



21/0020/4

12.3.2021

Diaarinumero  
07442/19/8201

**Asia** Arvonlisäverovalitus  
**Verovelvollinen** Puffee OÜ (2702157-3)  
**Valittaja** Verovelvollinen  
Asiamies: OTK Petteri Snell

**Päätökset, joista valitetaan**

**Viranomainen**  
Verotuksen oikaisulautakunta

**Päätöspäivä**  
10.10.2019

<b>Numero</b>	<b>kohdekausi</b>	<b>vero euroa</b>	<b>veronkorotus euroa</b>
P0083806482	12/2015	7 739,60	773,96
P0083773714	12/2016	24 862,10	2 486,21
P0083790098	12/2017	39 684,40	3 968,44

Verotuksen oikaisulautakunta on hylännyt Puffee OÜ:n (jäljempänä myös yhtiö) vaatimuksen Verohallinnon 3.12.2018 verotarkastuskertomuksen numero AG51035 perusteella tekemien päätösten numerot P0064137881, P0064105113 ja P0064146073 oikaisemisesta sekä yhtiölle määrättyjen veronkorotusten poistamisesta. Viivästyskorkoa koskeva oikaisuvaatimus on jätetty tutkimatta verotuksen oikaisulautakunnan toimivaltaan kuulumattomana ja asia on tältä osin siirretty Verohallinnon käsiteltäväksi.

Päätöksen perustelujen mukaan yhtiön myymät aromitiivisteet (jäljempänä myös makunesteet) on myyty sähkösavukkeella tapahtuvaa höyryttelytarkoitusta varten. Tässä käyttötarkoituksessa myytynä tuotteet eivät ole arvonlisäverolaissa tarkoitettuja elintarvikkeita ja tuotteiden myyntiin on sovellettava 24 prosentin verokantaa, koska käyttötarkoitus liittyy sähkösavuketuotteisiin. Verotuksen neutraalisuuden periaate ei ole esteenä eri verokantojen käyttämiselle, koska aromitiivisteet, joita myydään sähkösavukkeissa ja elintarvikkeissa käytettäväksi, eivät ole erilaisen käyttötarkoituksen vuoksi kilpailutilanteessa. Verohallinto on voinut määrätä yhtiölle 10 prosentin veronkorotuksen, koska yhtiö on antanut veroilmoitukset puutteellisenä ja virheellisenä.

## Valituksessa esitetyt vaatimukset

Verotuksen oikaisulautakunnan päätös on kumottava ja yhtiön maksettavaksi määrättyt verot ja veronkorotukset on poistettava.

Asiassa on pyydettävä ennakkoratkaisu unionin tuomioistuimelta, mikäli hallinto-oikeudella on epäselvyyttä Euroopan unionin lainsäädännön tulkinnasta.

Yhtiön oikeudenkäyntikulut on määrättävä korvattavaksi valtion varoista korkolain 4 §:n 1 momentin mukaisine viivästyskorkeineen 30 päivän kuluessa hallinto-oikeuden ratkaisun antamispäivästä lukien.

## Perusteet

Verotuksen oikaisulautakunnan päätös perustuu virheelliseen näkemykseen siitä, että yhtiön myymät aromitiivisteet eivät olisi katsottava elintarvikkeiksi ja niistä olisi kannettava 24 prosentin arvonlisävero. Yhtiö katsoo, että kyse on elintarviketuotteista ja niistä on kannettava 14 prosentin arvonlisävero. Kansallisesti samanlaisten tuotteiden myyntiin sovelletaan 14 prosentin verokantaa. Näin ollen tietyn myyntikanavan kautta myydyistä elintarvikkeista kannettaisiin suurempi verokanta kuin muualla myydyistä samanlaisista elintarvikkeista, mikä on vastoin EU-oikeuden verotuksen neutraalisuuden periaatetta.

Alennettua verokantaa ei sovelleta tupakkavalmisteisiin. Yhtiön myymät aromitiivisteet on määriteltävä elintarvikkeiksi arvonlisäverolaissa, Euroopan parlamentin ja neuvoston elintarvikeasetuksessa, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivissä 2014/40/EU, elintarvikelaissa ja oikeuskirjallisuudessa avattujen määritelmien perusteella. Tuotteet eivät sovellu määritelmään tupakkavalmisteesta tai tupakkatuotteesta. Tuotteita ei voida pitää höyrystettäväksi tarkoitettuna nikotiinittomina nesteinä ainoastaan sen perusteella, että tuotetta on mahdollista höyrystää sähkösavukkeen avulla.

