

21.4.2015

Dnro 1622/4/14

Ratkaisija: Apulaisoikeusasiamies Maija Sakslin

Esittelijä: Esittelijäneuvos Riitta Länsisyrjä

AOA SAKSLIN PYYTÄÄ TULLIA MUUTTAMAAN ALKOHOLIN TUONTIA KOSKEVAA OHJETTA

1 KANTELU

Kantelija arvostelee Tullin 27.3.2014 antamaa ohjetta valmisteverotuslain 72 §:n 1 momentin tulkinnasta. Edellä mainitun säännöksen mukaan valmisteveroa ei kanneta toisessa jäsenvaltiossa kulutukseen luovutetuista tuotteista, jotka yksityishenkilö hankkii omaan käyttöönsä ja itse kuljettaa mukanaan Suomeen. Ohjeessa Tulli muutti käytäntöään sen suhteen, miten itse kuljettamista oli tulkittava laivalla Suomeen saavuttaessa. Kantelijan mukaan Tullin ohje ei kohdellut tasavertaisesti laivamatkustajia ja oli vastoin EU:n sisämarkkinoiden perusperiaatetta eli tavaroiden vapaata liikkuvuutta.

Tänne samasta asiasta jätetyissä kanteluissa on kiinnitetty huomiota myös ohjeen kohtaan, jonka mukaan kanto- tai siirtoavun kohteena olevien tuomisten määrän on oltava sellainen, jonka terve aikuinen voi itse kantaa laivalta maihin. Tätä ehtoa on kanteluissa pidetty syrjivänä muun muassa vammaisten henkilöiden ja vanhusten osalta.

- - -

3 RATKAISU

3.1 Oikeusohjeet

Perustuslain 6 §:n 1 ja 2 momenttien mukaan ihmiset ovat yhdenvertaisia lain edessä. Ketään ei saa ilman hyväksyttävää perustetta asettaa eri asemaan sukupuolen, iän, alkuperän, kielen, uskonnon, vakaumuksen, mielipiteen, terveydentilan, vammaisuuden tai muun henkilöön liittyvän syyn perusteella.

Hallintolain 6 §:n nojalla viranomaisen on kohdeltava hallinnossa asioivia tasapuolisesti sekä käytettävä toimivaltaansa yksinomaan lain mukaan hyväksyttäviin tarkoituksiin. Viranomaisen toimien on oltava puolueettomia ja oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään nähden. Niiden on suojattava oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia.

Valmisteverotuslain 4 §:n mukaan Tulli vastaa valmisteverotuksen toimittamisesta, valvonnasta ja muista tässä laissa tai asianomaisessa valmisteverolaissa säädetyistä viranomaistehtävistä. Tullin sisäisestä toimivallasta ja tehtävänjaosta säädetään Tullin hallinnosta annetusta laissa. Tullin toimivaltuuksiin ja toimenpiteisiin sovelletaan, mitä tullilaissa säädetään, jollei tässä laissa toisin säädetä.

Euroopan unionissa on yhdenmukaistettu valmisteveron alaisia tuotteita koskevat menettelysäännökset valmisteveron alaisista tuotteista. Neuvosto antoi 16.12.2008 direktiivin valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta (2008/118/EY), jäljempänä valmisteverotusdirektiivi. Valmisteverotusdirektiivi rakentuu yhdenmukaistetun valmisteverotuksen perusperiaatteille. Direktiivin täytäntöön panemiseksi säädettiin valmisteverotuslaki (182/2010).

Valmisteverotuksessa on lähtökohtana alueperiaate, jonka mukaan jokainen EU:n jäsenvaltio verottaa sen alueella tapahtuvaa valmisteveron alaisten tuotteiden kulutusta. Valmisteverot kannetaan, kun tuotteet luovutetaan kulutukseen verottomasta varastosta tai vastaanotetaan toisesta jäsenvaltiosta tai yhteisön ulkopuolelta. Tästä poiketen yksityishenkilön omiin tarpeisiinsa hankkimat tuotteet verotetaan ja verotettiin jo aikaisemmin voimassa olleiden säännösten mukaan siinä jäsenvaltiossa, jossa ne on hankittu. Direktiivin 2 artiklassa määritellään ne edellytykset, joilla matkustajatuomia verotetaan ainoastaan siinä maassa, mistä ne on hankittu. Edellytyksenä on, että tuote tulee yksityishenkilön omaan käyttöön ja että hän itse kuljettaa tavarat.

