EY 30 artikla). Kyseessä oli tilanne, jossa asianomainen oli tilannut posti-myynnistä suoraan tuottajilta laatikoittain Espanjassa tuotettua viiniä kotiosoitteeseensa Ruotsiin. Tilaukset tuotiin Ruotsiin ilman, että niitä olisi ilmoitettu tullissa ja takavarikoitiin sillä perusteella, että ne oli tuotu maahan alkoholilain vastaisella tavalla. Tapauksen yksi käsiteltävä kysymys koski EY 28 artiklan valossa Ruotsin alkoholilain säännöksen arviointia, joka kieltää yksityishenkilöiden alkoholin maahantuonnin.¹⁴⁹ Tuomioistuin totesi, että Ruotsin alkoholilain säännös ei liity Ruotsin alkoholimonopolin toimintaan, koska se ei säätele Systembolagetin (Ruotsin vähittäismyyntimonopolin) toimintaa vaan rajoittaa yksityishenkilöiden tuontia. Tuomioistuin totesi, että kieltö, joka estää yksityishenkilöitä tuomasta alkoholia maahan itse, muodostaa määrällisen rajoituksen EY 28 artiklan mukaisesti. Tämä johtuu siitä, että vaikka kuluttajat voivat pyytää Systembolagetia maahantuomaan tuotteita heidän puolestaan, aiheuttaisi prosessi lisäkustannuksia ja muita haasteita, joita ei syntyisi, jos kuluttajat voisivat tuoda juomansa maahan itse. Tuomioistuin arvioi myös sitä, että onko kieltö oikeutettu kansanterveyden

¹⁴⁸ Raitio & Kuusela, 2024, s. 51.

¹⁴⁹ EY:n perustamissopimuksen 28 artiklan mukaan jäsenvaltioiden väliset tuonnin määrälliset rajoitukset ja kaikki vaikutukseltaan vastaavat toimenpiteet ovat kiellettyjä.

suojelemiseksi EY 30 artiklan nojalla.¹⁵⁰ Tuomioistuin katsoi, että vaikka alkoholilain tavoite oli rajoittaa alkoholin kulutusta ja muun muassa suojella nuorisoa, kieltö ei ollut suhteellinen eikä tarvittava. Vaikka kieltö voi vähentää alkoholin saatavuutta, se ei ole tehokkain keino nuorten suojelemiseksi, sillä Systembolagetin valvontajärjestelmä ei takaa riittävää valvontaa. Tuomioistuin esitti vaihtoehtoisen järjestelmän, jossa iän tarkistus voitaisiin tehdä vähemmän rajoittavilla keinoilla, kuten lomakkeella, joka ei rajoittaisi tavaroiden vapaata liikkuvuutta samoissa määrin. Tuomioistuin katsoi, että Ruotsin alkoholilain säännös, joka kieltää yksityishenkilöiltä alkoholijuomien maahantuonnin, ei ole oikeutettu EY 30 artiklan nojalla, koska se ei ole tarpeen alkoholin kulutuksen rajoittamiseksi eikä suhteessa tavoiteltuun päämäärään nuorison suojelemiseksi alkoholin haitoilta.¹⁵¹

Rosengren-tapauksessa (C-170/04) ei käsitelty etämyyntiä suoraan, mutta aihe liittyy epäsuorasti tavaroiden vapaaseen liikkuvuuteen ja siihen, kuinka Ruotsin alkoholilainsäädäntö säätelee alkoholijuomien maahantuontia yksityishenkilöiltä. Ruotsin lainsäädännössä yksityishenkilöiden alkoholin maahantuonti on kielletty, mutta kuluttajat voivat pyytää Systembolagetia tuomaan alkoholijuomia maahan tarvittaessa. Tällöin Systembolaget toimii tavallaan etämyynnin kaltaisessa roolissa, vaikka se ei ole varsinaisesti verkkokauppa. Myynti ei kuitenkaan ole etämyynti siinä perinteisessä mielessä, kuten esimerkiksi verkkokaupassa suoraan kuluttajalle tapahtuvassa toimituksessa. Koko tuomion kontekstissa keskityttiin enemmän siihen, onko Ruotsin alkoholin maahantuontikieltö yhteisön lainsäädännön mukainen ja voidaanko se oikeuttaa kansanterveyssyillä.

Myös komission lausunnossa (2018/0324/FIN) vuonna 2018 todettiin etämyynti lailliseksi ja että komissio katsoisi etämyynnin kiellon rikkovan EU:n tavaroiden vapaata liikkuvuutta koskevia sääntöjä. Komissio sai tiedon Suomen viranomaisilta 6. heinäkuuta 2018 alkoholilain muutosehdotuksesta, joka koskee alkoholin vähittäismyyntiä ja etämyyntiä. Ehdotuksessa tarkennetaan, että alkoholin vähittäismyyntiä koskevat säännökset koskevat myös tuontialkoholia. Lain mukaan alkoholin tukkumyynti ulkomailta ei vaatisi lupia, mutta vähittäismyynti olisi sallittu vain hyväksytyillä myyntipaikoilla. Etämyyjät

¹⁵⁰ EY:n perustamissopimuksen 30 artiklan mukaan tuontia voidaan rajoittaa tai kieltää, jos se on perusteltua, esimerkiksi julkisen moraalien, yleisen järjestyksen ja turvallisuuden tai ihmisten terveyden suojelemiseksi. Kiellot tai rajoitukset eivät kuitenkaan saa olla keino mielivaltaiseen syrjintään tai jäsenvaltioiden välisen kaupan peiteltyyn rajoittamiseen.

¹⁵¹ EUT C-170/04.

eivät saisi tuoda alkoholia, jonka alkoholipitoisuus on yli 2,8 % tilavuusyksikköä. Komissio antoi yksityiskohtaisen lausunnon, jossa se katsoo, että ehdotettu kieltö etämyynnistä, joka koskee alkoholia, jonka alkoholipitoisuus ylittää 2,8 %, rikkoo EU:n tavaroiden vapaata liikkuvuutta koskevia sääntöjä (TFEU 34 artikla). Komissio katsoo, että ehdotettu kieltö suosisi Suomen vähittäismyyjiä verrattuna muihin EU-maihin, ja se rajoittaisi etämyyntiä epäoikeudenmukaisesti. Komissio tunnistaa, että lainsäädännön tavoite on kansanterveyden suojaaminen ja alkoholin väärinkäytön estäminen, mutta se kyseenalaistaa ehdotetun kiellon tarpeellisuuden ja suhteellisuuden. Komissio ehdottaa vaihtoehtoisia vähemmän rajoittavia keinoja, kuten valtuutettuja toimituspaikkoja, joissa etämyynti voitaisiin sallia EU-maista.¹⁵² Myös jo aiemmin komissio on antanut vastauksen Suomelle ilmoitusmenettelyn 2015/1535/EU, yhteydessä, että alkoholijuomien etämyynnin kieltäminen olisi todennäköisesti vastoin EU:n primaarioikeudellista tavaroiden vapaata liikkuvuutta koskevan sääntelyä.¹⁵³

EU:n tuomioistuimen keskeisin keino varmistaa unionin oikeuden yhdenmukainen soveltaminen kaikissa jäsenmaissa on ennakkoratkaisumenettely.¹⁵⁴ Hartikainen ja Karhu (2020) kertovat, että kansallinen tuomioistuin voi pyytää EU:n tuomioistuimelta ennakkoratkaisua, jos EU-oikeuden tulkinnassa on epäselvyyttä ja ennakkoratkaisun pyytäminen on tarpeellista. EU:n tuomioistuin ottaa kantaa vain EU-oikeudellisiin kysymyksiin, eikä se tulkitse kansallisia säädöksiä. Kansallisen tuomioistuimen voi olla tarve jättää soveltamatta kansallista säädöstä, jos se on ristiriidassa EU-oikeuden kanssa. Siten ennakkoratkaisulla on merkitystä myös kansallisen sääntelyn tulkinnassa. Loppupeleissä kuitenkin kansallinen tuomioistuin tekee päätöksen ratkaistavan asian kohdalla soveltamalla sekä kansallista että EU-oikeutta. Ennakkoratkaisumenettelyssä on myös mahdollista joutua arvioimaan EU:n toimielimen antaman säädöksen oikeellisuutta.¹⁵⁵ Helsingin hovioikeus halusi ennakkoratkaisupyynnöllä EU:n tuomioistuimelta selvittää, ovatko suomalainen juomapakkausverojärjestelmä sekä alkoholilain mukainen vaatimus

¹⁵² Komission lausunto, 2018/0324/FIN.

¹⁵³ Raitio & Kuusela, 2024, s. 29.

¹⁵⁴ Hartikainen & Karhu, 2020, s. 63.

¹⁵⁵ Hartikainen & Karhu, 2020, s. 67.

vähittäismyyntiä koskevasta luvasta alkoholijuomien kaupallisen maahantuonnin yhteydessä unionin oikeuden mukaisia.¹⁵⁶ EU:n tuomioistuin antoi ennakkoratkaisunsa (C-198/14 Visnapuu) hovioikeuden pyynnöstä.¹⁵⁷

EU:n tuomioistuimen ennakkoratkaisussa C-198/14 Visnapuu (12.11.2015) suomalaiset kuluttajat olivat ostaneet alkoholijuomia Virossa Visnapuu -nimisen yrityksen kautta. Tapauksessa käsiteltiin tilaviinien suoramyynnioikeutta. Osa alkoholijuomien toimituksista kuljetettiin ostajien kotiin Suomeen Visnapuun toimesta. Visnapuu ei kuitenkaan omistanut alkoholilain 8 §:n edellyttämää lupaa, jota vaaditaan silloin, kun alkoholijuomia tuodaan maahan kaupallisesti tai elinkeinotoimintana. Tapauksessa tarkasteltiin muun muassa vähittäismyyntilupien vaatimuksia Suomessa, Alkon asemaa alkoholijuomien vähittäismyyntiin yksinoikeuden haltijana, tilamyyntiin liittyvää poikkeusta sekä eräitä juomapakkauksiin liittyviä valmisteverokysymyksiä.¹⁵⁸ EU:n tuomioistuimen ennakkoratkaisun mukaan alkoholijuomien etämyyntiä koskeva alkoholilain 8 § (ei enää voimassa) ei ole EU-oikeuden vastainen. Tuomioistuin korosti, että suomalaisen alkoholin vähittäismyyntijärjestelmän ei tule olla syrjivä, vaan sen on perustuttava kansanterveyden suojeluun. Tilaviinien suoramyynnin tulee olla perinteistä käsityötä ja pienimuotoista. Tuomioistuin painotti, ettei kotimaisen tuotannon suojelun kustannuksella voi syrjiä toisista EU-maista tulevaa alkoholia. Näiden ehtojen täyttyminen tilaviinien suoramyynnissä ja asian tarkempi selvittäminen jäi kansallisten tuomioistuinten päätettäväksi.¹⁵⁹

EU:n tuomioistuimen ratkaisun perusteella korkein oikeus arvioi tilaviinien ja käsityöläisöluiden valmistajille sallittua poikkeusta myydä tuotteitaan valmistuspai-kasta tai sen välittömästä läheisyydestä ratkaisussa KKO:2018:49. Perusteluissa korkein oikeus totesi, että tilaviinien tuotantomäärä on pieni, ja niiden myynti tapahtuu suoraan valmistustilalta. Siten korkein oikeus piti selvänä, että tilaviinejä koskeva lupajärjestelmä ei toimi niin, että se syrjisi muista jäsenvaltioista peräisin olevia alkoholijuomia ja suosisi kotimaista tuotantoa välillisesti. Lisäksi sekä tilaviinien että käsityöläisöluiden vähittäismyynti on alueellisesti rajattua ja suhteellisen pienimuotoista, minkä vuoksi vähittäismyyntipoikkeuksen laajennusta käsityöläisöluihin ei ole aihetta pitää myöskään EU-oikeuden kannalta merkityksellisenä muutoksena.¹⁶⁰

Visnapuu -tapauksessa (C-198/14) hovioikeus pysyi siis ennakkoratkaisua EU:n tuomioistuimelta EU-oikeutta koskevassa asiassa. Tuomioistuin otti kantaa EU-oikeuteen, mutta

¹⁵⁶ Sosiaali- ja terveysministeriö, 2015.

¹⁵⁷ EUT C-198/14.

¹⁵⁸ Raitio & Kuusela, 2024, s. 6.

¹⁵⁹ EUT C-198/14.

¹⁶⁰ KKO:2018:49, tuomion kohdat 70–71.

jätti kansallisen soveltamisen Suomelle. Tapauksessa toimittiin siis juuri siten, miten Hartikainen ja Karhu (2020) aiemmin ennakkoratkaisumenettelystä kertoivat. Lopputulema Visnapuu -tapauksessa oli, että etämyynnin rajoittamista katsottiin voivan sallia tuolloin voimassa olevan alkoholilain 8 §:n mukaan edellyttämällä lupaa alkoholijuomien kaupalliseen maahantuontiin. Tilaviinien ja käsityöläisöluiden valmistajille sallittua poikkeusta myydä tuotteitaan valmistuspaikasta on katsottu EU-oikeuden mukaiseksi, sillä menettelyn ei ole katsottu syrjivän muita jäsenvaltioita. Poikkeukset ovat olleet rajattuja ja ne ovat olleet sidottuja valmistuspaikkaan.¹⁶¹

3.2 Etämyynti valmisteverotuslaissa

Valmisteverotuslaki (182/2010) sisältää kaikkia valmisteveroja koskevat yhteiset säännökset muun muassa verovelvollisuudesta, eräistä yleisesti sovellettavista verovapauksista, kuten matkustajatuontina tuotujen tuotteiden verottomuudesta, verotuksen toimittamisesta ja sen valvonnasta sekä muusta valmisteverotusmenettelystä.¹⁶² Valmisteverotuslakia sovelletaan siis yleislakina ja erityislakeina ovat verolajikohtaiset lait, kuten esimerkiksi laki alkoholi- ja alkoholijuomaverosta.¹⁶³ Valmisteverotuslaki perustuu valmisteverodirektiiviin ja alkoholijuomaveron on EU:ssa yhdenmukaistettu vero, joten se on vahvasti kytköksissä EU-oikeuteen. Tässä luvussa tarkastellaan kuitenkin itse valmisteverotuslakia ja miten etämyynti on tässä nimenomaisessa laissa määritelty.

Valmisteverotuslain 79 §:n mukaan etämyyjä, tai tämän asettama veroedustaja, on verovelvollinen etämyynnillä Suomeen myydyistä valmisteveron alaisista tuotteista. Valmisteverotuslain 80 §:n mukaan ilman asetettua veroedustajaa, on etämyyjän ennen tuotteiden lähettämistä toisesta EU-maasta Suomeen ilmoitettava niistä Verohallinnolle ja asetettava vakuus valmisteverojen maksamista varten. Valmisteverotuslain 2 §:n mukaan valmisteveron alaisia ovat ne 1 §:n 2 momentissa mainituissa laeissa tarkoitetut tuotteet, jotka Suomessa valmistetaan tai vastaanotetaan toisesta Euroopan unionin

¹⁶¹ HE 173/2024 vp, s. 11–12.

¹⁶² Myrsky, 2013, s. 61.

¹⁶³ Tenhunen, 2023.

jäsenvaltiosta tai tuodaan Suomeen unionin ulkopuolelta. Valmisteverotuslain 6 §:n 10 kohdan mukaan etämyynnillä tarkoitetaan myyntiä, jossa Suomeen sijoittautunut muu henkilö kuin valtuutettu varastonpitäjä tai rekisteröity vastaanottaja tai väliaikaisesti rekisteröity vastaanottaja, joka ei harjoita itsenäistä taloudellista toimintaa, on ostanut toisesta jäsenvaltiosta kulutukseen luovutettuja valmisteveron alaisia tuotteita, jotka myyjä tai joku tämän puolesta suoraan tai välillisesti lähettää tai kuljettaa Suomeen. Etämyynnistä on kysymys silloin kun myyjä millään tavoin osallistuu valmisteveron alaisten tuotteiden lähettämiseen tai kuljetuksen järjestämiseen.¹⁶⁴ Valmisteverotuslain 6 § 10 kohta, 79 § ja 80 § ovat ainoat etämyyntiä kuvaavat ja määrittelevät lainkohdat. Muutoin, kuin edellä mainituissa lainkohdissa, jotka tässä luvussa on tarkemmin avattu, ei etämyyntiä valmisteverotuksessa ole tarkennettu.

On kuitenkin hyvä ottaa tarkasteluun myös valmisteverotuslain 74 §, joka koskee yksityishenkilöiden hankintoja. Valmisteverotuslain 74 § 1 momentissa on säädetty seuraavasti:

”Jos yksityishenkilö muuten kuin 72 §:ssä tarkoitettulla tavalla tai etämyynnillä hankkii toisesta jäsenvaltiosta omaan käyttöönsä valmisteveron alaisia tuotteita, jotka toinen yksityishenkilö tai ammattimainen elinkeinonharjoittaja kuljettaa Suomeen, tuotteet hankkinut yksityishenkilö on verovelvollinen. Tuotteiden kuljettamiseen osallistunut sekä tuotteita Suomessa hallussaan pitävä ovat myös vastuussa tuotteet hankkineen yksityishenkilön suorittavasta verosta kuin omasta verostaan.” (ValmVL 74 § 1 mom.).