Lisäksi tupakkalaki on tullut voimaan 29.6.2016, mitä ennen tupakkalaissa ei ollut mainintaa höyrytetäväksi tarkoitettusta nikotiinittomasta nesteestä. Verokauden 12/2015 osalta kokonaisuudessaan ja verokauden 12/2016 osalta osittain on huomioitava, että tällöin ei olisi edes ollut mahdollista määritellä elintarviketta höyrystettäväksi nikotiinittomaksi nesteeksi myyntipaikan perusteella ja sulkea se ulos elintarvikkeen määritelmästä. Verokausien osalta on huomioitava tupakkalain voimaantuloaika.

Asiassa on määritettävä myytyjen tuotteiden tosiasiallinen käyttötarkoitus. Yhtiön myymät aromitiivisteet on tarkoitettu juomien ja ruokien maustamiseen, joihin käyttötarkoituksiin niitä on markkinoitu käytettäväksi. Tämä ilmenee yhtiön verkkosivuilta. Aromitiivisteitä ei ole markkinoitu tai tarkoitettu sähkösavukkeella käytettäväksi tai höyrystettäväksi, eikä tällaista ole merkitty niiden tuoteselosteisiin. Verokannan määrän osalta merkitystä on vain sillä, mihin tarkoitukseen aromitiivisteet myydään, eikä mihin kuluttajat niitä käyttävät. Tätä näkemystä tukevat oikeuskirjallisuuden lisäksi keskusverolautakunnan ennakkoratkaisut 1995/16, 1995/100 ja 1995/136. Käyttötarkoitus tarkoittaa sitä, mihin tuote on tarkoitettu käytettäväksi, eikä sitä, mihin loppuasiakas

tuotteen tosiasiallisesti käyttää. Aromitiivisteet eivät itsessään sovellu sähkösavukekäyttöön, ellei loppukäyttäjä tee muutoksia tuotteeseen ja väärinkäytä tuotetta sen käyttötarkoituksen vastaisesti.

Yhtiön käsityksen mukaan verotuksen oikaisulautakunnan näkemys siitä, että aromitiivisteet on myyty sähkösavukkeella tapahtuvaa höyryttelytarkoitusta varten, perustuu olettamukseen käyttötarkoituksesta tuotteiden myyntipaikan perusteella. Myyntipaikan perusteella tehtävä olettamus käyttötarkoituksesta ei perustu tupakkalakiin tai sitä koskevaan hallituksen esitykseen. Valviran ohje ei sovellu kyseessä olevaan tilanteeseen, koska kyse ei ole sähkösavukkeisiin erikoistuneesta myyntipaikasta. Yhtiö ei ole tupakkatuotteita myyvä erikoisliike, eikä se myy lainkaan tupakkatuotteita verkkokaupassaan.

Yhtiön liiketoiminta ei muodostu sähkösavukkeisiin liittyvien tarvikkeiden myynnistä. Esimerkiksi latureita ja akkuja käytetään akkukäyttöisiin valaisimiin ja työkaluihin, kannettaviin tietokoneisiin ja sähköautoihin, ja aromitiivisteitä käytetään ruoan ja juoman maustamiseen. Yhtiö ei markkinoi tuotteitaan verkkosivuillaan höyryttelyyn tarkoitettuna tuotteina, eikä yhtiön verkkosivuilla puhuta lainkaan höyryttelystä. Siellä nimenomaan tuodaan esille, että aromitiivisteet on tarkoitettu elintarvikekäyttöön. Verotuksen oikaisulautakunnan esiintuomassa unionin tuomioistuimen (jäljempänä myös EUT) tuomiossa C-41/09 korostuu käyttötarkoituksen merkitys määriteltäessä, onko kyseessä elintarvike vai ei. Nyt kyseessä olevat aromitiivisteet ovat käyttötarkoituksensa ja määritelmien perusteella elintarvikkeita, eikä niistä tulisi kantaa 24 prosentin arvonlisäveroa.