Matkustajatuomisten valmisteverokohtelu on ollut esillä aikaisemman tältä osin samansisältöisen sääntelyn ajalta kahdessa EU-tuomioistuimen ratkaisussa. Ratkaisussa C-296/95 *EMU Tabac ym.*, 2.4.1998, antamassaan tuomiossa EY-tuomioistuin muun muassa totesi:

”Direktiivin 8 artiklan soveltaminen edellyttää kuitenkin, että useammat edellytykset täyttyvät. Siten valmisteveron alaisten tavaroiden on oltava yksityishenkilön hankkimia, ne on oltava hankittu tämän omiin tarpeisiin sekä niiden kuljetuksen on täytynyt tapahtua tämän yksityishenkilön toimesta”. ”Näiden edellytysten avulla voidaan määritellä yhdessä valtiossa hankittujen ja sen jälkeen toiseen valtioon kuljetettujen valmisteveron alaisten tuotteiden hallussapidon ehdottoman henkilökohtainen luonne” (kohta 25 ja 26). Kyseisessä asiassa oli kysymys siitä, että valmisteveron alaisten tavaroiden osto oli suoritettu asiamiehen välityksellä, joka oli myös järjestänyt tavaroiden kuljetuksen. Tässä tapauksessa tavaroiden ostaja ei ollut ollut lainkaan mukana tavaroita kuljettaessa. Edelleen tuomion kohdassa 33 todetaan, että valmisteveron alaisten tuotteiden hankkijan on henkilökohtaisesti hoidettava kuljetus, jotta valmistevero tulisi maksettavaksi maassa, jossa tuote on ostettu. Säännös ei tapauksessa vallinneissa olosuhteissa estänyt valmisteveron kantamista määränpääjäsenvaltiossa sellaisista tuotteista, jotka on luovutettu kulutukseen.

Asiassa C-5/05, *Joustra*, 23.11.2006, EY-tuomioistuin totesi, että Tullin voimassa ollutta ns. järjestelmädirektiiviä oli tulkittava siten, että kun – kuten pääasiassa – yksityishenkilö, joka ei toimi ammattimaisesti eikä tavoittele voittoa, hankkii yhdestä jäsenvaltiosta omiin tarpeisiinsa ja muiden yksityishenkilöiden tarpeisiin valmisteveron alaisia tuotteita, jotka on luovutettu kulutukseen tässä jäsenvaltiossa ja antaa toiseen jäsenvaltioon sijoittuneen kuljetusyrityksen tehtäväksi kuljettaa nämä tuotteet hänen lukuunsa, on sovellettava tämän direktiivin 7 artiklaan eikä 8 artiklaan, joten valmisteveroa on maksettava myös tässä toisessa jäsenvaltiossa. Myös Joustra-tapauksessa oli kysymys siitä, että henkilö oli järjestänyt erään ryhmän puolesta kuljetusyrityksen välityksellä alkoholin noudon toisesta jäsenvaltiosta ja sen toimituksen hänen kotiinsa. Tuomion perusteluissa viitataan ainoastaan EMU Tabac ym. -tuomion edellä kerrottuun kohtaan ja todetaan, että kuljettamisen ja tämän säännöksen soveltamisen edellytyksenä on se, että kyseessä olevat tuotteet hankkinut yksityishenkilö on kuljettanut ne henkilökohtaisesti.

3.2

Ohjeen sisältö

Tässä kantelussa ja yhdeksässä muussa asiaa koskevassa kantelussa on kysymys Tullin valmisteverolain edellä kerrotun säännöksen tulkintaa koskevan ohjeen lainmukaisuudesta. Tiedossani ei ole, että ohjeeseen perustuvaa verotus- tai haltuunottopäätöstä olisi käsitelty hallintotuomioistuimissa.