Toisin sanoen siis 74 § 1 momentin mukaan yksityishenkilö ei ole verovelvollinen etämyyntinä hankituista tuotteista. Etäoston ja etämyynnin ero on tehty valmisteverotuslain 6 §:n 10 kohdan mukaisesti sillä perusteella, että kuljettaako tai lähettääkö myyjä suoraan tai joku tämän puolesta välillisesti valmisteveron alaiset tuotteet Suomeen vai tekeekö ostaja sen itse. Etämyynnin ja etäoston välisen rajanvedon tekee siis käytännössä vain se seikka, että kuka on järjestänyt tuotteiden kuljetuksen.

¹⁶⁴ HE 45/2024 vp, s. 7.

Verotuskäytännössä on katsottu, että myyjä osallistuu kuljetuksen järjestämiseen, kun myyjä ohjaa verkkosivuillaan ostajaa käyttämään tiettyä kuljetusliikettä tai saattaa muutoin ostajan ja kuljetusliikkeen tosiasiallisesti yhteen. Valmisteveron alaisista tuotteista valmistevero maksetaan Suomessa kulutusmaan periaatteen mukaisesti.¹⁶⁵ Hallituksen esityksessä (HE 45/2024) kerrotaan, että valmisteverotuslaissa etämyynnillä tarkoitetaan tilannetta, jossa myyjä tai joku myyjän sijasta suoraan tai välillisesti lähettää tai kuljettaa tuotteet toisesta EU-jäsenmaasta yksityishenkilölle Suomeen. Etämyyjä voi lähettää tuotteet suoraan tai osallistua lähettämiseen välillisesti, jolloin tuotteiden toimituksesta vastaa ulkopuolinen kuljetusyhtiö. Ulkopuolisen kuljetusyhtiön käyttäminen ei kuitenkaan muuta myyjän etämyyjän statusta. Myynti katsotaan etämyynniksi aina, jos myyjä jollakin tavoin osallistuu tuotteiden lähettämiseen, kuljettamiseen tai kuljetuksen järjestämiseen. Esimerkiksi alkoholijuomien verkkokauppa, joka markkinoi ja myy tuotteitaan suomalaisille yksityishenkilöille Suomeen ja osallistuu milläkään tavalla tuotteiden kuljetuksen järjestämiseen, on laissa tarkoitettu etämyyjä.¹⁶⁶

Valmisteverotuslain 79 § 2 momentin mukaan etämyyjä tai tämän veroedustaja on verovelvollinen. Etämyyjällä on mahdollisuus nimetä veroedustaja, joka vastaa verovelvollisuudesta, mutta etämyyjä on edelleen yhteisvastuussa veroedustajan maksamasta verosta.¹⁶⁷ Lisäksi 1.9.2024 momenttia on lailla muutettu ja täydennetty siten, että jos etämyyjä ei noudata 80 §:ssä säädettyjä velvollisuuksiaan ilmoittamisesta ja vakuuden asettamisesta, tuotteet hankkinut yksityishenkilö eli ostaja on vastuussa verosta etämyyjän lisäksi (ValmVL 79 §). Muutos tarkoittaa siis käytännössä sitä, että jos etämyyjä ei ole antanut tuotteista ennakoilmoitusta Verohallinnolle eikä maksanut valmisteveroista vakuutta, vastaa ostaja veroista yhdessä myyjän kanssa. Lakimuutos siis laajensi ostajan vastuuta verkkokaupasta ostetun alkoholin veroista. Verohallinnon tiedotteessa (2024) kerrotaan, että lakimuutoksen myötä ulkomaisesta verkkokaupasta alkoholia tilatessa, voi joutua maksamaan juomista valmisteveroja, vaikka juomien kuljetuksen järjestäisikin

¹⁶⁵ HE 250/1998 vp., s.5.

¹⁶⁶ HE 45/2024 vp, s.7 ja Juanto, Punavaara, & Saukko, 2018, s. 142.

¹⁶⁷ Juanto, Punavaara, & Saukko, 2018, s. 328.

myyjä. Aikaisemmin valmisteverot ovat olleet ainoastaan myyjän tai hänen nimeämensä veroedustajan vastuulla silloin, kun myyjä on järjestänyt juomien kuljetuksen tai on millään tavalla osallistunut kuljetuksen järjestämiseen. Tiedotteessa veroasiantuntija Piia Lax kertoo, että myös jatkossa etämyyjän vastuulla on tehdä ennakoilmoitus ja maksaa valmisteveroa vastaava vakuus. Jos myyjä ei hoida velvoitteitaan, voi Verohallinto lakimuutoksen jälkeen lähettää sekä myyjälle että ostajalle samansisältöisen verotuspäätöksen.¹⁶⁸

Helsingin hallinto-oikeudessa vireillä olevassa asiassa on valituksen takia ratkaistavana, oliko Verohallinto voinut määrätä Saksaan sijoittautuneen yhtiön maksettavaksi alkoholi- ja alkoholijuomaveroa ja veronkorotusta katsoen, että yhtiö oli ollut Suomessa verovelvollinen etämyyjänä sillä perusteella, että yhtiö oli osallistunut internet-sivujensa kautta myymiensä alkoholijuomien kuljetuksen järjestämiseen. Arvioitavana on muun muassa kysymys siitä, oliko valmisteverotuslakia koskevassa hallituksen esityksessä (HE 263/2009 vp) asetettu ehto, jonka mukaan myyjä on etämyynnistä valmisteverovelvollinen, mikäli myyjä ohjaa internet-sivuillaan ostajaa käyttämään tiettyä kuljetusliikettä, ristiriidassa valmisteverodirektiivin 2008/118/EY ja sen etämyyntiä koskevien säännösten kanssa. Helsingin hallinto-oikeus pyysi ennakkoratkaisua 569/23 unionin tuomioistuimelta etämyynnin ja etäoston käsitteiden määritelmien välisestä rajanvedosta.¹⁶⁹ Etämyynnin säännöksiä ei siis hallinto-oikeudessakaan olla nähty riittävän selkeiksi, vaan ennakkoratkaisua tarvitaan EU-tuomioistuimelta. Raitio ja Kuusela (2024) toteavat kyseisestä tapauksesta, että korkein hallinto-oikeus ei ole antanut verotusta koskevia ratkaisuja, joissa olisi määriteltä selkeästi raja etämyynnin ja etäoston välillä.¹⁷⁰

¹⁶⁸ Verohallinto, 2024b.

¹⁶⁹ Helsingin HAO, 26.9.2023, 5328/2023 11.10.2023.

¹⁷⁰ Raitio & Kuusela. 2024, s. 27.

3.3 Etämyynti alkoholiverolaissa

Alkoholijuomien verotus perustuu lakiin alkoholi- ja alkoholijuomaverosta (1471/1994).¹⁷¹ Alkoholi- ja alkoholijuomaveroa maksetaan alkoholituotteista, jotka valmistetaan Suomessa tai vastaanotetaan Suomeen EU:sta tai sen ulkopuolelta (ValmVL 2 §). Alkoholi- ja alkoholijuomaveroa kannetaan etyylialkoholista ja alkoholijuomista (AlkoholiVL 1 §) ja veroa maksetaan tuotteen etyylialkoholipitoisuuden tai juomamäärän perusteella (AlkoholiVL 4 §). Alkoholiverolain 3 §:ssä on määritelty mitä erityyppisillä nautittavaksi tarkoitetuilla alkoholijuomilla tässä laissa tarkoitetaan. Alkoholijuomat on 3 §:ssä jaettu oluisiin, viineihin, muihin käymisteitse valmistettuihin alkoholijuomiin, välituotteisiin ja etyylialkoholiin.¹⁷²

Alkoholiverolain 5 §:n 1 momentissa on säädetty, että joka tuo Suomeen mukanaan omaa käyttöönsä varten alkoholijuomia enemmän kuin valmisteverotuslaissa säädetään verottomaksi, on velvollinen suorittamaan ylimenevältä osalta alkoholijuomaveroa sen mukaan kuin alkoholilaissa säädetään.¹⁷³ Mitä 1 momentissa säädetään, sovelletaan myös siihen, joka täällä vastaanottaa unionin ulkopuolelta muutoin kuin kaupallisessa tarkoituksessa toimitetun alkoholijuomia sisältävän lähetyksen. Alkoholiverolaista löytyy siis maininta sekä matkustajatuonneista että unionin ulkopuolelta vastaanotetuista alkoholijuomista. Etämyyntiä jäsenvaltioiden välillä alkoholiverolaissa ei määritellä. Alkoholiverolaki on keskittynyt sääntelemään nimenomaisesti eri alkoholituotteista maksettavaa veroa, ei niinkään sitä, miten tuotteet on hankittu ja kuka verovelvollinen on. Alkoholiverolaki sääntelee siis sen veron määrän, jonka verovelvollinen suorittaa, mutta ei ota kantaa kuka verovelvollinen on.

Alkoholiverolain 8 §:ssä on kerrottu alkoholin valmisteverottomuudesta tietyissä tilanteissa, joissa tuotteita käytetään erityistarkoituksissa. Valmisteverotuksen yleisten

¹⁷¹ Laki alkoholi- ja alkoholijuomaverosta eli lyhyemmin alkoholiverolaki (1471/1994) ja alkoholilaki (1102/2017), ovat siis samankaltaisesta nimestään huolimatta kaksi eri verolakia.

¹⁷² Määttä, 2023, s. 3.

¹⁷³ Määttä, 2023, s. 6.

verottomuusperusteiden lisäksi alkoholijuomiin sovelletaan alkoholiverolain erityisiä verottomuusperusteita.¹⁷⁴ Veroa ei alkoholiverolain 8 §:n mukaan tarvitse maksaa esimerkiksi, jos tuotteita käytetään alkoholituotteiden tai etikan valmistuksessa, tai jos niitä hyödynnetään muiden tuotteiden valmistuksessa siten, että lopputuotteessa ei ole nautittavaa alkoholia. Tuotteet voivat olla verottomia, jos ne sisältyvät elintarvikkeisiin tai juomiin käytettäviin aromiaineisiin, lääkkeisiin tai terveydenhuollon laitteiden ja tarvikkeiden valmistukseen. Tietyt elintarvikkeet, kuten makeiset tai suklaa, joissa alkoholipitoisuus ei ylitä säädettyjä rajoja, ovat myös verottomia. Verottomuus laajenee myös tilanteisiin, joissa tuotteita toimitetaan apteekkeille, sairaaloille, terveyskeskuksille tai yksityisille terveydenhuollon toimijoille lääketieteelliseen tai lääkinnälliseen käyttöön. Lisäksi valmistukseen rinnastettavia käyttötarkoituksia, kuten laadunvalvontaa, tuotekehitystä ja koneiden puhdistusta, pidetään verottomuuden kannalta hyväksyttävänä. Alkoholiverolain 9 §:ssä on säännelty pienpanimoiden edellytyksistä saada verohuojennuksena oluesta suoritettavan alkoholijuomaveron alennusta tietyin ehdoin.¹⁷⁵ Muutoin alkoholiverolakia suoritetaan valtiolle lain liitteenä mukana olevan verotaulukon mukaisesti (AlkoholiVL 4 §).

3.4 Etämyynti alkoholilaissa

Alkoholijuomien myynnistä, maahantuonnista, kuljetuksesta ja hallussapidosta säädetään alkoholilaissa (1102/2017). Alkoholilaissa ei erikseen säädetä etämyynnistä tai verkkokaupasta.¹⁷⁶ Alkoholilaki uudistettiin edellisen kerran vuonna 2017 ja laki tuli nyky muodossaan voimaan vuonna 2018.¹⁷⁷ Alkoholilaki ei ole verolaki eikä siten sääntele alkoholin verotusta. Alkoholilain 1 §:n mukaan lain tavoitteena on ohjata alkoholin käyttöä siten, että voidaan ehkäistä alkoholia sisältävistä aineista aiheutuvia yhteiskunnallisia, sosiaalisia ja terveydellisiä haittoja.¹⁷⁸ Alkoholilain tavoitteena on vähentää alkoholia sisältävien tuotteiden kulutusta rajoittamalla sekä valvomalla niiden myyntiä ja jakelua.

¹⁷⁴ Määttä, 2023, s. 8.

¹⁷⁵ Määttä, 2023, s. 9–10.

¹⁷⁶ Raitio & Kuusela. 2024, s. 20.

¹⁷⁷ HE 173/2024 vp, s. 3.

¹⁷⁸ Raitio & Kuusela. 2024, s. 20–21.

Tarkoituksena on pyrkiä vähentämään alkoholista aiheutuvia haittoja alkoholin käyttäjille, muille ihmisille ja yhteiskunnalle laajemmin.¹⁷⁹ Alkoholin verotusta voi kutsua niin sanotuksi haittaverotukseksi, jolla pyritään kompensoimaan alkoholin käytöstä seuraavia kielteisiä vaikutuksia.¹⁸⁰ Haittaveroista tarkemmin luvussa 2.4.

Alkoholilain 5 §:n mukaan alkoholijuomien valmistus ja myynti edellyttävät viranomaisen myöntämää lupaa. Lisäksi väkiviinan valmistus, maahantuonti, myynti, käyttö ja hallussapito ovat kiellettyjä ilman erillistä lupaa.¹⁸¹ Alkoholilain 30 §:n mukaan alkoholijuoman valmistaja ja maahantuojat ovat vastuussa siitä, että kulutukseen luovutettu juoma täyttää laatu- ja koostumusvaatimukset sekä että sen pakkausmerkinnät ja muu esittely ovat sääntöjen mukaisia. Lisäksi alkoholijuomaa ja väkiviinaa saavat myydä vain ne toimijat, joilla on lupa, ja ainoastaan muille luvanhaltijoille laissa määriteltäviin tarkoituksiin.¹⁸² Hallituksen esityksessä (HE 173/2024) todetaan, että Suomessa oikeustila on epäselvä sen suhteen, onko ulkomaisilla toimijoilla oikeus myydä alkoholijuomia Suomeen vai ei. Esityksessä mainitaan, ettei alkoholilaisissa ole nimenomaisia säännöksiä koskien etämyyntiä tai myöskään etäostoa. Alkoholilain 35 §:n mukaan alkoholijuomien vähittäismyyntiä saa harjoittaa vain luovuttamalla niitä asiakkaalle hyväksytyssä vähittäismyyntipaikassa. Alkoholilain 32 §:ssä puolestaan säädetään, että alkoholijuomia saa tuoda maahan ilman erillistä maahantuontilupaa omaa käyttöä varten sekä kaupalliseen tai muihin elinkeinotarkoitukseen. Kaupallisessa tai muussa elinkeinotarkoituksessa enemmän kuin 2,8 tilavuusprosenttia etyylialkoholia sisältäviä alkoholijuomia käyttävä tarvitsee kuitenkin maahan tuotavan alkoholijuoman osalta toimintaansa tämän lain mukaisen luvan.¹⁸³

Hallituksen esityksessä (HE 173/2024 vp) on ehdotettu muutettavaksi nykyistä alkoholilakia siten, että siinä mahdollistettaisiin alkoholijuomien toimitus kotimaan

¹⁷⁹ HE 173/2024 vp, s. 3.

¹⁸⁰ Linnakangas, 2020, s. 688.

¹⁸¹ Raitio & Kuusela. 2024, s. 21.

¹⁸² Raitio & Kuusela. 2024, s. 22.

¹⁸³ HE 173/2024 vp, s. 12.

vähittäismyynnistä asiakkaalle. Tämä toteutettaisiin ottamalla alkoholilakiin vähittäismyyntiluvan ja anniskeluluvan lisäksi käyttöön uusi alkoholijuomien toimituslupa. Tällä mahdollistettaisiin kotimaisille vähittäismyyntiluvallisille toimijoille alkoholin verkko-kauppa. Esityksessä on mainittu, että ”ehdotettu laki ei muuttaisi voimassa olevaa oikeustilaa alkoholijuomien etämyynnin, etäostamisen ja rajat ylittävien toimitusten osalta.”¹⁸⁴ Kuitenkin samaisessa esityksessä on myöhemmin mainittu, että oikeustila on epäselvä etämyynnin suhteen.¹⁸⁵ Tällä hetkellä verkkokauppa on alkoholiyhtiön osalta mahdollinen kotimaassa ainoastaan siten, että alkoholiyhtiö ottaa tilauksia ja maksuja vastaan verkkokaupassa, mutta asiakas itse noutaa juomat paikan päältä vähittäismyynti- tai luovutuspaikasta.¹⁸⁶ Esityksessä on myös mainittu pääministeri Petteri Orpon hallitusohjelmassa olevaa kirjausta koskien etämyyntiä. Hallitusohjelman mukaan tulisi selkiyttää vallitsevaa epäselvää tulkintaa yksiselitteiseksi siten, että suomalaisilla on oikeus ostaa etämyyntimenettelyn kautta alkoholia toisista EU-maista. Hallituksen esitykseen on kirjattu, että etämyynnin selkeyttämistä koskevat säännökset tullaan antamaan erillisellä hallituksen esityksellä.¹⁸⁷

Helsingin hovioikeus on 7.2.2023 antanut ratkaisun (R 20/1078, nro 104938) asiassa liittyen alkoholin maahantuontiin, etämyyntiin ja alkoholiverkkokaupan verotukseen. Ratkaisullaan Helsingin hovioikeus muutti Helsingin käräjäoikeuden tuomiota (20.02.2020 nro 107454) ja tuomitsi virolaisen myyjäyhtiön omistajan törkeään veropetokseen Suomeen maksamatta jätetyistä veroista. Käräjäoikeus oli aiemmin hylännyt sekä veropetosrikosta että alkoholirikosta koskevan syytteen. Myyjäyhtiö oli myynyt verkkosivustojensa kautta Suomessa asuville yksityishenkilöille alkoholijuomia siten, että ostajat olivat tilauksen yhteydessä voineet hankkia kolmannen osapuolen tarjoaman kuljetuspalvelun tuotteille. Myyjäyhtiö ei ollut ilmoittanut myyntejä Suomen veroviranomaisille arvonlisäveron tai valmisteveron määräämistä varten, eikä yhtiöllä ollut Suomen alkoholilaissa tarkoitettua alkoholin tukku- tai vähittäismyyntilupaa. Alkoholin etämyyntiä ei ole säädetty laillisuusperiaatteen puitteissa rangaistavaksi. Hovioikeus ei katsonut myyjän harjoittaneen luvanvaraista alkoholin vähittäismyyntiä ja näin ollen omistajan ei todettu syyllistyneen alkoholirikokseen. Hovioikeus katsoi, että kyseessä oli ollut arvonlisäverolaissa tarkoitettu kaukomyynnistä sekä valmisteverotuslaissa tarkoitettu etämyynnistä, joista verovelvollisuus kuului myyjäyhtiölle. Vastaaja oli

¹⁸⁴ HE 173/2024 vp, s. 3.