Verotuksen neutraalisuuden periaate huomioon ottaen yhtiön myymistä aromitiivisteistä tulisi kantaa 14 prosentin arvonlisävero, jota sovelletaan kansallisella tasolla samanlaisiin elintarviketuotteisiin. Mikäli yhtiö joutuisi kantamaan 24 prosentin verokantaa tuotteista, joista kansallisesti kannetaan 14 prosentin verokanta, yhtiö asetettaisiin verotuksellisesti epäyhdenvertaiseen asemaan muihin elinkeinonharjoittajiin nähden. Keskiwertokuluttajan näkökulma on otettava huomioon tarkasteltaessa palvelujen ja tavaroiden samankaltaisuutta, mutta keinotekoisia erottelua on vältettävä. Yhtiön näkemys mukaan asiassa on kyse keinotekoisesta erottelusta yhtiön myymien tuotteiden ja muiden elinkeinonharjoittajien myymien samanlaisten tuotteiden välillä. Tuotteiden ominaisuudet ja käyttötarkoitukset ovat samat, mutta ainoa ero on myyntipaikka perustuen verotuksen oikaisulautakunnan näkemukseen siitä, että yhtiö myisi sähkösavukkeisiin liittyviä tarvikkeita. Aromitiivisteet vastaavat kuluttajien samoihin tarpeisiin riippumatta myyntipaikasta. Unionin tuomioistuimen tuomion C-259/10 ja C-260/10 mukaan samankaltaisuuden arvioinnissa ei ole lähtökohtaisesti merkitystä sillä, kuka on palveluntarjoaja. Eroa tuotteiden välillä ei voida tehdä myyntipaikkaan perustuen. Yhtiö ei tosiasiasa edes myy sähkösavuketarvikkeita ja eroa tuotteiden välille ei voida tehdä edes myyntipaikan perusteella tehtävällä olettamuksella käyttötarkoituksesta.

Käsiteltävä asia on tulkinnanvarainen, eikä asiasta ole olemassa oikeuskäytäntöä tai verottajan ohjetta. On selvää, että yhtiö on toiminut vilpittömässä mielessä. Yhtiöön kohdistuneet veronkorotukset tulee joka tapauksessa poistaa luottamuksensuojaperiaatteen nojalla veronkorotuksien ollessa kohtuuttomia asian tulkinnanvaraisuuden vuoksi.

Kirjallisina todisteina on esitetty kuvia kuiteista Suomesta ostetuista aromitiivisteistä, keskusverolautakunnan ratkaisut KVL:1995/6, KVL:1995/100 ja KVL:1995/136 ja eri mieltä olleen hallinto-oikeustuomarin äänestyslausunto päätöksestä nro 19/0482/1.

### Asian käsittely ja selvittäminen

Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö on antanut vastineen. Oikeudenvallontayksikkö on tutustunut yhtiön verkkosivuihin osoitteessa [www.puffila.com](http://www.puffila.com). Verkkosivuston etusivulla tuotteet on jaoteltu seuraavasti: aromitiivisteet; pohjanesteet ja elintarvikelisiäaineet; tarvikkeet: akut, laturit ja akkutarvikkeet sekä LED-taskulamput ja akut. Aromitiivisteitä mainostetaan eri tuotemerkeillä. Yhtiö myy verkkosivuillaan esimerkiksi tuotetta LadyBug Marisol aromitiiviste 10 ml. Tuotteesta todetaan verkkosivuilla muun ohessa, että sen käyttökohteita ovat esimerkiksi leivonta, smoothiet ja juomat. Ladybug on ranskalainen tuotemerkki, jonka verkkosivustolla [www.lepetitvapeur.com/en/](http://www.lepetitvapeur.com/en/) todetaan, että "A perfect recipe for high VG e-liquids". Oikeudenvallontayksikön käsityksen mukaan tuotteita suositellaan siten käytettäväksi sähkösavukkeissa makunesteinä.

Oikeudenvallontayksikön käsityksen mukaan yhtiö on myynyt aromitiivisteitä pääasiallisesti sähkösavukkeella tapahtuvaan höyryttelytarkoitukseen, eivätkä tuotteet tässä tarkoituksena myytyinä ole elintarvikkeita. Oikeudenvallontayksikön käsityksen mukaan tilanteessa, jossa mahdollisia tuotteen käyttötarkoituksia on useita, on määriteltävä keskivertokuluttajan näkökulmasta se tarve, johon tuote pääosin vastaa. Keskivertokuluttajan ostaessa aromitiivisteet pelkästään näitä sekä pohjanesteitä, akkuja ja latureita myyvästä verkkokaupasta, oston ei katsota vastaavan kuluttajien samoihin tarpeisiin kuin tilanteessa, jossa aromitiivisteet ostetaan tavallisesta elintarvikeliikkeestä tai elintarvikkeita myyvästä verkkokaupasta. Pohjanesteitä, akkuja ja latureita myyvässä verkkokaupassa asioivat eivät ole ruoanvalmistuksen suhteen keskivertokuluttajia unionin tuomioistuimen tarkoittamalla tavalla. Esimerkiksi Ladybug-nimisellä tuotemerkillä myytävät aromitiivisteet ovat selvästi sähkötupakan maustamiseen ja höyryttämiseen tarkoitettuja. Leivontaa harrastava kuluttaja ostaa tuotteensa leivonta-alaan erikoistuneesta verkkokaupasta makunesteitä etsiessään, eikä yhtiö profiloitu tällaisena.