Itse kuljettamisen käsitteestä todetaan ohjeessa ensinnäkin, että tuomisten on oltava matkustajien hallussa toisen jäsenvaltion alueella tai paluumatkan aikana ennen laivan saapumista Suomen aluevesille. Tuomisten hankintatavalla (Pre-order, osto laivan myymälästä, hankinta toisesta jäsenvaltiosta tms.) ei ole merkitystä. Ns. jalkamatkustajan on laivalta Suomeen poistuessaan itse kannettava tai siirrettävä tuomiset maihin. Mikäli matkustajatuomiset on pakattu kulkuneuvoon (henkilö- tai pakettiauto, bussi tms.) toisen jäsenvaltion alueella tai paluumatkan aikana ennen laivan saapumista Suomen aluevesille, matkustajan on oltava ko. kulkuneuvon kydyssä sen poistuessa laivalta maihin.

Mikäli Suomeen saapuva yksityishenkilö on ostanut toisesta jäsenvaltiosta valmisteveron alaisia tavaroita, jotka luovutetaan yksityishenkilöille Suomessa tai laivalla paluumatkan aikana Suomen aluevesillä, yksityishenkilön ei katsota kuljettaneen itse tavaroita toisesta jäsenvaltiosta Suomeen. Tällainen tilanne toteutuu ohjeen mukaan muun muassa varustamon luovutettaessa etukäteen tilatut ja maksetut tavarat (Pre-order) matkustajalle paluumatkan jälkeen Suomen alueella, esim. satamassa.

Jos yksityishenkilö hankkii toisesta jäsenvaltiosta valmisteveron alaisia tuotteita omaan käyttöönsä, mutta ei kuljeta niitä Suomeen itse vaan kuljetuksesta huolehtii toinen yksityishenkilö tai ammattimainen elinkeinonharjoittaja, kyseessä on valmisteverotuslain 74 §:ssä tarkoitettu yksityishenkilön hankinta, josta verovelvollisia ovat tuotteet hankkinut yksityishenkilö, tuotteita Suomessa hallussaan pitävä henkilö sekä tuotteiden kuljettaja. Tällainen tilanne toteutuu ohjeen mukaan muun muassa linja-autoyhtiön tai muun ajoneuvon haltijan kuljettaessa matkustajan toisesta jäsenvaltiosta tilaamat tuotteet Suomeen ja luovuttaessaan ne matkustajalle Suomen alueella siten, että matkustaja ei ole ko. ajoneuvon kydyssä sen poistuessa laivalta maihin.

Ohjeen mukaan, mikäli matkustaja tuo toisesta jäsenvaltiosta hankkimansa tuomiset laivaan tai matkustajalle luovutetaan tuomisia paluumatkan aikana ennen laivan saapumista Suomen aluevesille, voi varustamo järjestää laivalta paluumatkan ajaksi tilan, jossa matkustaja voi tilapäisesti säilyttää tuomisiaan ilman, että tuomiset ovat koko paluumatkan ajan fyysisesti matkustajan hallussa.

Ns. jalkamatkustajan on mahdollista ottaa vastaan kanto- tai siirtoapua tuomisten sekä matkatavaroiden laivalta maihin siirtämisen osalta. Kanto- tai siirtoapua voi antaa varustamon tai sataman henkilökuntaan kuuluva sekä yksittäistapauksessa muukin henkilö, esimerkiksi toinen matkustaja. Sallitun kanto- tai siirtoavun edellytyksenä on, että tuomiset tuodaan laivalta maihin samaa reittiä ja samanaikaisesti matkustajan kanssa. Kanto- ja siirtoapu voi olla vastikkeellista. Kanto- ja siirtoavun kohteena olevien yksityishenkilön tuomisten määrän on oltava sellainen, jonka ns. terve aikuinen voi itse kantaa laivalta maihin. Yksinkertaisten mekaanisten apuvälineiden käyttö sekä matkustajien toimesta että kanto- tai siirtoavun yhteydessä on sallittua. Kanto- tai siirtoapua voi satamakohtaiset olosuhteet huomioon ottaen ulottua enintään ajoneuvoille sallitun alueen matkustajaterminaalia lähimpään osaan.