¹⁸⁵ HE 173/2024 vp, s. 12.

¹⁸⁶ HE 173/2024 vp, s. 7.

¹⁸⁷ HE 173/2024 vp, s. 13.

toiminut veron välttämistarkoituksessa ja hovioikeus katsoi vastaajan syylistyneen törkeään veropetokseen.¹⁸⁸

Helsingin hovioikeuden (R 20/1078, nro 104938) ratkaisussa merkittävää oli se, että hovioikeus yksimielisesti hylkäsi syytteen törkeästä alkoholirikoksesta todeten, ettei alkoholijuomien maahantuonti tai etämyynti sellaisenaan ollut alkoholilainsäädännön vastaista. Hovioikeus myös katsoi, ettei laista rikosoikeudellisen laillisuusperiaatteen edellyttämällä tavalla käynyt ilmi, että alkoholijuomien etämyynti ulkomailta Suomeen olisi kiellettyä tai rangaistavaa. Tapauksen yhteenvetona voidaan todeta, että alkoholin maahantuonti ja etämyynti itsessään ei ole alkoholilainsäädännön vastaista. Ilmoitus- ja verovelvollisuudet oli kuitenkin tapauksessa jätetty hoitamatta, ja hovioikeus antoi tuomion törkeästä veropetoksesta. Etämyynti katsottiin siis lailliseksi ja sallituksi, kunhan ilmoitus- ja verovelvollisuudet etämyynnistä tulevat hoidetuksi.

Raition ja Kuuselan (2024) mukaan alkoholilaissa etämyynnin käsite tulee terminologisesti katetuksi, sillä etämyynti käsitteenä sisältää sekä vähittäismyynnin että maahantuonnin käsitteet. Alkoholilain määritelmät vähittäismyynnistä ja maahantuonnista eivät kuitenkaan ole kansallisen tulkinnan mukaan sovellettavissa ETA-alueelta tapahtuvaan verkossa tapahtuvaan etämyyntiin. Raitio ja Kuusela kertovat, että koska alkoholilain 5 §:n mukaan alkoholin myynti ja valmistus on luvanvaraista, etämyynnin tarkastelu kansalliselta kannalta edellyttää nykyisen lupajärjestelmän kehittämistä siten, että etämyyntikin olisi luvanvaraista. Tulkintaa ohjaa se, voidaanko tämä muutos toteuttaa EU-oikeuden rajoissa ilman, että se vaarantaa alkoholilain kansanterveydelliset tavoitteet. Lisäksi on arvioitava, miten etämyynnin salliminen vaikuttaa monopolin toimintaedellytyksiin ja sen kykyyn suorittaa yleishyödyllistä tehtäväänsä.¹⁸⁹

¹⁸⁸ Helsingin HO, 7.2.2023, R 20/1078, nro 104938.

¹⁸⁹ Raitio & Kuusela. 2024, s. 25.

3.5 Etämyynti arvonlisäverolaissa

Arvonlisäverolaissa (ALVL 1501/1993) säädetään, että arvonlisäveroa suoritetaan liike-toiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarán tai palvelun mynnistä (ALVL 1.1 § 1 k.).¹⁹⁰ Myynnin lisäksi arvonlisäveroa suoritetaan Suomessa tapahtuvasta tavarán maahantuonnista (ALVL 1.1 § 2 k.).¹⁹¹ Tavarán myynti tarkoittaa tavarán omistusoikeuden vastikkeellista luovuttamista (ALVL 18.1 §).¹⁹² Etämyynti on määritelty lain 19 a §:n 1 momentissa siten, että EU:n sisäisellä etämyynnillä tarkoitetaan myyntiä, jossa myyjä tai joku muu myyjän puolesta kuljettaa tavarán ostajalle yhteisön sisällä jäsenvaltiosta toiseen. Yhteisöllä tarkoitetaan arvonlisäverolaissa Euroopan yhteisöjen lainsäädännön mukaista jäsenvaltion ja yhteisön arvonlisäveroaluetta (ALVL 1 a § 2 mom.). Arvonlisäverolaissa on myös mainittu valmisteverotuslain tavoin kuljetuksen järjestämisestä, ja ALVL 19 a § 3 momentissa on säädetty, että etämyyntiä on myös myyjän välillinen osallistuminen kuljettamiseen. Anttila (2021) esittää, että ALVL 19 a §:n 4 momentissa säädettävät rajaukset etämyynnin käsitteisiin vastaavat nykyisiin kaukomyynnin myyntimaata koskevaan 63 a ja 63 b §:ään sisältyviä rajoituksia. Etämyynnistä on kyse vain, jos tavarán ostajana on yksityishenkilö.¹⁹³ Myös ALVL 19 a §:n 5 momentissa on täydennetty, että valmisteveron alaisten tavaroiden myynti on etämyyntiä vain silloin, kun ostajana on yksityishenkilö. Lisäksi tavaroiden etämyynnistä on säädetty lain 63 a §:ssä säädetään toisesta EU-valtiosta Suomeen suuntautuvan etämyynnin myyntimaasta. *Tavarán myynnin katsotaan tapahtuvan Suomessa* myös silloin, kun myyjä tai joku muu myyjän puolesta kuljettaa tavarán toisesta jäsenvaltiosta Suomeen eli tavarán kuljetus ostajalle päättyy Suomessa (63 a § 1 mom.).¹⁹⁴

Anttila esittää artikkelissaan (2021), että arvonlisäverolakiin ei sisälly erillisiä etämyynnin määritelmiä, vaan ne tulevat säänneltyiksi 63 a ja 63 b §:n kaukomyynnin myyntimaasäännösten soveltamisalan kautta. Arvonlisäverolain 19 a §:ään otetaan sekä

¹⁹⁰ Juanto, Punavaara, & Saukko, 2018, s. 18.

¹⁹¹ Juanto, Punavaara, & Saukko, 2018, s. 19.

¹⁹² Juanto, Punavaara, & Saukko, 2018, s. 55.

¹⁹³ Anttila, 2021, s. 328.

¹⁹⁴ Juanto, Punavaara, & Saukko, 2018, s. 144.

yhteisön sisäisen että maahantuotavien tavaroiden etämyynnin käsitteet. Anttila esittää, että yhteisön sisäisellä tavaroiden etämyynnillä tarkoitetaan tilannetta, jossa myyjä tai joku muu myyjän puolesta kuljettaa tavaran ostajalle jäsenvaltiosta toiseen. Maahantuotavien tavaroiden etämyynnillä taas tarkoitetaan tilannetta, jossa myyjä tai joku muu myyjän puolesta kuljettaa tavaran yhteisön ulkopuolelta ostajalle johonkin jäsenvaltioon. Tavara katsotaan kuljetetun myyjän toimesta tai hänen lukuunsa myös silloin, kun myyjä on osallistunut tavaran kuljettamiseen välillisesti.¹⁹⁵ Valmisteveronalaisten tuotteiden etämyynnissä on kyse myös arvonlisäverollisesta tapahtumasta. Verovelvollisuus määräytyy sekä arvonlisäverolain että valmisteverotuslain mukaisesti siten, että etämyyjä on vastuussa sekä arvonlisäverosta että valmisteverosta.¹⁹⁶ Etämyynti tunnustetaan sekä kansallisessa että EU-tason arvonlisäverojärjestelmässä.¹⁹⁷

Arvonlisäverolain 19 a § 3 momentissa on tarkennettu, että etämyyntiä on myös myyjän välillinen osallistuminen kuljettamiseen, mikä perustuu suoraan Euroopan unionin neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU, 2019/2026) 5 a artiklaan. Kyseisestä artiklasta ja sen sisällöstä on kerrottu tarkemmin luvussa 3.1.

3.6 Alkoholiverolainsäädännön muutosehdotukset

Alkoholiverolainsäädännön haasteet on tunnistettu, mutta Suomessa alkoholin etämyynnin oikeustila on edelleen epäselvä. Epäselvyys ilmenee muun muassa tutkimuksessa viitatuissa hallituksen esityksistä 45/2024 ja 173/2024. Epäselvyyttä havainnollistaa lisäksi muun muassa luvussa 3.2 esiin nostetussa Helsingin hallinto-oikeuden ratkaisussa 23/104938 (R 20/1078) sekä unionin tuomioistuimelle esitetyssä ennakkoratkaisupyynnössä asiassa 569/23, joka käsittelee etämyynnin ja etäoston määritelmien erotelua. Tätä tutkimusta tehdessä vireillä on muutosehdotuksia alkoholilainsäädännön selkiyttämiseksi, joista nostan esiin seuraavaksi muutamia Raition ja Kuuselan (2024) lausunnossaan nostamia havaintoja ja heidän ehdottamiaan muutosehdotuksia.

¹⁹⁵ Anttila, 2021, s. 327–328.

¹⁹⁶ Raitio & Kuusela. 2024, s. 50.

¹⁹⁷ Raitio & Kuusela. 2024, s. 51.

Pääministeri Petteri Orpon hallituksen hallitusohjelman mukaan alkoholilainsäädäntöä tullaan selkeyttämään ja ajantasaistamaan siten, että suomalaisilla on oikeus ostaa alkoholia etämyyntimenettelyllä muissa EU-maissa toimivilta alkoholien etämyyjiltä.¹⁹⁸ Sosiaali- ja terveysministeriö aloitti etämyyntiä koskevan säädöshankkeen tammikuussa 2024 (STM 4:00/2024), joka on tätä tutkimusta tehdessä keväällä 2025 vielä lainvalmisteluvaiheessa. Ministeriö valmistelee parhaillaan alkoholijuomien etämyynnin sääntöjen selkeyttämiseksi alkoholilainsäädännön muutosehdotusta hallitusohjelman mukaisesti.¹⁹⁹ HE 2024/45 mukaan alkoholilainsäädännön nykyaikaistamisen tavoitteena on muun muassa oikeusvarmuuden lisääminen, avoimuuden turvaaminen ja hallinnollisten resurssien kontrollointi.²⁰⁰

Raitio ja Kuusela toteavat lausunnossaan, että etämyyntiä koskevan lainsäädännön selkeyttäminen kansallisesti kytkeytyy erityisesti Suomen omiin kansanterveydellisiin lähtökohtiin, vaikka EU-oikeuden näkökulmasta etämyynti nähdään osana verkkopalveluiden ja palvelujen vapaata liikkuvuutta.²⁰¹ Raition ja Kuuselan mukaan etämyynnin oikeustilan laintasoisen selkeyttämistarpeen kartoittamisen näkökulmasta on oleellista selvittää kuinka potentiaalinen ja merkittävä riski alkoholien etämyynnin salliminen olisi kansanterveyden kannalta ja millaisia oikeudellisia puitteita etämyynnin sääntelylle on asetettu EU-lainsäädännössä.²⁰² Kansanterveyden lisäksi Raition ja Kuuselan mukaan etämyynnin oikeudellisen tilanteen selkeyttämistä koskevassa valmistelussa on tärkeää huomioida myös valmisteverojen tehokkaan perinnän edellytykset. Tarvitaan myös alkoholilain ulkopuolisia muutoksia, kuten valmiste- ja arvonlisäverotusta koskevia uudistuksia. Verotuksen näkökulmasta kansallisessa valmistelussa on huomioitava viranomaisten välinen yhteistyövelvollisuus, joka perustuu myös perusoikeuksien kunnioittamiseen.²⁰³ Monissa hallituksen esitystä 45/2024 koskevissa lausunnoissa korostettiin

¹⁹⁸ Raitio & Kuusela. 2024, s. 5.

¹⁹⁹ Raitio & Kuusela. 2024, s. 5.

²⁰⁰ Raitio & Kuusela. 2024, s. 5.

²⁰¹ Raitio & Kuusela. 2024, s. 53.

²⁰² Raitio & Kuusela. 2024, s. 6.

²⁰³ Raitio & Kuusela. 2024, s. 8.

tarvetta varmistaa viranomaisten riittävät resurssit, kun etämyynnin verovelvoitteita selkeytetään. Jos etämyynti sallitaan osittain ja tuotteiden alkoholipitoisuutta joudutaan valvomaan rajalla, tämä voi lisätä hallinnollista kuormitusta entisestään. Tämän vuoksi on tärkeää, että alkoholin etämyynti kuuluu selkeän verotuksellisen järjestelmän piiriin ja on luvanvaraista tai muuten tarkoin valvottua, jotta verovalvonta toimii tehokkaasti.²⁰⁴

Raitio ja Kuusela (2024) ovat lausunnossaan tunnistanee neljä vaihtoehtoista lähestymistapaa alkoholin etämyyntiä koskevan oikeustilan selkeyttämiseksi. Ensimmäinen vaihtoehto on pitää nykytila ennallaan, jolloin oikeustilan selkiytymistä haettaisiin oikeuskäytännön ja EU-oikeuden kautta. Tämä ratkaisu olisi oikeusvarmuuden ja perusoikeuksien näkökulmasta ongelmallinen. Toinen vaihtoehto olisi säätää tai ohjeistaa alkoholin etämyynti kategorisesti kiellettäväksi, mutta sallia edelleen etäosto. Tämä malli voisi johtaa EU-oikeuden vastaisiin rajoituksiin tavaroiden vapaalle liikkuvuudelle, ja siten se ei olisi yhteensopiva oikeusvarmuuden ja perusoikeusjärjestelmän kanssa. Kolmas vaihtoehto on etämyynnin salliminen laissa selkeästi ja kattavasti. Tämä olisi yksinkertaisin tapa selkeyttää oikeustilaa ja edistäisi sekä oikeusvarmuutta että sisämarkkinoiden toimivuutta, mikäli kansanterveydellisiä riskejä ei katsota merkittäviksi. Tämä linjaus on myös hallitusohjelman mukainen. Neljäs vaihtoehto olisi etämyynnin osittainen rajoittaminen niin, että rajoitukset koskisivat vain tiettyjä alkoholituotteita. Tavoitteena olisi suojella kansanterveyttä ja varmistaa Alkon asema, mutta tämänkaltaisen rajoituksen oikeudellista arviointia ei ole tehty unionin tai kansallisessa oikeuskäytännössä. Lausunnossa painopiste on vaihtoehdoissa kolme ja neljä, joita tarkastellaan eri näkökulmista, kuten perusoikeuksien, kuluttajansuojan, verotuksen ja kansanterveydellisten vaikutusten kautta. Ensimmäiset kaksi vaihtoehtoa taas nähdään erityisen ongelmallisina oikeudellisen selkeyden ja sisämarkkinoiden toimivuuden kannalta.²⁰⁵

Hallituksen esityksessä (173/2024) on ehdotettu lakia muutettavan siten, että alkoholi-juomien verkkokauppa sekä muut jakeluun ja noutoon perustuvat

²⁰⁴ Raitio & Kuusela. 2024, s. 47.

²⁰⁵ Raitio & Kuusela. 2024, s. 19–20.

vähittäismyyntikonseptit, kuten alkoholijuomien toimitus mahdollistettaisiin toimijoille, joilla on alkoholijuomien vähittäismyyntilupa. Monet lausunnonantajat toivat esiin huolensa siitä, että ehdotettu muutos alkoholin kotiinkuljetuksen mahdollistamisesta voisi lisätä alkoholin kulutusta ja sitä kautta kasvattaa alkoholista aiheutuvia haittoja sekä kuormittaa entisestään jo valmiiksi rasittuneita sosiaali- ja terveyspalveluita. Terveiden ja hyvinvoinnin laitos huomautti erityisesti, että alkoholin kotiinkuljetus helpottaisi myös iäkkäiden ja huonokuntoisten henkilöiden alkoholijuomien hankintaa, mikä todennäköisesti lisäisi heidän kulutustaan.²⁰⁶ Useat lausunnonantajat katsoivat, että ehdotettu muutos on ristiriidassa alkoholilain perimmäisen tavoitteen, eli kansanterveyden suojelemisen ja alkoholihaittojen vähentämisen kanssa. Terveiden ja hyvinvoinnin laitos (THL) korosti omassa lausunnossaan, että alkoholin toimittamista koskeva muutos ei tue lain tarkoitusta ja voi päinvastoin lisätä haittoja, minkä vuoksi THL ei kannata ehdotettua lakimuutosta.²⁰⁷ Alkoholien verkkokauppaan ja toimittamista koskeva muutos ei siis ole aivan yksinkertainen haaste lainsäädännön kautta ratkaistavaksi. Samalla EU on kritisoinut etämyynnin sääntelyn puutetta, mutta useat eri tekijät, kuten Suomalaisten kansanterveys, vaikuttavat lainvalmisteluun ja sen sisältöön.

²⁰⁶ HE 173/2024 vp, s. 38.

²⁰⁷ HE 173/2024 vp, s. 36.

4 Valvonta

4.1 Valmisteverotuksen valvonta

4.1.1 Valvonta yleisesti

Suomen perustuslain (731/1999) 2 §:ssä säädetään hallintotoiminnalle lainalaisuuden vaatimus ja että kaikessa julkisessa toiminnassa on noudatettava tarkoin lakia. Hallinnon ja julkisen toiminnan lainalaisuuden periaate koskee tietenkin myös verotusta.²⁰⁸ Myrskyn ja Rabinän (2011) mukaan hallintolain tavoitteena on edistää hyvää hallintoa ja varmistaa oikeusturva hallintoasioissa. Samalla pyrkimys on myös edistää hallinnon palvelujen laatua ja tehokkuutta (HL 1 §). Hyvä hallinto tarkoittaa laadukasta ja vaikuttavaa toimintaa, johon sisältyvät myös taloudellisuus, tuottavuus ja asiakastyytyväisyys. Lain avulla varmistetaan myös, että kansalaisia kohdellaan hallinnossa tasapuolisesti ja oikeudenmukaisesti.²⁰⁹ Suomessa verotuksen toimeenpanevat viranomaiset ovat Verohallinto ja Tulli.²¹⁰ Laissa Verohallinnosta (503/2010) on 2 §:ssä säädetty, että Verohallinnon tehtävänä on verovalvonta ja lisäksi myös edistää oikeaa sekä yhdenmukaista verotusta. Myrskyn ja Rabinän (2011) mukaan verovalvonnalla tarkoitetaan toimia, joilla pyritään varmistamaan verotuksen perustana olevien tietojen paikkansapitävyys ja riittävyys. Näitä tietoja voivat olla verovelvollisen itsensä antamat tai viranomaisen muualta hankkimat tiedot. Valvonnan tueksi käytetään muun muassa vertailutietoja ja riskianalysejä. Valvonnan tehokkuus edellyttää, että tietoja tarkastellaan suhteessa todellisiin olosuhteisiin ja että verovelvollisten toimintaympäristöä seurataan aktiivisesti.²¹¹

Verohallinnon (2000) mukaan valvonta voidaan jakaa perusvalvontaan ja erityisvalvontaan. Perusvalvonta on pääasiallinen valvonnan muoto ja sisältää verotuksen toimittamiseen liittyvän valvonnan. Lisäksi perusvalvontaan kuuluu verovelvollisaseman selvitys, rekisteröinti, ilmoitus- ja maksuvelvollisuuksien täyttymisen seuranta, ohjaus sekä

²⁰⁸ Myrsky & Rabinä, 2011, s. 125.

²⁰⁹ Myrsky & Rabinä, 2011, s. 129.

²¹⁰ Myrsky, Svensk & Talentum, 2016, s. 377.

²¹¹ Myrsky & Rabinä, 2011, s. 89.

neuvonta. Näitä toimia varten voidaan kerätä ja hyödyntää vertailutietoja, tarkistaa verovelvollisten yritysten kirjanpitoa, tarkistaa verotukseen vaikuttavia asioita ja seikkoja kyselyin tai valvontakäyntein. Erityisvalvontaa sen sijaan on pääasiassa verotarkastukset.²¹² Verotarkastus on Verohallinnon suorittama toimenpide, jossa tavoitteena on selvittää, onko verovelvollinen tai muu verosta vastuussa oleva toimittanut verotusta varten paikkansapitävät ja riittävät tiedot.²¹³ Tarkastus perustuu kirjanpito- ja muistiinpanoaineiston sekä muiden tietojen tarkastamiseen.²¹⁴ Tavoitteena on arvioida toiminnan laajuutta ja luonnetta sekä tarkistaa, vastaavatko kirjanpidon tiedot veroviranomaisille (Verohallinnolle tai Tullille) annettuja ilmoituksia.²¹⁵

Hallituksen esityksen (7/2024) mukaan alkoholijuomien valmistus, myynti ja markkinointi tuottavat yhteiskunnalle yli miljardin euron verotuloja sekä yrityksille miljardien eurojen elinkeinotuloja ja työntekijöille työtuloja.²¹⁶ Alkoholien verotulojen osuus on siis merkittävä ja sen valvominen on fiskaalisesti valtion taloudelle hyödyllistä. Pelkkä alkoholi- ja valmisteverolainsäädännön olemassaolo ei kuitenkaan takaa, että lakeja myös todellisuudessa noudatetaan ja että verovelvolliset huolehtivat oma-aloitteisesti verovelvollisuuksistaan. Lainsäädännön toteutumista ja siinä säädettyä verotusta tulee siis valvoa. Sosiaali- ja terveysalan lupa- ja valvontavirasto sekä aluehallintovirastot valvovat alkoholijuomien vähittäismyyntiä ja anniskelua sekä markkinointia (Alkoholilaki 60 §:n 1–2 momentti). Valmisteverotuksen yleisestä verovalvonnasta, verotuksen toimittamisesta ja muista verotukseen liittyvistä viranomaistehtävistä vastaa Verohallinto.²¹⁷ Valmisteverotuksen toimivaltaisena viranomaisena toimii Verohallinnon lisäksi ja tietyissä tilanteissa myös Tulli.²¹⁸

²¹² Verohallinto, 2000.

²¹³ Myrsky, Svensk & Talentum, 2016, s. 400 ja Verohallinto, 2000.

²¹⁴ Myrsky, Svensk & Talentum, 2016, s. 400 ja Verohallinto, 2000.

²¹⁵ Myrsky, Svensk & Talentum, 2016, s. 400 ja Verohallinto, 2000.

²¹⁶ HE 7/2024 vp, s. 11.

²¹⁷ HE 45/2024 vp, s. 4.

²¹⁸ Tenhunen, 2023.

Tullimenettelyistä säädetään tullikoodeksissa ja sitä täydentävässä kansallisessa tullilaissa (304/2016). Tulli kantaa valmisteverot tullauspäätöksellä tietynkaltaisissa maahantuonneissa ja noudattaen tullia koskevia menettelysäännöksiä.²¹⁹ Käytännössä Tullin tehtävänä on kantaa valmisteverot tullauksen yhteydessä EU:n ulkopuolelta saapuvista valmisteveronalaisista lähetyksistä ja matkustajatuonneista.²²⁰ Tenhusen (2023) mukaan yksinkertaistettuna Verohallinto hoitaa verotuksen EU:n sisältä saapuvista tuotteista ja Tulli puolestaan tuotteista, jotka tuodaan EU:n ulkopuolelta eikä niitä aseteta välittömästi niiden maahantuonnin jälkeen verottomuusjärjestelmään. Tulli hoitaa myös muodollisuudet, jotka liittyvät tuontitavaran vapaaseen liikkeeseen.²²¹ Tullilla on kaikkea valmisteverotusta koskeva valvontatehtävä, joka on käytännössä konkreettista valvontaa maahantuontien yhteydessä.²²² Tenhusen (2023) mukaan viranomaisyhteistyö on merkittävässä roolissa valmisteverotuksen valvonnassa, sillä Tulli välittää Verohallinnolle tiedot havainnoistaan verotusta varten. Tämä Tullin valvonta kohdistuu muun muassa tuotteiden varastointiin, kuljetuksiin sisämaassa ja jäsenmaiden välillä sekä matkustajatuonteihin. Verohallinto on vastuussa tarvittavien toimenpiteiden toteuttamisesta perustuen Tullilta saamiinsa havaintoihin.²²³ Tullin tehtävänä on siis huolehtia konkreettisesta valvonnassa Suomen rajoilla. Tulli valvoo muun muassa matkustajatuonteinä tuotuja alkoholijuomia sekä Suomeen ulkomailta lähetettäviä alkoholijuomatilauksia. Tulli tekee siis usein havainnon fyysisestä tavarasta, antaa tavaroista tiedot Verohallinnolle, joka puolestaan tekee tarvittavat verotustoimenpiteet.

Myrsky ja Räbinä (2011) kertovat, että Verohallinnon toiminnan vaikuttavuus mitataan ensisijaisesti sillä, kuinka tehokkaasti se edistää verojen kertymistä lain edellyttämällä tavalla ja näin vähentää verovajetta. Mitä pienempi verovaje on, sitä paremmin Verohallinto on onnistunut tavoitteessaan. Vaikuttavuuden ytimessä on verovelvollisten

²¹⁹ HE 45/2024 vp, s. 4.

²²⁰ HE 45/2024 vp, s. 4.

²²¹ Tenhunen, 2023.

²²² Valtioneuvosto, 2022 ja HE 45/2024 vp, s. 4 ja HE 54/2020 vp, s. 8.

²²³ Tenhunen, 2023.

käyttäytymiseen vaikuttaminen siten, että he hoitavat verovelvoitteensa oma-aloitteisesti ja vapaaehtoisesti, eli noudattavat verolainsäädäntöä ilman pakottavia toimenpiteitä.²²⁴

4.1.2 Matkustajatuonnit

Tullin (2025) mukaan matkustajatuontien osalta Tulli valvoo Suomeen saapuvia matkustajia, joilla on mukanaan alkoholijuomia. Matkustajien ei tarvitse tehdä selvitystä matkustajatuonneista, jos Tulli ei sitä erikseen tiedustele. Tullivirkailija voi kysyä selvitystä tuotteiden käyttötarkoituksesta, sillä maahantuotujen alkoholijuomien verottomuus riippuu niiden käyttötarkoituksesta. Omaan käyttöön tai lahjaksi alkoholijuomia voi tuoda verottomasti, muussa käytössä ne katsotaan verollisiksi. Tulli voi tiedustella matkustajalta mihin käyttöön juomat ovat tulossa ja matkustajan tulee suullisesti osata perustella vastaus. Tullivirkailija voi tarkistaa alkoholijuomien määrän ja että ylittääkö määrä ohjetasot. Alkoholien määrästä ei voida antaa yleispäteviä rajoja, mutta matkustajatuonneille on asetettu ohjetasot. Ohjetasot ovat vuonna 2025 110 litraa olutta, 90 litraa viiniä, siidereitä tai lonkeroita, 20 litraa välituotteita ja 10 litraa muita alkoholituotteita, kuten vodkat, ginit tai lonkerot.²²⁵ Jos matkustaja tuo ohjetasoja enemmän alkoholijuomia mukanaan, on pystyttävä uskottavasti perustelemaan, että tuotteet ovat vain omaan käyttöön.²²⁶ Jos omaa käyttöä ei voida perustella tai Tulli havaitsee tuonnin kaupalliseksi, Tulli ilmoittaa havainnosta Verohallinnolle verotustoimenpiteitä varten ja tuonti katsotaan kaupalliseksi.²²⁷ Tullin (n.d.) mukaan esimerkiksi jos matkustaja saa rahaa tai muuta vastiketta siitä, että tuo alkoholijuomat Suomeen, kyse ei ole omasta käytöstä ja alkoholijuomista tulee maksaa veroa. Alkoholijuomat tulee myös itse kuljettaa samassa kulkuneuvossa matkustajan kanssa Suomeen.²²⁸ Tullin valvonta matkustajatuonneista perustuu siis pääsääntöisesti matkustajilta saatuihin suullisiin selvityksiin

²²⁴ Myrsky & Rabinä, 2011, s. 89.

²²⁵ Tulli, n.d.

²²⁶ Määttä, 2023, s. 7.

²²⁷ Määttä, 2023, s. 7 ja Tulli, n.d.

²²⁸ Tulli, n.d.

alkoholijuomien käyttötarkoituksesta. Oman käytön arviointiin liittyy myös se, että onko alkoholijuomia tuotu enemmän kuin ohjetasoissa määritelty määrä.

4.1.3 Verkkokaupan valvonta

Matkustajatuonneissa oleellista on siis se, että matkustaja tuo alkoholijuomat omaan käyttöönsä tai lahjaksi sekä matkustaa itse samassa kulkuneuvoissa missä alkoholijuomat. Verkkokauppatilauksissa tilanne ei kuitenkaan ole tämä, sillä tilatut tuotteet eivät saavu tilaajan kanssa yhtäaikaisesti Suomeen. Alkoholien verkkokauppaostoissa joku on aina verovelvollinen, toisin kuin matkustajatuonneissa, joissa alkoholijuomat ovat omaan käyttöön verottomia itse maahantuotuina. Verkosta ostaessa alkoholijuomista maksaa veroa joko myyjä tai ostaja.²²⁹ Osana Verohallinnon ja Tullin verovalvontaa on alkoholijuomien verkkokaupan ja sen laajuuden seuranta.²³⁰ Ulkomailta Suomeen tilatun alkoholin verkkokauppaa valvotaan normaalina lakisäätöisenä viranomaisvalvontana.²³¹ Etämyynnissä myyjä on verovelvollinen Suomeen lähetetyistä valmisteveron alaisista tuotteista, kuten alkoholijuomista.²³² Etämyyjän on ennen tuotteiden lähettämistä ilmoitettava lähetyksestä Verohallinnolle ja annettava lähetyksittäin vakuus valmisteverojen suorittamisesta (ValmVL 80.1 §).²³³

Jos etämyyjä ei noudata velvollisuuksiaan, eli anna tuotteista ennakoilmoitusta ja aseta vakuutta, Verohallinto määrää myyjälle verojen lisäksi oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylaissa säädetyn laiminlyöntimaksun ja veronkorotuksen (OVML 37-39 §).²³⁴ Tulli pysäyttää saapuvan lähetyksen, jos tarvittavat viranomaisilmoitukset on tehty ja verot maksettu, jatkaa lähetys matkaansa ostajalle. Verohallinnon (2023) mukaan, jos viranomaisilmoituksia ei ole tehty ja veroja maksettu, ilmoittaa Tulli havainnoistaan

²²⁹ Jos etämyyjänä toiminut myyjä ei ole maksanut vakuutta ja tehnyt ennakoilmoituksia, voi syyskuun 2024 jälkeen veroista olla etämyyntitilanteessa vastuussa myös ostaja (ValmVL 79 §).

²³⁰ HE 45/2024 vp, s. 10.

²³¹ Tulli, 2024.

²³² Verohallinto, 2024c.

²³³ Kansallisen valmisteveron alaisista tuotteista, kuten virvoitusjuomista tai juomapakkauksista, vakuutta ei vaadita. Ennakoilmoitus tulee antaa kaikista valmisteveron alaisista tuotteista.

²³⁴ HE 45/2024 vp, s. 7.

Verohallinnolle, joka tekee havaintojen perusteella verotuspäätökset. Ulkomaisesta verkkokaupasta tilattujen alkoholijuomien saavuttua Suomeen, Tulli voi haastatella kuljettajan sekä perehtyä kuljetusasiakirjoihin. Lisäksi Tulli selvittää Verohallinnolta, onko tilauksista maksettu vaaditut vakuudet ja tehty ennakoilmoitukset Verohallinnolle. Jos tarvittavia viranomaisilmoituksia ei ole tehty ja vakuutta maksettu, eli on havaittu säännöstenvastaista toimintaa, Tulli suorittaa tavaraeräkohtaiset tarkastukset ja luetteloit tuotteet.²³⁵ Verohallinto tekee näiden Tullin havaintojen perusteella verotuspäätökset. Ilman Tullin havaintoja Verohallinto ei voi tehdä verotustoimenpiteitä, sillä verotusta varten tarvitaan tieto tuotteiden laadusta, määrästä ja alkoholipitoisuuksista. Alkoholijuomaveron määrätään yksikköverona tuotteen etyylialkoholipitoisuuden tai juomamäärän perusteella tuotetyypin mukaan (AlkoholiVL 4 §).²³⁶

Verohallinnon ja Tullin havaintojen mukaan vain pieni osa ulkomaisista verkkokaupoista hankituista alkoholijuomista maksetaan alkoholiveroa säännösten mukaisesti.²³⁷ Sami Rakshit, Tullin valvontaosaston johtaja, kommentoi valtioneuvoston tiedotteessa (2022), että Tulli valvoo Suomeen saapuvia alkoholitilauksia tietopohjaisen riskianalyysin avulla sekä tavanomaisena tullivalvontana rajanylityspaikoilla. Hän kertoo valvonnan olevan mahdollisimman tarkoituksenmukaista ja että kaikki säännönvastaiset kuljetukset pyritään pysäyttämään rajalla.²³⁸ Verohallinto tiedotteessaan (2022) ilmoitti valtiovarainministeriön rahoittamasta alkoholin nettikaupan tehovalvontaprojektista yhteistyössä Tullin kanssa.²³⁹ Valvontaa Suomeen saapuvista alkoholijuomatilauksista haluttiin tehostaa ja puuttua alkoholin nettikaupasta johtuvaan suureen verovajeeseen. Alkoholin nettikaupan tehovalvonnasta on kerrottu tarkemmin luvussa 4.2.

²³⁵ Verohallinto, 2023b.

²³⁶ Juanto, Punavaara, & Saukko, 2018, s. 331.

²³⁷ HE 173/2024 vp, s. 17 ja HE 45/2024 vp, s. 10.

²³⁸ Valtioneuvosto, 2022.

²³⁹ Verohallinto. 2022.