3.3

Ohjeistuksen antamisen syyt

Saadun selvityksen mukaan tulkintakäytännön muuttamisen syynä oli se, että vuonna 2013 havaittiin, että Helsinki – Tallinna reitillä operoivien varustamoiden havaittiin luovuttavan ns. jalkamatkustajien varustamoilta etukäteen tilaamat ja maksamat alkoholituotteet (ns. Pre-order-tilaukset) matkustajille vasta Helsingin satamassa ko. matkustajaterminaalissa tai sen läheisyydessä matkan päätyttyä (ns. terminaaliluovutukset). Tuomiset toimitettiin matkustajille varustamoiden toimesta trukeilla tai muilla ajoneuvoilla siten, että matkustajat näkivät tuotteet ja saivat ne fyysisesti haltuun vasta Helsingissä. Tulli kielsi varustamoiden edellä mainitun käytännön, joka loppui syksyllä 2013.

Tässä yhteydessä varustamot, useat ns. jalkamatkustajat sekä useat median edustajat kysyivät Tullilta, onko matkustajien kohtelu tasapuolista kun osa jalkaisin laivalta poistuvista matkustajista joutuu kantamaan tuomisensa itse toisten saadessa kuljettaa tuomisensa bussin kyydissä laivalta maihin. Tulli katsoi, että itse kuljettamisen vaatimuksen tulkinta ei voi riippua siitä, minkä tyyppisen ajoneuvon matkustajasta on kyse. Näin ollen matkustajan on joko kuljetettava tuomisensa fyysisesti itse tai oltava laivalta poistuessa sen ajoneuvon kyydissä, johon tuomiset on pakattu tai kuormattu. Bussimatkustajia koskevan käytännön muuttamisella ja yllä mainitun tullin ohjeen antamisella Tulli pyrki selvityksen mukaan matkustajien tasapuoliseen kohteluun sekä siihen, että yksityishenkilön tuomisten verottomuuteen liittyvät ehdot toteutuvat.

Myös useat linja-autoyhtiöt ja matkatoimistot olivat käyttäneet myyntinsä edistämiseksi matkustajalle suunnattua palvelua, jonka sisältönä oli ollut tuomisten tilaaminen kuljettajalta menomatalla, maksaminen etukäteen, tuomisten toimittaminen bussin tavaratilaan kuljettajan tai muun toimesta ja tuomisten luovutus matkustajille heidän jäädessään bussista kotia lähimpänä olevalla pysäkillä tai paikassa. Todettakoon, että saadun selvityksen mukaan laivaliikenteeseen liittyvistä turvallisuusmääräyksistä johtuen linja-autojen matkustajat eivät voi poistua laivalta linja-auton kyydissä.

Ohjeeseen ei sisällynyt siirtymäaikaa. Ennen ohjeen laatimista Tulli järjesti Suomen linja-autoliiton ja Suomen matkailualan liiton edustajien kanssa tapaamisen, jossa uudesta linjasta tiedotettiin. Ohjeen antamisen jälkeen Tulli ei ollut ryhtynyt haltuunotto- tai verotustoimenpiteisiin. Vanhaa käytäntöä jatkaneille oli annettu huomautuksia ja ohje tiedoksi. Tullin saamien tietojen mukaan ohjeen noudattaminen on vähitellen edennyt toivotulla tavalla kevään kuluessa. Tulli myönsi, että ohjeen tiedottaminen olisi pitänyt hoitaa paremmin esim. lehdistötilaisuuden ja -tiedotteen avulla.

Tulli oli myös liittynyt selvitykseen Helsingin hallinto-oikeuden 15.9.2009 antaman päätöksen valmisteverotusta koskevaan valitukseen. Siinä myös sen henkilön, joka oli poistunut laivalta eri reittiä kuin pakettiautolla hänen matkustajatuomisinaan hankkimia alkoholijuomia kuljettaneet kaksi muuta henkilöä, alkoholijuomat oli katsottu valmisteverotuslain silloisessa 18 §:n 2 momentissa tarkoitetulla tavalla kaupallisessa tai muussa elinkeinotarkoituksessa Suomeen tuoduiksi. Päätös on lainvoimainen.