4.1.4 Veropetokset ja -rikkomukset

Tullin tehtäviin kuuluu valvonnan lisäksi myös valmisteverotukseen liittyvästä rikostutkinnasta vastaaminen.²⁴⁰ Rikoslain 29 luvun 1 §:ssä määritellään veropetos, ja säännöstä sovelletaan usein maahantuontiin liittyvissä rikoksissa, koska maahantuonnista kanneetaan esimerkiksi tulleja, arvonlisäveroa ja valmisteveroja. Näitä rikoksia kutsutaan yleisesti tulliveropetoksiksi ja sellaiset liittyvät usein alkoholi- tai tupakkatuotteiden luvattomaan maahantuontiin.²⁴¹ Kallion (2023) mukaan veropetoksessa yritys rinnastetaan täytettyyn tekoon, koska teon onnistuminen riippuu usein sattumasta, kuten siitä, jääkö tekiä kiinni tarkastuksessa. Tästä huolimatta yrityksen ja täytetyn teon erottamisella on merkitystä esimerkiksi vanhentumisajan laskemisessa. Tulliveropetos katsotaan yleensä täytetyksi, kun tavara päätyy markkinoille, ja yritykseksi, jos tavara jää tullin haltuun. Tyypillinen tapaus on kolmansista maista tuotujen tavaroiden tuominen maahan ilman tullausmenettelyä. Jos tullitoimipaikka kierretään kokonaan, kyseessä on usein passiivinen veropetos (RL 29:1 § 3 kohta), ja jos viranomaisilta salataan maahantuonti, teko voi olla myös muuta petollista toimintaa (RL 29:1 § 4 kohta).²⁴² Veropetoksen tekotapoina ovat siis väärän tiedon antaminen, salaaminen ja passiivisen veropetos.²⁴³

Kallion (2023) mukaan veropetoksen tunnusmerkistön täytyminen alkoholin maahantuonnissa riippuu maahantuontioikeudesta ja missä vaiheessa maahantuontia ollaan. Jos henkilö tuo alkoholia maahan laillisesti, eli täyttää alkoholilain ikä- ja aikarajat ja tuo sallittuja määriä, veropetos ei täyty vielä valtakunnan rajan ylityksessä. Tällöin ratkaisevaa on, miten hän toimii tullissa: jos hän ilmoittaa väärän määrän punaisella kaistalla tai valitsee vihreän kaistan tullattavien tuotteiden kanssa, veropetos täyttyy ilmoituksen hetkellä, koska hän antaa aktiivisesti väärää tietoa viranomaisille. Rajan ylittäminen ei yksin vielä täytä tunnusmerkistöä, koska ilmoitusvelvollisuus voi vielä täytyä oikein. Jos taas henkilö ei ole oikeutettu alkoholin maahantuontiin (esimerkiksi tuontiväli on liian

²⁴⁰ HE 45/2024 vp, s. 4.

²⁴¹ Kallio, 2023, s. 17–18.

²⁴² Kallio, 2023, s. 18.

²⁴³ Myrsky & Rabinä, 2011, s. 228.

lyhyt), veropetos täyttyy heti, kun alkoholi saapuu Suomen tullialueelle. Tässä tilanteessa verovelvollisuus syntyy heti, koska alkoholia ei olisi saanut tuoda lainkaan. Jos tarkastus tehdään ennen tullialueelle saapumista, on kyse yrityksestä, mutta se rinnastetaan rikosoikeudellisesti täytettyyn tekoon.²⁴⁴

Mikäli tarkastus tehdään ennen alueen ylittämistä, kyse on veropetoksen yrityksestä, joka rinnastetaan täytettyyn tekoon. Alkoholirikoksen osalta tunnusmerkistö täyttyy rajanylityksessä, mutta lievän alkoholirikoksen yritys ei ole rangaistavaa. Lisäksi on hyvä huomioida, että Tulli voi tehdä tarkastuksia myös Suomen tullialueen ulkopuolella, mutta pysyväisluonteisiin tiloihin kohdistuvat tarkastukset ovat sallittuja vain tietyissä tilanteissa heti maahantulon jälkeen.²⁴⁵

Kallion (2023) mukaan tullitoimipisteessä tavaroiden ilmoittamatta jättäminen voidaan tulkita aktiiviseksi veropetokseksi (RL 29:1 § 1 kohta), jos maahantuojalla on viranomaiselle väärän tiedon esimerkiksi valitsemalla vihreän kaistan, vaikka olisi velvollinen tulla lukseen. Väärä tieto voi ilmetä sekä puutteellisena ilmoituksena punaisella kaistalla että vihreän kaistan valintana, jolloin tulkitaan, ettei ole tullattavaa. Tekoa ei tarvitse ilmaista suullisesti tai kirjallisesti – myös toiminta, kuten väärän kaistan valinta, riittää. Veropetos täyttyy, kun toiminta johtaa väärään veron määrään tai sen määräämättä jättämiseen. Passiivisessa veropetoksessa (RL 29:1 § 3 kohta) tunnusmerkistö täyttyy, kun verovelvollinen jättää veroilmoituksen tekemättä määräaikaan mennessä.²⁴⁶ Tavanomaisen alkoholin (muut kuin väkiviina) salakuljetus ei yleensä täytä enää alkoholirikoksen tunnusmerkistöä, ellei maahantuonnissa rikota tiettyjä alkoholilain vaatimuksia. Tällaisissa tapauksissa kyse on yleensä veropetoksesta, josta voidaan tuomita joko lievä, perusmuotoinen (tavallinen) tai törkeä veropetos riippuen teon vakavuudesta (RL 29:1–3 §).²⁴⁷ Veropetosta koskeva sääntely turvaa veroviranomaisen oikeuden saada verovelvollisilta paikkansapitävät ja riittävät tiedot verotuksen toimittamiseksi. Toisin sanoen kyse on

²⁴⁴ Kallio, 2023, s. 21–22.

²⁴⁵ Kallio, 2023, s. 22.

²⁴⁶ Kallio, 2023, s. 18–19.

²⁴⁷ Kallio, 2023, s. 24 ja Myrsky & Rabinä, 2011, s. 227.

seuraamuksesta, joka aiheutuu ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä. Pelkkä veron maksamatta jättäminen ei täytä veropetoksen tunnusmerkistöä, vaan se voi olla rangaittavaa verorikkomuksena.²⁴⁸ Verorikkomuksesta säädetään RL 29 luvun 4 §:ssä. Verorikkomussäännöksen pääasiallinen tavoite on varmistaa verovelvollisen oma-aloitteisesti maksettavien verojen ja maksujen suorittaminen.²⁴⁹ Valmisteverot ovat oma-aloitteisia veroja, joten verorikkomussäännös koskee erityisesti niiden ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöntiä. Valmisteverojen osalta tällaista säännöstenvastaisuutta tapahtuu niin matkustajatuonneissa kuin verkkokaupan välityksellä hankittujen alkoholijuomien kohdalla.

4.2 Alkoholien nettikaupan tehovalvonta

4.2.1 Tehovalvonnan taustasyöt

Verohallinto arvioi, että vuonna 2021 vain noin yhdestä prosentista verkkokaupasta ostetuista alkoholijuomista maksettiin valmisteverot siten kuin lain mukaan kuuluisi.²⁵⁰ Suomi menetti siitä syystä arviolta noin 80–100 miljoonaa euron verotulot.²⁵¹ Alkoholijuomaveroa olisi arvion mukaan pitänyt maksaa verkko-ostoista vuonna 2019 runsas 50 miljoonaa euroa, vuosina 2020–2023 noin 70–100 miljoonaa euroa ja vuonna 2023 runsas 30 miljoonaa euroa.²⁵² Vuonna 2024 verkkokaupoista maksettiin alkoholiveroa vain noin miljoona euroa, vaikka arvio edelliseltä vuodelta 2023 oli yli 30 miljoonaa euroa.²⁵³ Esitetyt veromäärät kuvastavat arviota verovajeesta eli maksamatta jääneestä alkoholiveron määrästä. Verovaje on siis huomattavan suuri, eli ero maksettujen ja arvioitujen verojen määrässä, jotka verkko-ostojen perusteella olisi pitänyt maksaa.

Alkoholijuomien verkkokaupan haasteet liittyvät siis vahvasti verokertymään. Miksi näin sitten on? Yksi merkittävimmistä syistä on, että alkoholien verkkokaupan toiminta

²⁴⁸ Myrsky & Rabinä, 2011, s. 230.

²⁴⁹ Myrsky & Rabinä, 2011, s. 231.

²⁵⁰ HE 45/2024 vp, s. 10.

²⁵¹ Tulli, 2024.

²⁵² HE 45/2024 vp, s. 12.

²⁵³ Vuonna 2023 verkosta ostettiin arviolta alkoholijuomia noin 0,7 miljoonaa litraa sataprosenttisena alkoholina, jonka laskettu alkoholiveron määrä olisi noin 30 miljoonaa euroa. HE 173/2024 vp, s. 17.

perustuu pitkälti verojen välttämiseen.²⁵⁴ Verohallinnon ohjaus- ja valvontapäällikkö Sami Peltola kommentoi valtioneuvoston tiedotteessa (2022), että koronavuosina merkittävästi lisääntynyt alkoholin nettikauppa perustuu lähes täysin siihen, että veroja ei makseta.²⁵⁵ Lisäksi taustalla vaikuttava syy on myös vallitsevat verotasot maissa, joissa verkkokaupat sijaitsevat.²⁵⁶ Ulkomaisten verkkokauppojen paikallinen verotaso on Suomeen verrattuna alhaisempi ja siten myös alkoholijuomien hinnat ovat Suomen hintatasoa edullisemmat.²⁵⁷ Arvonlisäverolaissa etämyynnin sääntelyn tarkoituksena on juuri estää myynnin siirtymistä tapahtumaan sellaisista EU-valtioista käsin, joissa verokanta on kaikkein alhaisin (ALVL 63 §- 63 a §).²⁵⁸ Hintojen edullisuus siis perustuu siihen, ettei valmisteveroa alkoholijuomista makseta Suomeen. Arviolta verkosta tilatun oluttölkkin hinta kaksinkertaistuu, kun hintaan lisätään siihen kuuluvat verot.²⁵⁹ Näin ollen verkosta tilaaminen ei olisi ostajalle pelkästään edullisten hintojen tähden kannattavaa, jos verot maksettaisiin säännösten mukaisesti.

On kuitenkin huomioitava, että alkoholijuomista saatavaa verokertymää, jota aiemmin tässä luvussa mainitut arviot vuosittaisesta verovajeesta implikoivat, ei todellisuudessa kuitenkaan syntyisi, jos kaikkea alkoholijuomien verkkokauppaa voitaisiin tarkalleen valvoa ja verottaa.²⁶⁰ Verkkokauppaostojen määrä ei mitä todennäköisemmin toteutuisi yhtä suurena myyntinä, jos verot maksettaisiin säännösten mukaisesti Suomeen.²⁶¹ Ulkomaisista verkkokaupoista alkoholijuomien ostamisten taustalla on suurimmalla osalla ostajista tavoite saada hankittua juomat mahdollisimman edullisesti.²⁶² Siten verokertymä ei mitä todennäköisemmin olisi yhtä suuri kuin mitä arviot nyt maksamatta jääneistä veroista ovat, sillä verkko-ostamisen taustalla on sen edullisuus. Jos verkkokauppa valvottaisiin tehokkaasti, ei ulkomailta alkoholijuomien tilaaminen enää kannattaisi.

²⁵⁴ HE 45/2024 vp, s. 12–13.

²⁵⁵ Valtioneuvosto, 2022.

²⁵⁶ HE 45/2024 vp, s. 12.

²⁵⁷ HE 45/2024 vp, s. 12.

²⁵⁸ Juanto, Punavaara, & Saukko, 2018, s. 144.

²⁵⁹ Verohallinto, 2022.

²⁶⁰ HE 173/2024 vp, s. 17.

²⁶¹ HE 45/2024 vp, s. 12.

²⁶² HE 173/2024 vp, s. 17.

Jos ostaja maksaisi alkoholin verkkotilauksistaan aina verot, vähenisi ulkomaisista verkkokaupoista tilaaminen mitä todennäköisimmin hyvinkin merkittävästi. Hallituksen esityksessä (HE 173/2024 vp) on myös arvioitu, että on epätodennäköistä, että merkittävä osa ostajista siirtyisi kotimaisen verkkokaupan piiriin, vaikka Suomessa mahdollistettaisiin alkoholijuomien verkkokauppa sekä muut jakeluun ja noutoon perustuvat vähittäismyyntikonseptit.²⁶³ Verkko-ostamisen sijaan alkoholijuomat hankittaisiin Suomeen mitä todennäköisemmin verottomana matkustajatuontina.²⁶⁴

Alkoholijuomien verkkokauppaan liittyvät haasteet ja ongelmat ovat nyt hyvin samankaltaiset kuin jo vuonna 2007, jolloin etämyyntiä koskevia säännöksiä selkeytettiin ja täsmennettiin tavoitteena mahdollistaa aiempaa paremmin viranomaisten puuttuminen juuri sellaiseen toimintaan, jonka tarkoituksena on verojen välttäminen.²⁶⁵ Verovajeen kattamiseksi ja verotuksen oikeellisuuden varmistamiseksi vuonna 2022 valtiovarainministeriö myönsi 3 miljoonan euron lisärahoituksen Tullin ja Verohallinnon yhteistyössä järjestämään alkoholin verkkokaupan tehovalvontaan.²⁶⁶

4.2.2 Tehovalvontaprojekti

Alkoholin nettikauppaa valvottiin tehostetusti marraskuusta 2022 joulukuun 2023 loppuun saakka.²⁶⁷ Tehovalvonnan taustalla oli tarve puuttua syntyneeseen verovajeeseen ja varmistaa verotuksen oikeellisuus. Myrskyn ja Räbinän (2011) mukaan verovajeen vähentäminen edellyttää laaja-alaista ja systemaattista otetta verotustehtävään. Verohallinto tarkastelee eri veronmaksajaryhmiä ja näiden käyttäytymistä, minkä jälkeen se kohdentaa riskianalyysin perusteella kullekin ryhmälle sopivia toimenpiteitä oma-aloitteisen ja vapaaehtoisen velvollisuuksien hoitamisen tukemiseksi. Tämä ryhmäkohtainen riskienhallinta parantaa verokertymän luotettavuutta ja tukee samalla Verohallinnon

²⁶³ HE 173/2024 vp, s. 13 ja 17.

²⁶⁴ HE 45/2024 vp, s. 12.

²⁶⁵ HE 45/2024 vp, s. 12–13.

²⁶⁶ Verohallinto, 2023b ja HE 45/2024 vp, s. 10.

²⁶⁷ HE 45/2024 vp, s. 10.

toiminnan tehokkuutta.²⁶⁸ Tehovalvonnassa oli siis kyse siitä, että tietyn veronmaksajaryhmän huomattiin välttelevän heille kuuluvien verovelvollisuuksien hoitamista omaaloitteisesti. Tehovalvonnan avulla tehtiin tarvittavia toimenpiteitä verovajeen kattamiseksi viranomaisaloitteisesti ja samalla valvonnalla oli myös ohjaava tavoite veronmaksajien toimintaan.

Tullin tekemien havaintojen perusteella Verohallinto verotti toisesta jäsenmaasta Suomeen tilattuja alkoholijuomien verkkokauppaostoja.²⁶⁹ Tehovalvonnan aikana valvonta itsessään tapahtui kuten aiemmin, Tulli pysäytti Suomeen saapuvia lähetyksiä ja tarkasti onko tavaraerästä annettu tarvittavat ilmoitukset ja maksettu vakuus. Erityistä tehovalvonnan aikana oli Verohallinnon tekemät haltuunottopäätökset.²⁷⁰ Haltuunotto on mahdollista valmisteverotuslain 103 §:n nojalla. Valmisteverotuslain 103 §:n mukaan toimivaltaisella viranomaisella on oikeus verosaatavien turvaamiseksi ottaa haltuun valmisteveron alaiset tuotteet, jos niistä ei ole tehty asianmukaisia ilmoituksia, valmisteverotusta koskevia säännöksiä ei ole sovellettu tai verovelvollisuudesta on epäselvyyttä.

Verohallinto teki tehovalvonnan aikana haltuunottopäätöksiä tilauksista, joissa verovelvollisuus kuului myyjälle sekä ilmoitus että vakuus olivat hoitamatta.²⁷¹ Tällainen lähetys jää haltuun otettuna odottamaan verojen maksuja, eikä ostaja saanut tilaamiaan tuotteita ennen kuin myyjä maksoi verot ja mahdolliset muut maksut kyseisen tavaraerän osalta.²⁷² Haltuunoton tarkoituksena on varmistaa myyjän maksavan verot Suomeen ja ellei myyjä niin tee kuuden kuukauden sisällä, on Tullilla oikeus hävittää tuotteet.²⁷³ Haltuunottoa ei tehty tehovalvonnan aikana etäostajien kohdalla, eli kun verovelvollisuus oli yksityishenkilöllä. Sellaisissa tilanteissa lähetys jatkoi Tullin selvitysten jälkeen matkaansa ostajalle ja Verohallinto lähetti jälkikäteen ostajalle verotuspäätöksen tilatuista

²⁶⁸ Myrsky & Rabinä, 2011, s. 90.

²⁶⁹ HE 45/2024 vp, s. 10 ja Verohallinto, 2024a.

²⁷⁰ Verohallinto, 2024a.

²⁷¹ Verohallinto, 2022.

²⁷² Verohallinto, 2022.

²⁷³ Verohallinto, 2022.

alkoholijuomista.²⁷⁴ Verohallinnon ohjaus- ja valvontapäällikkö Sami Peltola on Verohallinnon (2024) tiedotteessa kertonut, että lähetyksien haltuunotot ovat olleet raskaita toteuttaa, mutta yhtäaikaisesti ne ovat olleet selkeä viesti verovalvonnan toteutumisesta.²⁷⁵ Voi siis todeta, että valvonta ei ole ollut tehovalvonnan ulkopuolella riittävää, eikä haltuunottoihin ole ollut ilman lisärahoitusta resursseja. Haltuunottoja lukuun ottamatta Tullin ja Verohallinnon valvonta on pääosin ollut samankaltaista kuin ennen tehovalvontaa, joten haltuunotot voidaan katsoa olleen merkittävä tekijä valvonnan tehostamisessa. Tehovalvonnan aikana tehtiin myös samanaikaisesti verotarkastuksia alkoholia myyville verkkokaupoille.²⁷⁶

Tehovalvonnan aikana 2022–2023 ei vielä syyskuussa 2024 voimaan tullut ostajan laajentunut verovastuu ole ollut lainvoimainen, joten tehovalvonnan aikana ostajalla ei ole ollut vastuuta myyjän veroista. Tehovalvonnan aikana etämyyjän on tullut itse maksaa verot ja muut maksut haltuun otetusta lähetyksestä. Jos etämyyjä ei maksanut sille osoitettuja veroja, pysyivät tuotteet haltuun otettuna ja ne mahdollisesti hävitettiin Tullin toimesta kuuden kuukauden jälkeen.²⁷⁷ Ostaja ei siis näissä tilanteissa ole saanut tilaamiaan alkoholijuomia. Verohallinnon lehdistötiedotteessa (2022) kerrotaan, että tilauksen pysäyttämistä Tullin tarkastukseen ja tuotteiden haltuunotosta ilmoitetaan vain kuljetusyhtiölle ja myyjäyritykselle. Ostajien tiedustelut tilaamistaan tuotteista on ohjattu kohdistamaan myyjäyritykselle.²⁷⁸

4.2.3 Tehovalvonnan vaikutukset

Tehovalvonnan aikana Tulli pysäytti yhteensä 5 200 ulkomaisesta verkkokaupasta tehtyä alkoholitilausta, joista ei oltu tehty laissa vaadittua ennakoilmoitusta tai maksettu valmisteveroa Suomeen.²⁷⁹ Verohallinto määräsi Tullilta saatujen tietojen perusteella yli

²⁷⁴ Verohallinto, 2022.

²⁷⁵ Verohallinto, 2024a.

²⁷⁶ Verohallinto, 2024a.

²⁷⁷ Verohallinto, 2022.

²⁷⁸ Verohallinto, 2022.

²⁷⁹ HE 45/2024 vp, s. 10 ja Verohallinto, 2024a.

miljoona euroa veroja maksettavaksi, niin etäostajille kuin etämyyjille.²⁸⁰ Tilaukset sisäl-
sivät yli 410 000 litraa alkoholijuomia, joista Verohallinto teki noin 100 000 pidätetyn
litran osalta valmisteverotuslain nojalla haltuunottopäätöksen.²⁸¹

Hallituksen esityksessä (HE 45/2024) esitetään, että helmikuuhun 2024 mennessä etä-
myyjät olivat maksaneet määrättyjä veroja vain yksittäisten tilausten osalta. Veroja voi-
daan periä muista jäsenvaltioista kansainvälisen perintäyhteistyön avulla, jos ulkomai-
nen etämyyjä ei hoida verovelvoitteitaan.²⁸² Tehovalvonnan aikana alkoholitilaukset,
joista ei ollut maksettu valmisteveroa, vähenivät arvion mukaan noin 60 prosenttia.²⁸³
Tiedot alkoholitilausten vähenemisestä pohjautuvat Tullin keräämään seurantaan, jossa
on analysoitu suurimpien alkoholia myyvien verkkokauppojen tilausmäärien muutok-
sia.²⁸⁴ Tehovalvontajakson aikana ei kuitenkaan havaittu säännöstenmukaisten ilmoituk-
sien myöskään lisääntyneet.²⁸⁵ Alkoholin tilaaminen ulkomaisista verkkokaupoista siis
väheni tehovalvonnan myötä. Alkoholin ostaminen siirtyi siis todennäköisesti muihin
väyliin, sillä verojen kanssa alkoholin nettikauppa ei ostajan kannalta ole ollut enää edul-
lista. Lisäksi ostajalla on tehovalvonnan aikana ollut mahdollista päätyä tilanteeseen,
jossa myyjä ei maksa veroja ja tilaus ei koskaan pääse ostajalle asti, vaan jää haltuun
otettuna Tulliin. Selvittely tuotteiden mahdollisesta tuotteiden hyvityksestä ja muusta on
tapahtunut myyjäryityksen ja ostajan välillä, joten raportoitua tietoa ei ole, kuinka suuri
osa ostajista on saanut tilaamansa tuotteet haltuunoton jälkeen. Tehovalvonnalla on voi-
nut olla myönteisiä terveysvaikutuksia kansanterveydelle, jos valvonnan seurauksena al-
koholin kokonaiskulutus on vähentynyt.

Tehovalvonnan yhteydessä Verohallinto sai tiedotteensa (2024) mukaan valmiiksi kuusi
verotarkastusta, jotka kohdistuivat ulkomaisiin alkoholia myyviin verkkokauppoihin. Näi-
den verotarkastusten perusteella myyjille määrättiin maksettavaksi yhteensä 11,22

²⁸⁰ Verohallinto, 2024a. Lisäksi valmisteveroa on voitu määrätä yhtiöille kaupallisina hankintoina.

²⁸¹ HE 45/2024 vp, s. 10.

²⁸² HE 45/2024 vp, s. 10.

²⁸³ Tulli, 2024.

²⁸⁴ Verohallinto, 2023b.

²⁸⁵ HE 45/2024 vp, s. 10.

miljoona euroa, josta maksamatta jäänyttä valmisteveroa oli 9,85 miljoonaa euroa ja arvonlisäveroa 1,37 miljoonaa euroa. Verot koskivat vuosia 2020–2022 ja kokonaissummaan sisältyi myös veronkorotukset.²⁸⁶

Myrsky ja Rabinä (2011) jakavat veronmaksajat lainkuuliaisuuden perusteella neljään ryhmään. Suurin osa veronmaksajista kuuluu ryhmiin, jotka joko haluavat toimia oikein tai pyrkivät siihen, vaikka eivät aina osaa. Näille ryhmille velvoitteiden hoitaminen pyritään tekemään mahdollisimman helpoksi tarjoamalla selkeää ohjeistusta ja neuvontaa. Osa veronmaksajista noudattaa sääntöjä vain valvonnan vuoksi, ja heidän kohdallaan käyttäytymiseen vaikutetaan tehokkaalla valvonnalla. Pienin ryhmä koostuu niistä, jotka tietoisesti välttelevät lakien noudattamista. Heihin kohdistetaan voimakkaimpia valvontakeinoja, jotta sääntöjen noudattaminen voidaan varmistaa ja sääntöjä välttelevien määrän kasvu estää.²⁸⁷ Tehovalvonnan kohderyhmään kuului veronmaksajia mitä todennäköisimmin jokaisesta neljästä ryhmästä. Verohallinto ja Tulli uutisoivat tehovalvonnasta ahkerasti ja Verohallinnon verkkosivuilla oli ohjeistava sivu henkilöasiakkaalle ”Usein kysyttyä alkoholin nettitilaamisesta”, jonka avulla ostajan oli helpompi arvioida, onko hän itse verovelvollinen.²⁸⁸ Tällainen selkeä ja ajantasainen ohjeistus oli vaikutuskeino veronmaksajaryhmää kohtaan, joka haluaa toimia oikein, mutta ei ole osannut. Tehovalvonnan aikana Tulli pysäytti aiempaa tiheämmin Suomeen saapuvia lähetyksiä ja antoi Verohallinnolle tiedot verotusta varten. Tämä vaikutti veronmaksajiin, jotka noudattavat sääntöjä vain valvonnan vuoksi. Tehostettu valvonta loi myös kiinnijäämisen pelkoa niille, jotka tietoisesti eivät verovelvoitteitaan hoitaneet.²⁸⁹ Verot määrättiin viranomaisaloitteisesti, joten oma-aloitteisuutta ei veronkanton tehovalvonnassa vaadittu, joskin sillä olisi välttänyt veronkorotukset ja muut mahdolliset ylimääräiset kulut. Tehovalvonta pyrki myös vaikuttamaan sen veronmaksajaryhmän käyttäytymiseen, joka tietoisesti välttelee lakien noudattamista. Tehovalvonnan aikana tehtiin muun muassa verotarkastuksia ulkomaalaisiin alkoholia myyviin verkkokauppoihin, joiden liikeidean

²⁸⁶ HE 45/2024 vp, s. 10 ja Verohallinto, 2024a.

²⁸⁷ Myrsky & Rabinä, 2011, s. 90.

²⁸⁸ Verohallinto, 2025d.

²⁸⁹ Myrsky & Rabinä, 2011, s. 90.

taustalla on verojen maksamatta jättäminen.²⁹⁰ Hallituksen esityksessä (HE 45/2024) kerrottiin, että 2024 etämyyjät olivat maksaneet tehovalvonnan aikana määrättyjä veroja vain yksittäisten tilausten osalta ja että veroja voidaan periä kansainvälisen perintäyhteistyön avulla.²⁹¹ Alkoholialueen kautta välittävien etämyyjien kohdalla käytössä oli siis myös raskaampia valvonnan keinoja veron suorittamiseksi veronkorotusten lisäksi, lähetysten haltuun ottaminen, verotarkastukset ja lopulta kansainvälinen perintä.

Alkoholin nettikaupan tehovalvonnan lopputulos oli yli miljoona euroa maksettavaksi määrättyjä veroja, 100 000 haltuunotto päätöstä ja verotarkastuksen perusteella etämyyjille määrättyjä veroja 11,22 miljoonaa euroa. Lisäksi tietoisuus valmisteveroista ja verovelvollisuudesta on median, lehdistötiedotteiden sekä Verohallinnon ja Tullin verkkosivuilta löytyvien ajantasaisten ohjeiden myötä parantunut.

²⁹⁰ HE 45/2024 vp, s. 10 ja Verohallinto, 2024a.

²⁹¹ HE 45/2024 vp, s. 10.

5 Yhteenveto ja johtopäätökset

Etämyyntinä Suomeen toisesta EU-jäsenmaasta myydyistä alkoholijuomista maksetaan valtiolle valmisteveroja. Valmisteverot ovat erityisiä kulutusveroja, sillä ne kohdistuvat ainoastaan tiettyihin, nimenomaan valmisteveronalaisiksi säädettyihin tuotteisiin. Alkoholijuomista maksettava alkoholijuomaveron on yksi valmisteveroista. Valmisteverot ovat lisäksi välillisiä veroja, eli veron on tarkoitettu siirtyvän tuotteiden hintoihin ja siten lopulta kuluttajan maksettavaksi. Valmisteverotuksella on sekä fiskaalisia että terveyspoliittisia tavoitteita. Alkoholijuomien verotus on EU:ssa yhdenmukaistettua, joten EU-oikeus on vahvasti kytköksissä myös kansalliseen sääntelyyn. Valmisteverojen kanssa sovelletaan valmisteverojärjestelmää, joka perustuu kaupallisessa toiminnassa kulutusmaaperiaatteelle, jolloin vero kannetaan siinä jäsenvaltiossa, jossa tuote luovutetaan kulutukseen. Valmisteverotuksen ydinkäsitteitä ovat väliaikaisen verottomuuden järjestelmä ja kulutukseen luovutus. Tuotteita voidaan siirtää väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä eli verottomuusjärjestelmässä ainoastaan luvanhaltijoiden välillä. Tällaisia luvanhaltijoita ovat valtuutettu varastonpitäjä, rekisteröity vastaanottaja, väliaikaisesti rekisteröity vastaanottaja sekä rekisteröity lähettäjä. Etämyynten, jolla ei ole veroedustajaa, tulee ennen valmisteveron alaisten tuotteiden lähettämistä toisesta EU-maasta Suomeen tehdä Verohallinnolle ennakoilmoitus ja asettaa vakuus verojen maksamiseksi. EMCS-järjestelmä on EU-jäsenmaiden välillä toimiva sähköinen tiedonvaihtojärjestelmä, jolla ilmoitetaan ja valvotaan EU:ssa yhdenmukaistetun valmisteveron alaisten tuotteiden siirtoja.

Tutkielma tarkastelee etämyyntiä niin EU-oikeuden, valmisteverotus-, alkoholivero-, alkoholi- ja arvonlisäverolain näkökulmista. Tutkielmassa on pyritty selvittämään, onko etämyynti määritelty eri säädöksissä toisistaan poikkeavasti tai onko etämyyntiä määritelty lainkaan. Seuraavaksi vastataan ensimmäiseen tutkimuskysymykseen: miten alkoholijuomien etämyyntiä Suomessa säännellään?

EU-oikeuden asemaa etämyynnin sääntelyssä on tarkasteltu ensimmäisenä, sillä EU-oikeudelle on annettava etusija suhteessa kaikkeen kansalliseen lainsäädäntöön.

Valmisteverotusdirektiivin (2020/262) artiklan 44 mukaan etämyynnillä tarkoitetaan tilannetta, jossa valmisteveron alaisia tuotteita, jotka on jo luovutettu kulutukseen yhdessä jäsenvaltiossa, ostetaan toiseen jäsenvaltioon. Verovelvollisuus syntyy määräjäsenvaltiossa, kun tavarat luovutetaan. Etämyyjä on valmisteveroista verovelvollinen, mutta voi nimetä veroedustajan hoitamaan verovelvollisuuden puolestaan. Etämyynnin määrittelyä tarkentaa valmisteverotusdirektiivin 44 lisäksi EU:n täytäntöönpanoasetuksen (2019/2026) artikla 5 a, jonka mukaan tavarat katsotaan luovuttajan lähettämiksi myös silloin, kun tämä on välillisesti osallistunut kuljetuksen järjestämiseen. Tämä voi tarkoittaa esimerkiksi sitä, että myyjä tilaa kuljetuksen kolmannen osapuolen kautta, maksaa tai välittää kuljetuskustannukset, mainostaa toimituspalveluja tai muuten avustaa toimituksessa.

Valmisteverotuslaki (182/2010) perustuu valmisteverotusdirektiiviin ja alkoholi- ja muu vero on yksi EU:ssa yhdenmukaistetuista valmisteveroista. Valmisteverotuslain 6 §:n 10 kohdan mukaan etämyynnillä tarkoitetaan myyntiä, jossa Suomeen sijoittautunut muu henkilö kuin valtuutettu varastonpitäjä, rekisteröity vastaanottaja, väliaikaisesti rekisteröity vastaanottaja tai taloudellisen toimija, on ostanut toisesta EU-jäsenvaltiosta kulutukseen luovutettuja valmisteveron alaisia tuotteita, jotka myyjä tai joku tämän puolesta suoraan tai välillisesti lähettää tai kuljettaa Suomeen. Toisin sanoen ostajan on etämyynnissä oltava yksityishenkilö ja myyjän suoraan tai välillisesti järjestettävä tuotteiden kuljetus. Valmisteverotuslain 79 §:n mukaan etämyyjä (tai tämän veroedustaja) on verovelvollinen etämyynnillä Suomeen myydyistä tuotteista. Valmisteverotuslain 80 §:n mukaan ilman veroedustajaa, etämyyjän on ennen tuotteiden lähettämistä toisesta EU-maasta Suomeen ilmoitettava niistä Verohallinnolle ja asetettava vakuus valmisteverojen maksamista varten. Myynti katsotaan etämyynniksi aina, jos myyjä jollakin tavoin osallistuu tuotteiden lähettämiseen, kuljettamiseen tai kuljetuksen järjestämiseen. Valmisteverotuslaissa ostajan verovastuuta on laajennettu etämyyntitilanteissa 1.9.2024 voimaan astuneella muutoksella. Valmisteverotuslain 79 §:n mukaan, jos etämyyjä ei noudata 80 §:ssä säädettyjä ilmoittamista ja vakuuden antamista koskevia velvollisuuksiaan, tuotteet hankkinut yksityishenkilö on vastuussa verosta etämyyjän lisäksi. Muutos tarkoittaa

siis käytännössä sitä, että jos etämyyjä ei ole antanut tuotteista ennakoilmoitusta Verohallinnolle eikä maksanut valmisteveroista vaadittua vakuutta, vastaa ostaja veroista yhdessä myyjän kanssa.

Alkoholijuomien verotus perustuu alkoholiverolakiin eli lakiin alkoholi- ja alkoholijuomaverosta (1471/1994). Alkoholi- ja alkoholijuomaveroa kannetaan alkoholiverolain 1 §:n mukaan etyylialkoholista ja alkoholijuomista. Valmisteverotuslain 2 §:n mukaisesti alkoholi- ja alkoholijuomaveroa maksetaan alkoholituotteista, jotka valmistetaan Suomessa tai vastaanotetaan Suomeen EU:sta tai sen ulkopuolelta. Valmisteveron alaisten tuotteiden veron suorittamisen perusteista ja veron määrästä säädetään valmisteverotettavia tuotteita koskevissa erityislaeissa, joista yksi on alkoholiverolaki. Alkoholiverolaissa etämyyntiä ei määritellä, vaan laista löytyy vain maininta sekä matkustajatuonneista että unionin ulkopuolelta vastaanotetuista alkoholijuomista. Etämyyntiä ei siis ole valmisteverotusdirektiivin tai valmisteverotuslain tavoin määritelty alkoholiverolaissa ollenkaan.