3.4

Arviointi

Valmisteverotuslaissa tai sen esitöissä eikä lain perusteena olevassa valmisteverotusdirektiivissä ole tarkemmin määritelty itse kuljettamisen ehtoa. Näin ollen arvioitaessa Tullin ohjeen oikeellisuutta on arvioitava sitä, toteuttaako se valmisteverotusdirektiivin tarkoituksen ja kohtelee se matkustajia ja verovelvollisia yhdenvertaisesti.

Kuten Tullin selvityksestä ilmenee, ohjeen tarkoituksena on nimenomaan taata eri matkustusmuodoissa matkustavien yhdenvertainen kohtelu. Ohjeessa on mielestäni otettu yhdenvertainen kohtelu huomioon nimenomaan sillä, että kaikilta matkustajilta vaaditaan samanlaista omatoimisuutta kuljetuksessa. Eri asia on, että Tullista riippumattomista syistä bussimatkustajat eivät voi tuoda alkoholia maihin siten, että he kulkisivat bussin kyydissä laivalta.

Kun otetaan huomioon se, mitä linja-autoyhtiöiden ja varustamoiden käytännöistä on asiassa esitetty, ei Tullin tulkintaa siitä, onko tuomiset luovutettu kulutukseen vasta Suomessa, voida pitää lähtökohtaisesti lainvastaisena, jos matkustajat eivät lainkaan ota haltuunsa alkoholijuomia ennen kuin satamassa Suomessa tai jopa määränpäässä kotipaikkakunnallaan.

Kun arvioidaan sitä, onko asiakkaalla kuitenkin ollut perusteltuja odotuksia siitä, että Tullin linja säännöksen tulkinnassa ei muutu, tulee arvioitavaksi EU-oikeuden luottamuksensuojan periaatteen soveltaminen ja sen mahdollinen sisältö.

Oikeuskirjallisuudessa on todettu, että luottamuksensuojan mahdollisena muodollisena kohteena on etenkin se, että Unionin ja jäsenvaltion viranomaiset noudattavat lakia, pysyvät tekemissään päätöksissä ja antamissaan sitoumuksissa sekä noudattavat omaksumaansa tulkinta- ja soveltamislinjaa.

Luottamuksensuojan edellytyksenä on EU-oikeudellisessa oikeuskäytännössä asetettu neljä kriteeriä:

- 1) ajallinen ulottuvuus,
- 2) odotusten legitimiys,
- 3) yksityisen vilpittömän mielen ja
- 4) viranomaistoimen luonteen mukaan määräytyvä kriteeri.

Kaikkien näiden edellytysten pitää toteutua yhtä aikaa, jotta yksityisen luottamus voi saada suojaa. Viranomaisen toiminnan pysyvyyteen ja jatkuvuuteen kohdistuvia suojattuja odotuksia voidaan etukäteen lieventää esimerkiksi muuttuvaa päätöksentekoa koskevalla tehokkaalla tiedottamisella ja siirtymäajoilla. Toisaalta on korostettu, että muuttuneiden tilanteiden ja uuden informaation mukaan viranomaisella tulee olla oikeus muuttaa tulkintakäytäntöjään. Näin ollen odotusta ei oikeuskäytännössä ole pidetty perusteltuna ”Kun huolellinen ja järkevä taloudellinen toimija voi ennakoita sellaisen toimenpiteen toteuttamisen, joka voi vaikuttaa sen etuihin”. Taloudelliset toimijat eivät voi myöskään perustellusti luottaa sellaisen olemassa olevan tilanteen säilymiseen, jota voidaan muuttaa EU-toimielinten tai kansallisten viranomaisten harkintavallan rajoissa. Luottamuksensuojan tavoitteena ei ole muodostaa saavutettuja oikeuksia sen paremmin kuin jäädyttää kerran päätettyä normisääntelyä tai hallintopäätöstä täysin muuttumattomaksi (kts. Olli Mäenpää; Eurooppalainen hallinto-oikeus, s. 283–286).