Myöskään alkoholilaissa (1102/2017) ei erikseen säädetä etämyynnistä tai verkkokaupasta. Alkoholijuomien myynnistä, maahantuonnista, kuljetuksesta ja hallussapidosta sen sijaan on säädetty. Voidaan siis katsoa, että terminologisesti etämyynnin käsite on katettu alkoholilaissakin, sillä etämyynti käsitteenä sisältää sekä vähittäismyynnin että maahantuonnin käsitteet. Tätä tulkintaa ei kuitenkaan voi sellaisenaan soveltaa EU:n sisällä tapahtuvaan etämyyntiin. Alkoholilain 1 §:n mukaan lain tavoitteena on ohjata alkoholin käyttöä siten, että voidaan ehkäistä alkoholia sisältävistä aineista aiheutuvia yhteiskunnallisia, sosiaalisia ja terveydellisiä haittoja. Alkoholin verotusta voikin kutsua haittaverotukseksi, jolla pyritään kompensoimaan alkoholin käytöstä seuraavia kielteisiä vaikutuksia. Etämyyntiä, kaukomyyntiä tai verkkokauppaa ei alkoholilaissa ole mainittu tätä tutkimusta tehdessä. Alkoholilaki ei ole varsinainen verolaki, joten sen tehtävänä on säännellä ennemminkin alkoholin myynnin, kuljetuksen ja hallussapidon luvanvaraisuutta, kuin näiden toimien verotusta. Alkoholilaki kuitenkin sääntelee samoja alkoholijuomia kuin valmisteverotuskin, joten sen huomioiminen alkoholijuomia koskevassa verotuskäytännössä on silti keskeistä.

Arvonlisäverolaissa (1501/1993) etämyynti on määritelty lain 19 a §:n 1 momentissa siten, että EU:n sisäisellä etämyynnillä tarkoitetaan myyntiä, jossa myyjä tai joku muu myyjän puolesta kuljettaa tavaran ostajalle yhteisön sisällä jäsenvaltiosta toiseen. Valmisteverotuslain tavoin kuljetuksen järjestämisen merkitystä on korostettu ja ALVL 19 a § 3 momentissa on säädetty, että etämyyntiä on myös myyjän välillinen osallistuminen kuljettamiseen. ALVL 19 a §:n 5 momentissa on täydennetty, että valmisteveron alaisten tavaroiden myynti on etämyyntiä vain silloin, kun ostajana on yksityishenkilö. Arvonlisäverolain 19 a § 3 momentissa on tarkennettu, että etämyyntiä on myös myyjän välillinen osallistuminen kuljettamiseen, mikä perustuu suoraan Euroopan unionin neuvoston täytäntöönpanoasetuksen 5 a artiklaan.

Yhteenvedona ensimmäiseen tutkimuskysymykseen voidaan esittää, että valmisteverotusdirektiivi on erityisen keskeisessä asemassa niin etämyynnin määrittelyn kuin alkoholijuomien valmisteverotuksenkin taustalla, sillä alkoholijuomien verotus on EU:ssa yhdenmukaistettu. Suomen kansallisen lainsäädännön tulee siis olla yhdenmukainen, eikä se saa olla ristiriidassa EU-oikeuden kanssa. Valmisteverotuslaissa ja arvonlisäverolaissa etämyynti on määritelty pitkälti kuljetuksen järjestämisen kautta, kun taas alkoholiverolaissa tai alkoholilaissa etämyyntiä ei ole määritelty lainkaan. Etämyyjän ainoat määrittelyt ovat siis yksinkertaistaen ne, että järjestääkö myyjä suoraan tai välillisesti kuljetuksen ja että onko ostajana yksityishenkilö. Etämyynnin määrittelyn puute esimerkiksi alkoholilaista on epäselvä siinä mielessä, että alkoholilaissa muu myynti, maahantulo ja hallussapito on säänneltyä. Etämyynnin sääntelyn puuttuminen ei siis tee alkoholilain mukaan siitä sallittua, mutta ei myöskään suoraan kiellettyä. Alkoholilaista ei siis käy ilmi etämyynnin oikeustila. Valmisteverotuslaki ja alkoholiverolaki taas sääntelevät alkoholijuomien verotuksesta, mutta verolait eivät ota suoranaisesti kantaa itse etämyynnin sallittavuuteen, pelkästään sen verotukseen. Verojen toimittamisesta ja määrästä on siis säännelty, mutta ei tästä verojen maksuun johtavasta toiminnasta. Myös valmisteverotusdirektiivi on nimensä mukaisesti verotusdirektiivi, jonka tehtävänä on varmistaa EU:ssa yhdenmukaistettujen valmisteverojen yhdenmukainen sääntely. SEUT artiklan 28

mukaan jäsenvaltioiden välille ei voida asettaa esteitä tavaroiden kaupalle, kuten tullimaksuja tai muita hallinnollisia esteitä, jotka rajoittaisivat tavaroiden liikkumista. Etämyyntiä ei siis tavaroiden vapaan liikkuvuuden puolesta voida perusteetta rajoittaa, mutta verovelvollisuus ei ole rajoite vapaata liikkuvuutta kohtaan. Tällä hetkellä verotuskäytännössä on katsottu, että alkoholijuomia saa tuoda tavaroiden vapaan liikkuvuuden nimissä Suomeen, mutta valmisteverovelvollisuutta se ei poista.

Tutkimuksen toinen tutkimuskysymys koski alkoholijuomien etämyynnin valvontaa. Tutkimuskysymys oli kaksiosainen: miten alkoholijuomien etämyyntiä valvotaan ja mitä keskeisiä haasteita valvonnassa on noussut esiin? Suomessa verotuksen toteuttamisesta vastaavat Verohallinto ja Tulli. Verohallinnon tehtävänä on muun muassa verovalvonta, joka jakautuu perusvalvontaan ja erityisvalvontaan. Perusvalvonta kattaa laajasti verotuksen toimittamiseen liittyviä tehtäviä, kuten verovelvollisuuden selvittämistä, rekisteröintiä, ilmoitus- ja maksuvelvollisuuksien seuranta, sekä neuvontaa ja ohjausta. Näiden toimien tukena voidaan hyödyntää vertailutietoja, tarkastaa yritysten kirjanpitoa tai tehdä valvontakäyntejä. Erityisvalvonnalla viitataan lähinnä verotarkastuksiin, joiden tarkoituksena on selvittää, onko verovelvollinen noudattanut voimassa olevaa verolainsäädäntöä. Verohallinto vastaa valmisteverotuksesta, kun tuotteet tuodaan EU:n sisällä Suomeen ja Tulli puolestaan valvoo EU:n ulkopuolelta tulevia tuotteita silloin, kun niitä ei heti tuonnin jälkeen aseteta verottomuusjärjestelmään. Lisäksi Tulli huolehtii tuontitavaran vapaan liikkuvuuden edellyttämistä muodollisuuksista ja valmisteverotukseen liittyvästä rikostutkinnasta. Valmisteverotuksen valvonta perustuu tiiviiseen viranomaisyhteistyöhön. Tulli havainnoi fyysiset lähetykset ja välittää näistä tiedot Verohallinnolle, joka vastaa verotuksen käytännön toimenpiteistä. Kun ilmoitukset on tehty säännösten mukaisesti ja valmisteverot maksettu, Tullin pysäytyksen jälkeen lähetys jatkaa matkaansa. Erityisvalvonnassa verotarkastus on Verohallinnon tekemä toimenpide, jonka tarkoituksena on selvittää, onko verovelvollinen toimittanut verotuksen kannalta oikeat ja riittävät tiedot. Tarkastus toteutetaan käymällä läpi kirjanpito, muistiinpanot sekä muut olennaiset tiedot.

Tulli valvoo myös matkustajatuonteja, eli Suomeen saapuvia henkilöitä, jotka tuovat mukanaan alkoholijuomia. Näitä tuotteita saa tuoda verottomasti, mikäli ne on tarkoitettu omaan käyttöön tai lahjaksi. Alkoholien verkkokauppa sen sijaan eroaa matkustajatuonnista siinä, että verkko-ostoissa ei ole verovapautta, vaan joku — joko ostaja tai myyjä — on aina verovelvollinen. Mikäli etämyyjä ei ole hoitanut ennakoilmoitusta ja vakuuden asettamista, syyskuussa 2024 voimaan tulleen lakimuutoksen myötä myös ostajasta voi tulla verovelvollinen etämyyntitilanteessa (ValmVL 79 §). Verohallinnon ja Tullin valvontaan kuuluu alkoholijuomien verkkokaupan seuranta. Etämyynnissä myyjän tulee tehdä ennakoilmoitus tuotteista ja asettaa lähetyskohtainen vakuus ennen kuin tuotteet toimitetaan Suomeen (ValmVL 80.1 §). Jos myyjä laiminlyö nämä velvoitteet, Verohallinto voi määrätä veron lisäksi laiminlyöntimaksun ja veronkorotuksen. Tulli selvittää, onko myyjä noudattanut ilmoitus- ja vakuusvelvoitteita, ja antaa tiedot Verohallinnolle. Mikäli viranomaisvelvoitteet on jätetty täyttämättä, Verohallinto tekee verotuspäätöksen Tullin havaintojen pohjalta. Viranomaisyhteistyö on tärkeää erityisesti siksi, että Verohallinto tarvitsee yksityiskohtaiset tiedot tuotteista, joista ei ole tehty tarvittavia viranomaisilmoituksia, voidakseen määrätä valmisteverot tuotteiden laadun ja määrän mukaisesti.

Verohallinto arvioi, että vuonna 2021 vain noin yhdestä prosentista verkkokaupasta ostetuista alkoholijuomista maksettiin valmisteverot siten kuin lain mukaan kuuluisi ja Suomi menetti arviolta noin 80–100 miljoonaa euron verotulot. Verovajeen kattamiseksi, verotuksen oikeellisuuden varmistamiseksi ja valvonnan tehostamiseksi valtiovarainministeriö rahoitti Verohallinnon ja Tullin yhteisen alkoholien nettikaupan tehovalvontaprojektin marraskuusta 2022 vuoden 2023 loppuun asti. Alkoholien nettikauppaa valvottiin tehostetusti, sillä nettikauppojen toiminta perustui lähes täysin siihen, että veroja ei makseta. Tehovalvonnassa oli siis kyse siitä, että tietyn veronmaksajaryhmän huomattiin välttelevän heille kuuluvien verovelvollisuuksien hoitamista oma-aloitteisesti. Tehovalvonnan avulla tehtiin tarvittavia toimenpiteitä verovajeen kattamiseksi viranomaisaloitteisesti ja samalla valvonnalla oli myös ohjaava tavoite veronmaksajien toiminnan ohjaamiseen. Tietoa ja tietoisuutta valmisteveroista ja verovelvollisuudesta jaettiin lehdistötiedotteissa sekä Verohallinnon ja Tullin verkkosivuilla. Verovajeen

kattamisen lisäksi eli fiskaalisten tavoitteiden lisäksi tehovalvonnalla oli myös veronmaksajien käyttäytymistä ohjaava tavoite. Tavoitteena oli saada verovelvolliset oma-aloitteisesti maksamaan valmisteverot ulkomailta Suomeen tilatuista alkoholijuomista. Ohjauksella on toki myös fiskaalinen tavoite: välttää tulevaisuudessa ennen tehovalvontaa kertynyt suuri verovaje.

Tehovalvonnan aikana valvonta itsessään tapahtui kuten aiemminkin, mutta tehostetusti. Tulli pysäytti Suomeen saapuvia lähetyksiä ja tarkasti onko tarvittavat ilmoitukset annettu sekä vakuus maksettu. Erityistä tehovalvonnan aikana oli Verohallinnon tekemät haltuunottopäätökset valmisteverotuslain 103 §:n nojalla. Tehovalvonnassa Tulli pysäytti yhteensä 5 200 ulkomaisesta verkkokaupasta tehtyä alkoholitilausta, joista ei ollut tehty laissa vaadittua ennakoilmoitusta tai maksettu valmisteveroa Suomeen. Lopputuloksena Verohallinto määräsi Tullilta saatujen tietojen perusteella tehovalvonnan aikana yli miljoona euroa veroja maksettavaksi. Tilaukset sisälsivät yli 410 000 litraa alkoholijuomia, joista Verohallinto teki noin 100 000 pidätetyn litran osalta valmisteverotuslain nojalla haltuunottopäätöksen. Haltuunotot olivat merkittävä tekijä valvonnan tehostamisessa ja selkeä viesti verovalvonnan toteutumisesta. Lisäksi tehovalvonnan aikaisten verotarkastuksen perusteella etämyyjille määrättiin veroja veronkorotuksineen 11,22 miljoonaa euroa. Tehovalvontaprojekti oli siis sekä fiskaalisesti verovajeen kattamiseksi että ohjaukselta vaikutuksiltaan merkittävä valvontajakso. Säännöstenvastaiset alkoholijuomien tilaukset vähenivät arvion mukaan tehovalvontajakson aikana noin 60 prosenttia.

Viimeisenä tutkimuskysymyksenä on esitetty, että onko alkoholijuomien etämyynti Suomeen lainvastaista? EU:n tuomioistuimessa annetussa päätöksessä C-170/04 Rosengren vuonna 2007, on katsottu, että alkoholin verkkokauppa itsessään on sallittua. Alkoholin verkkokauppa on tapauksen myötä itsessään katsottu lailliseksi, ottamatta kantaa siinä syntyviin verovelvoitteisiin. Komission lausunnossa (2018/0324/FIN) vuonna 2018 todettiin myös etämyynti lailliseksi. Komissio lisäksi katsoi etämyynnin kiellon rikkovan EU:n tavaroiden vapaata liikkuvuutta koskevia sääntöjä. EU:n tuomioistuimen tuomio C-198/14 Visnapuu (12.11.2015) vastasi ainakin osittain siihen, millä perustein alkoholin

etämyynnin rajoittaminen voidaan sallia. Etämyynnin rajoittamista katsottiin voivan sallia silloin voimassa olevan alkoholilain 8 §:n mukaan edellyttämällä sen mukaista lupaa alkoholijuomien kaupalliseen maahantuontiin. Myös tässä tapauksessa itse etämyynti katsottiin lailliseksi ja tapauksessa oli kyse sen rajoittamisen edellytyksistä. Helsingin hovioikeus on 7.2.2023 antanut tuomion (R 20/1078, nro 104938) liittyen alkoholin maahantuontiin, etämyyntiin ja alkoholiverkkokaupan verotukseen. Hovioikeus yksimielisesti hylkäsi syytteen törkeästä alkoholirikoksesta todeten, ettei alkoholijuomien maahantuonti sellaisenaan ollut alkoholilainsäädännön vastaista, eikä alkoholijuomien myynti etämyyntinä ulkomailta Suomeen ole kiellettyä ja rangaistavaa.

Tutkielmassa esitetyt oikeustapaukset osoittavat, että alkoholin etämyynti on sekä EU-oikeuden, kuin kansallisenkin lainsäädännön mukaan sallittua. Etämyynti ei ole alkoholilainsäädännön vastaista ja siten ei myöskään kiellettyä. Toisin sanoen, alkoholin myyminen verkkokaupassa on sallittua ja alkoholin etämyynti on sallittua. Verotuksen kannalta oleellista kuitenkin on, että verovelvollisuudet tulevat hoidetuksi alkoholijuomien verotusta sääntelevien lakien mukaisesti. Alkoholijuomien etämyynti on siis sallittua ja laillista, mutta ei verovapaata. Etämyynti muuttuu säännöstenvastaiseksi verotuksen näkökulmasta silloin, kun etämyyjä laiminlyö ilmoitus- ja verovelvollisuutensa. Alkoholijuomien verkkokaupan ja etämyynnin lainsäädäntöä on tarpeen selkeyttää. Tällä hetkellä etämyyntiä ja verkkokauppaa koskevaa sääntelyä ei juurikaan ole tai se on hyvin epäselvää, mutta oikeuskäytännössä verkkokauppa ja etämyynti on katsottu sallituiksi. Sääntely on monilta osin tällä hetkellä niin, että ”mitä ei ole kielletty on sallittua”. Tätä tutkielmaa tehdessä on vireillä lainvalmistelutöitä ja pääministeri Petteri Orpon hallituksen hallitusohjelman mukaisesti alkoholilainsäädäntöä tulaisiin selkeyttämään ja ajantasais-tamaan siten, että suomalaisilla olisi oikeus ostaa alkoholia etämyyntinä toisista EU-jäsenmaista.