Tässä tapauksessa Tulli on muuttanut menettelyään ja antanut uudet ohjeet saadun selvityksen mukaan tapahtunut muutosta matkustajaliikenteen kaupallisten toimijoiden eli muun muassa varustamoiden ja linja-autoyhtiöiden kehittämiin matkustajatuomisten kuljetus- ja hankintapalveluihin. Näin ollen en luottamuksensuojassa periaatteen kannalta pidä perusteltuna ajatusta, ettei Tulli voisi muuttaa tulkintakäytäntöään omaa kuljettamista koskevan käsitteen osalta. Kuten edellä on todettu, on luottamuksensuojankin kannalta merkityksellistä ennakoitavuus ja mahdolliset siirtymäajat. Tämän ohjeen soveltamisessa ei sinänsä ollut määrätty erityisiä siirtymäaikoja, mutta asiassa oli turvauduttu vielä selvityksen antaikaankin, eli lähes neljä kuukautta ohjeen antamisen jälkeen, huomautuksiin muuttuneesta käytännöstä. Tiedottamisen osalta on selvityksessä myönnetty, että asiasta olisi ollut syytä tiedottaa kattavammin erityisesti tiedotteiden avulla jota kautta ns. villit bussiyhtiöt

myös olisivat ajoissa saaneet käytännöstä tietoa. Tässä asiassa minun ei edellä esitetty huomioon ottaen ole aihetta arvioida tiedotusta.

Arvioitaessa ohjeen lainmukaisuutta on kuitenkin vielä syytä kiinnittää huomiota siihen, mitä ohjeessa on lausuttu kanto- ja siirtoavun rajoituksista.

Tullin selvityksen mukaan kanto- ja siirtoapu oli ollut sallittua jo ”vuosikymmenten” ajan. Tätä käytäntöä haluttiin edelleen jatkaa ottaen kuitenkin huomioon, ettei määrällisiä rajoituksia enää ollut toisesta jäsenmaasta saavuttaessa. Ns. terveen aikuisen kuljettamien tuotteiden määrittelyssä ei asetettu mitään tarkkoja kilorajoituksia, mutta yleisen elämäkokemuksen mukaan ns. normaali ja terve aikuinen pystyi kuljettamaan yksinkertaisella apuvälineellä n. 70–80 kilon painoisen kuorman. Tulli korosti, että kysymys ei ollut syrjinnästä vaan lievennyksestä.

Totean ensinnäkin, että ohje on yksityiskohtaisuudesta huolimatta tältä osin varsin tulkinnanvarainen. Kun avun käytölle on kuljetuksen apuvälineen ja kuljetusmatkan osalta jo asetettu rajoituksia eikä tällaista rajoitusta ole asetettu – eikä direktiivin edellytysten valossa voidakaan asettaa – matkustajan itse kantaessa tuomiset, en näe kanto- ja siirtoavunrajoitukselle sääntelyn tarkoitus eli yhdenvertaisuuden toteutumisen huomioon ottaen perusteita. Mielestäni tältä osin ohjeistusta tulisi muuttaa. Muilta osin katson, että Tulli on menetellyt harkintavaltansa puitteissa.

Korostan kuitenkin, että viime kädessä Tullin menettelyn oikeellisuus tulee arvioitavaksi kussakin yksittäistapauksessa verotus- ja haltuunottopäätöksistä tehtävien valitusten käsittelyssä hallintotuomioistuimissa.

Edellä esitetyn perusteella katson, että asiaa koskevat kantelut eivät anna aihetta muihin toimenpiteisiin kuin, että saatan edellä esittämäni käsityksen kuljetusavun ehdoista Tullin tietoon ja pyydän sitä 31.7.2015 mennessä ilmoittamaan, mihin toimenpiteisiin päätökseni on antanut aihetta. Olen antanut samansisältöisen ratkaisun asioissa dnrot 1625/4/14, 1643/4/14, 1645/4/14, 1646/4/14, 2077/4/14, 2111/4/14, 2168/4/14 ja 2434/4/14.