Lähteet

- Andersson, E. (2006). *Johdatus vero-oikeuteen* (13., uudistettu painos.). Talentum.
- Anttila, S. (2021). *Etämyynnin arvonlisäverotusta koskeva uudistus*. Verotus 3/2021, s. 327–333. Asiantuntija-artikkeli. Edilex.
- Gråsten-Lahtinen, H. (2022, 28. maaliskuuta). *Näin outoa kuviota ei uskoisi edes todeksi – Alkon monopolin puolustajien pelottelulinja petti*. Iltalehti. Noudettu 3.12.2024 <https://www.iltalehti.fi/politiikka/a/41a03691-6206-4db0-885b-e0810ff8f934>
- Gråsten-Lahtinen, H. (2024, 28. elokuuta). *Absurdi alkoholisoitku: Näin Suomelle on käymässä*. Iltalehti. Noudettu 3.12.2024 <https://www.iltalehti.fi/politiikka/a/8a0d4725-4c5f-40cf-9a53-77517331d99f>
- Hartikainen, S. & Karhu, E. (2020). *Verotusta koskevien ennakkoratkaisupyyntöjen käsittely EU:n tuomioistuimessa*. Asiantuntija-artikkeli. Verotus 1/2020 s. 63–74. Edilex.
- Helminen, M. (2025). *EU-vero-oikeus*. Alma Talent. Päivittyvä verkkojulkaisu. Viitattu 23.3.2025.
- Hirvonen, A. (2011). *Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan*. Yleisen oikeustieteen laitoksen julkaisuja 17. Noudettu 05.03.2024 osoitteesta https://issuu.com/arihirvonen/docs/mitk___metodit_paino
- Husa, J. & Pohjolainen, T. (2014). *Julkisen vallan oikeudelliset perusteet. Johdatus julkisoikeuteen*. Talentum.
- Husa, J., Mutanen, A., & Pohjolainen, T. (2008). *Kirjoitetaan juridiikkaa: Ohjeita oikeustieteellisten kirjallisten töiden laatijoille* (2. uud.p.). Talentum.
- Hämeen Sanomat. (2023, 16. tammikuuta). *Verohallinnon ja Tullin pimeän alkoholin ratsiat kolkuttelevat harmaalla alueella*. Pääkirjoitus. Noudettu 1.5.2024 <https://www.hameensanomat.fi/paakirjoitus-mielipide/5657062>
- Juanto, L. & Linnakangas, E. (2016). *Kolmen suuren historia: alkoholi-, tupakka- ja energiaverot*. Asiantuntija-artikkeli. Verotus 5/2016 s. 465–474. Edilex.
- Juanto, L., Punavaara, A., & Saukko, P. (2018). *Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus* (Yhdeksäs, uudistettu painos). Alma Talent.

- Kallio, H. (2023, 1. syyskuuta). *Rangaistavaa vai rankaisematonta maahantuontia*. Referee-artikkeli. Edilex 2023/25. Noudettu 5.4.2025
<http://www.edilex.fi/artikkelit/30768>
- Kolehmainen, A. (2015). *Tutkimusongelma ja metodi lainopillisessa työssä*. Oikeustieteellinen opinnäyte – Artikkeleita oikeustieteellisten opinnäytteiden vaatimuksista, metodista ja arvostelusta. Edilex-sarja 2015/29. Edilex. Noudettu 5.3.2024 <https://www.edilex.fi/artikkelit/15461>
- Linnakangas, E. (2017). *Suomen kulutusverotuksen historia ja veneveron haaksirikko*. Grano Oy.
- Linnakangas, E. (2020). *Synti- ja haittaverot 1950-luvulla ja 2020-luvulla*. Verotus 5/2020 s. 688–696. 11.11.2020. Asiantuntija-artikkeli. Edilex.
- Linnakangas, E. (2023). *Elintarvikkeiden ja muiden suuhunpantavien verot hallitusohjelmissa*. Verotus 4/2023 s. 478–483. Edilex.
- Melander, S. (2010). *EU-rikosoikeus*. Talentum.
- Myrsky, M. (2013). *Suomen veropolitiikka* (1. painos.). Talentum.
- Myrsky, M., & Rabinä, T. (2011). *Verotusmenettely ja muutoksenhaku* (6., uudistettu painos.). Talentum Media.
- Myrsky, M., Svensk, N., & Talentum. (2016). *Vero-oikeuden oppikirja*. Talentum Pro.
- Määttä, K. (2012). *Terveysverot. Terveiden vai verotulojen tähden*. Asiantuntija-artikkeli. Verotus 5/2012 s. 506–515. Edilex.
- Määttä, K. (2023). *Alkoholiverolaki pähkinänkuoressa*. Asiantuntija-artikkeli. Julkaistu 23.11.2023. Edilex.
- Niskakangas, H., Viitala, T., & Hokkanen, M. (2020). *Johdatus Suomen verojärjestelmään* (4. uudistettu painos.). Alma Talent Oy.
- Ojanen, T. (2016). *EU-oikeuden perusteita* (3., uudistettu laitos.). Edita Publishing Oy.
- Ollson, S. (2001). *Punktskatter – rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv*. Iustus Förlag 2001.
- Pellinen, P. (2022, 21. joulukuuta). *Onko Tullin, STM:n ja Veroviraston uusin toiminta alkoholin etämyynnin ympärillä kilpailun- ja tavaroiden vapaan liikkuvuuden rajoitusta*. Viisi tähteä. 21.12.2022. Noudettu 3.12.2024

<https://viisitahtea.com/kolumnit/alkoholipolitiikka/onko-tullin-stmn-ja-veroviraston-uusin-toiminta-alkoholin-etamyynnin-ymparilla-kilpailun-ja-tavaroiden-vapaan-liikkuvuuden-rajoitusta/>

Raitio, J. & Kuusela, K. (2024). *Lausunto alkoholin etämyyntiä koskevista kysymyksistä.*

VN/1531/2024. Sosiaali- ja terveysministeriö 9/2024. Noudettu 22.4.2025

[https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/c9bc6c0a-3210-42c8-98e3-](https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/c9bc6c0a-3210-42c8-98e3-d99bc6c1c2b3/aec1cbd4-94f4-4bce-ab08-8e5411acf616/KIRJE_20250204100924.PDF)

[d99bc6c1c2b3/aec1cbd4-94f4-4bce-ab08-](https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/c9bc6c0a-3210-42c8-98e3-d99bc6c1c2b3/aec1cbd4-94f4-4bce-ab08-8e5411acf616/KIRJE_20250204100924.PDF)

[8e5411acf616/KIRJE_20250204100924.PDF](https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/c9bc6c0a-3210-42c8-98e3-d99bc6c1c2b3/aec1cbd4-94f4-4bce-ab08-8e5411acf616/KIRJE_20250204100924.PDF)

Raitio, J. & Tuominen, T. (2020). *Euroopan unionin oikeus* (2., uudistettu painos.). Alma Talent Oy.

Salo, M. (2023). *Valmisteveroa koskevasta oikeuskäytännöstä.* Asiantuntija-artikkeli.

Verotus 4/2023 s. 432–439. Edilex.

Sosiaali- ja terveysministeriö. (2015, 12. marraskuuta). *EU:n tuomioistuin: Suomi saa*

kieltää alkoholin etämyynnin. 180/2015 STM ja Tulli tiedottavat. Noudettu

4.12.2024 [https://valtioneuvosto.fi/-/1271139/eu-n-tuomioistuin-suomi-saa-](https://valtioneuvosto.fi/-/1271139/eu-n-tuomioistuin-suomi-saa-kieltaa-alkoholin-etamyynnin)

[kieltaa-alkoholin-etamyynnin](https://valtioneuvosto.fi/-/1271139/eu-n-tuomioistuin-suomi-saa-kieltaa-alkoholin-etamyynnin)

Tenhunen, A-P. (2023). *Valmisteverotus – mitä se on?* Tilisanomat, Yritystalouden ja laskennan ammattilehti. Artikkelijulkaistu 3/2023.

Terveyden ja hyvinvoinnin laitos. (2022). *Alkoholin matkustajatuonti ja verkko-*

ostaminen 2021. Alkoholin ostaminen ulkomaisista verkkokaupoista lisääntyi

kolmanneksen – matkustajatuonti puolittui vuonna 2021. Tilastoraportti

7/2022. 24.3.2022. Noudettu 3.12.2024

[https://www.julkari.fi/bitstream/handle/10024/144176/Alkoholin%20matkustaj-](https://www.julkari.fi/bitstream/handle/10024/144176/Alkoholin%20matkustajatuonti%20ja%20verkko-ostaminen_lopullinen.pdf?sequence=1&isAllowed=y)

[atuonti%20ja%20verkko-ostaminen_lopullinen.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://www.julkari.fi/bitstream/handle/10024/144176/Alkoholin%20matkustajatuonti%20ja%20verkko-ostaminen_lopullinen.pdf?sequence=1&isAllowed=y)

Terveyden ja hyvinvoinnin laitos. (2024). *Alkoholijuomien matkustajatuonti ja verkko-*

ostaminen 2023. Tilastoraportti 10/2024, 1.3.2024. Noudettu 4.12.2024

[https://thl.fi/tilastot-ja-data/tilastot-aiheittain/paihteet-ja-](https://thl.fi/tilastot-ja-data/tilastot-aiheittain/paihteet-ja-riippuvuudet/alkoholi/alkoholin-matkustajatuonti-ja-verkko-ostaminen)

[riippuvuudet/alkoholi/alkoholin-matkustajatuonti-ja-verkko-ostaminen](https://thl.fi/tilastot-ja-data/tilastot-aiheittain/paihteet-ja-riippuvuudet/alkoholi/alkoholin-matkustajatuonti-ja-verkko-ostaminen)

Tulli. (2024, 29. helmikuuta). *Tehovalvonta pysäytti yli 410 000 litraa netistä tilattuja*

alkoholijuomia, joista valmisteverot olivat maksamatta. Noudettu 19.4.2025

<https://tulli.fi/-/tehovalvonta-pysaytti-yli-410-000-litkaa-netista-tilattuja-alkoholijuomia-joista-valmisteverot-olivat-maksamatta>

Tulli. (n.d). *Alkoholin tuonti matkalta*. Noudettu 16.4.2025

<https://tulli.fi/rajoitukset/alkoholi/tuonti-matkalta>

Valtioneuvosto. (2017a, 20. joulukuuta). *Alkoholijuomien rajat ylittävän etämyynnin rajoittamista selvittävän työryhmän asettaminen*. Päätös. Noudettu 6.3.2024

https://valtioneuvosto.fi/documents/1271139/4390384/Asettamiskirje_+Alkoholijuomien+et%C3%A4myynnin+rajoittaminen_21122017.pdf/38702eb9-7a61-41db-a653-af00ef2cfe0d/Asettamiskirje_+Alkoholijuomien+et%C3%A4myynnin+rajoittaminen_21122017.pdf

Valtioneuvosto. (2017b). *Työryhmän esitys alkoholijuomien rajat ylittävän etämyynnin rajoittamista koskevaksi lainsäädännöksi*. Mietintö. Noudettu 3.12.2024

<https://valtioneuvosto.fi/documents/1271139/7849669/Ty%C3%B6ryhm%C3%A4n+esitys+alkoholijuomien+rajat+ylitt%C3%A4v%C3%A4n+et%C3%A4myynnin+rajoittamista+koskevaksi+lains%C3%A4d%C3%A4nn%C3%B6ksi+24.4.2018.pdf/bd2e9c18-e8ce-4997-87c0-b684459fa4fd/Ty%C3%B6ryhm%C3%A4n+esitys+alkoholijuomien+rajat+ylitt%C3%A4v%C3%A4n+et%C3%A4myynnin+rajoittamista+koskevaksi+lains%C3%A4d%C3%A4nn%C3%B6ksi+24.4.2018.pdf>

Valtioneuvosto. (2022). *Verohallinto ja Tulli tehostavat ulkomaisista verkkokaupoista ostetun alkoholin valvontaa – verot Suomeen*. Tiedote julkaistu 12.10.2022.

Noudettu 19.4.2025 <https://valtioneuvosto.fi/-/2912305/verohallinto-ja-tulli-tehostavat-ulkomaisista-verkkokaupoista-ostetun-alkoholin-valvontaa-verot-suomeen>

Verohallinto. (2000, 12. helmikuuta). *Verohallinto*. Verohallinnon ohje. Dnro 435/39/2000. Noudettu 21.4.2025

https://www.edilex.fi/virallistieto/verohallinnon_ohjeet/2000_0218.html

Verohallinto. (2022, 12. lokakuuta). *Verohallinto ja Tulli tehostavat ulkomaisista verkkokaupoista ostetun alkoholin valvontaa – verot Suomeen*. Verohallinnon

tiedote. Haettu 23.4.2025 osoitteesta <https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/uutishuone/lehdist%C3%B6tiedotteet/2022/verohallinto-ja-tulli-tehostavat-ulkomaisista-verkkokaupoista-ostetun-alkoholin-valvontaa-verot-suomeen/>

Verohallinto. (2023a, 13. helmikuuta). *Väliaikaisen verottomuuden järjestelmä valmisteverotuksessa*. Noudettu 1.5.2024 <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/valmisteverotus/emcs/valiaikaisen-verottomuuden-jarjestelma/>

Verohallinto. (2023b, 27. syyskuuta). *Ulkomaisesta nettikaupasta tilatusta alkoholista pitää yhä maksaa valmistevero – Verohallinnon ja Tullin tehovalvonta on vähentänyt nettitilauksia yli 60 prosentilla*. Noudettu 19.4.2025 <https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/uutishuone/lehdist%C3%B6tiedotteet/2023/ulkomaisesta-nettikaupasta-tilatusta-alkoholista-pitaa-yha-maksaa-valmistevero-verohallinnon-ja-tullin-tehovalvonta-on-vahentanyt-nettitilauksia-yli-60-prosentilla/>

Verohallinto. (2024a, 29. helmikuuta). *Tehovalvonta pysäytti yli 410 000 litraa netistä tilattuja alkoholijuomia, joista valmisteverot olivat maksamatta*. Verohallinnon tiedote 29.2.2024. Noudettu 1.5.2024 <https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/uutishuone/lehdist%C3%B6tiedotteet/2024/tehovalvonta-pysaytti-yli-410-000-litraa-netista-tilattuja-alkoholijuomia-joista-valmisteverot-olivat-maksamatta/>

Verohallinto. (2024b, 26. elokuuta). *Lakimuutos: Ostajan vastuu verkkokaupasta ostetun alkoholin veroista laajenee syyskuussa*. Verohallinnon tiedote, 26.8.2024. Noudettu 4.12.2024 <https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/uutishuone/lehdist%C3%B6tiedotteet/2024/lakimuutos-ostajan-vastuu-verkkokaupasta-ostetun-alkoholin-veroista-laajenee-syyskuussa/>

Verohallinto. (2024c, 1. syyskuuta). *Valmisteveron alaisten tuotteiden etämyynti Suomeen*. Verohallinnon syventävä vero-ohje, diaarinumero VH/5160/00.01.00/2024. Noudettu 23.4.2024 osoitteesta

- <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/84432/valmisteveron-alaisten-tuotteiden-etamyynti-suomeen3/>
Verohallinto. (2024d, 23. syyskuuta). *Valmisteveron palautusta pitää aina hakea*.
Noudettu 7.4.2025 <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/valmisteverotus/palautukset/>
- Verohallinto. (2024e, 16. lokakuuta). *Valmisteveron alaisten tuotteiden siirtojärjestelmä (EMCS)*. Noudettu 24.4.2025 <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/valmisteverotus/emcs/>
- Verohallinto. (2024f, 10. joulukuuta). *Mikä on Valmisteveron alaisten tuotteiden siirtojärjestelmä (EMCS)?*. Noudettu 21.4.2025 <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/valmisteverotus/emcs/mik%C3%A4-on-valmisteveron-alaisten-tuotteiden-siirtoj%C3%A4rjestelm%C3%A4-emcs/>
- Verohallinto. (2025a, 13. maaliskuuta). *Valmisteveron alaisten tuotteiden siirtomenettelyt*. Verohallinnon ohje. Diaarinumero VH/5013/00.01.00/2024.
Noudettu 21.4.2025 <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/298862/valmisteveron-alaisten-tuotteiden-siirtomenettelyt2/>
- Verohallinto. (2025b, 28. maaliskuuta). *Valmisteverotus. Mitä ovat valmisteverot?*
Noudettu 5.4.2025 <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/valmisteverotus/mita-valmisteverot-ovat/>
- Verohallinto. (2025c, 28. maaliskuuta) *Alkoholi- ja alkoholijuomavero – verolliset tuotteet ja veron määrä*. Noudettu 5.4.2025 <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/valmisteverotus/alkoholijuomavero/>
- Verohallinto. (2025d, 14. huhtikuuta). *Usein kysyttyä alkoholin nettitilaamisesta*.
Noudettu 21.4.2025 https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/verokortti-ja-veroilmoitus/ulkomailta_suomeen/matkustajatuonti/usein-kysytty%C3%A4-alkoholin-nettitilaamisesta/
- Wikström, K., Ossa, J., & Urpilainen, M. (2015). *Vero-oikeuden yleiset opit*. Helsingin Kamari Oy.

Virallislähteet**Hallituksen esitykset**

HE 237/1994 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle valmisteverotusta koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 250/1998 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi valmisteverotuslain, arvonlisäverolain sekä Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön annetun lain muuttamisesta

HE 263/2009 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle valmisteverotuslaiksi ja laiksi Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön annetun lain 27 §:n muuttamisesta

HE 54/2020 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle valmisteverotusmenettelyn ja autoverotusmenettelyn uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi

HE 41/2023 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle valtion talousarvioksi vuodelle 2024.

HE 7/2024 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi alkoholilain 17 ja 26 §:n muuttamisesta

HE 45/2024 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi valmisteverotuslain muuttamisesta.

HE 173/2024 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi alkoholilain muuttamisesta.

EU-virallislähteet

Komission lausunto, 2018/0324/FIN.

Oikeuskäytäntö

Helsingin HAO, 26.9.2023, 5328/2023 11.10.2023.

Helsingin HO, 7.2.2023, R 20/1078, nro 104938.

KKO: 2018:49, R2017/507, ECLI:FI:KKO:2018:49, 28.6.2018.

Euroopan unionin tuomioistuin

EUT C6-64, 15.7.1964, ECLI:EU:C:1964:66, Flaminio Costa v. E.N.E.L.

EUT C-170/04, 5.6.2007, ECLI:EU:C:2007:313, Rosengren ja muut.

EUT C-198/14, 12.11.2015, ECLI:EU:C:2015:751, Valev Visnapuu v. Kihlakunnansyyttäjä (Helsinki), Suomen valtio – Tullihallitus.