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella neutraalisuuden periaate ei ole esteenä eri verokantojen käyttämiselle tällaisessa tilanteessa. Lisäksi alennettuja verokantoja on tulkittava suppeasti. Tuotteiden pääasiallinen käyttötarkoitus eli höyryttely hengityselimistöä kautta ja suppean tulkinnan vaatimus huomioon ottaen yhtiön myymiä tuotteita ei voida luokitella arvonlisäverolaisissa tarkoitetuiksi elintarvikkeiksi, ja tuotteen myyntiin on sovellettava 24 prosentin verokantaa.

Luottamuksensuojan soveltamisedellytykset eivät täyty käsiteltävänä olevassa asiassa, koska yhtiö ei ole toiminut vilpittömässä mielessä myydessään tuotteita. On selvää, että tuotteet on tarkoitettu sähkösavukkeissa käytettäväksi. Yhtiön noudattama menettely ei perustu Verohallinnon antamaan ohjeeseen. Asiassa ei ole vaikutusta sillä, että tupakkalaki on tullut voimaan vasta kesäkuussa 2016.

Yhtiö on antanut vastaselityksen. Se, että jokin toinen yritys markkinoi ja myy yhtiön myymää aromitiivistettä sähkösavukkeessa käytettäväksi, ei mahdollista olettamusta siitä, että kyse ei ole leivontatuotteesta. Yhtiön verkkosivuilla todetaan, että tuotteet on tarkoitettu elintarvikekäyttöön.

### Hallinto-oikeuden ratkaisu

Hallinto-oikeus hylkää yhtiön vaatimuksen ennakkoratkaisun pyytämisestä unionin tuomioistuimelta.

Hallinto-oikeus kumoaa ja poistaa valituksenalaiset päätökset. Verohallinto palauttaa hakemukset mahdollisesti liikaa maksetun määrän säädettyine korkeineen.

Hallinto-oikeus hylkää yhtiön vaatimuksen oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

### Perustelut

#### *Ennakkoratkaisun pyytäminen*

Asiassa ei ole tullut esille unionin oikeuden tulkinnasta sellaista kysymystä, jonka johdosta ennakkoratkaisupyynnön esittäminen unionin tuomioistuimelle olisi asian ratkaisemiseksi tarpeen.

#### *Pääasia*

#### *Sovellatut oikeusohjeet ja arvonlisäverolain esityöt*

Arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavaran ja palvelun myynnistä.

Arvonlisäverolain 84 §:n mukaan suoritettava vero on 24 prosenttia veron perusteesta, ellei 85 tai 85 a §:ssä toisin säädetä.

Arvonlisäverolain 85 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan ruokatavaran, juoman ja muun sellaisenaan ihmisen nautittavaksi tarkoitetun aineen sekä niiden raaka-aineen ja niitä valmistettaessa tai säilöittäessä käytettävän mausteen, säilöntäaineen, väri- ja muun lisäaineen (*elintarvike*) myynnistä, yhteisöhanke- nasta, siirrosta varastointimenettelystä ja maahantuonnista suoritettava vero on 14 prosenttia veron perusteesta.

Arvonlisäverolain muuttamisesta annetun hallituksen esityksen (HE 222/1994 vp) mukaan elintarvike ehdotetaan määriteltäväksi samalla tavalla kuin elintarvikeasetuksessa (408/52). Elintarvikkeella tarkoitettaisiin ruokatavaraa, juomaa ja muuta sellaisenaan ihmisten nautittavaksi tarkoitettua ai-

netta sekä niiden raaka-ainetta ja niitä valmistettaessa tai säilöittäessä käytettäviä mausteita, säilöntäaineita, väri- ja muita lisäaineita. Alemmaa verokantaa ei sovellettaisi tarjoilutoimintaan, eläviin eläimiin, vesijohtoveteen, alkoholi-juomiin, tupakkavalmisteisiin, lain 85 §:n 1 momentin 6 kohdassa tarkoitettuihin tavaroihin eikä myrkkyyihin.

#### *Unionin oikeuden merkitykselliset säännökset ja oikeuskäytäntö*

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (*arvonlisäverodirektiivi*) 98 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat soveltaa joko yhtä tai kahta alennettua verokantaa. Saman artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan alennettuja verokantoja saa soveltaa ainoastaan liitteessä III tarkoitettuihin ryhmiin kuuluvien tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin.

Arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 1 kohdan mukaan 98 artiklassa tarkoitettuja alennettuja verokantoja voidaan soveltaa ihmisten ja eläinten elintarvikkeisiin (mukaan lukien juomat, mutta lukuun ottamatta alkoholijuomia); eläviin eläimiin, siemeniin, kasveihin ja tavallisesti elintarvikkeiden valmistuksessa käytettäväksi tarkoitettuihin aineksiin; elintarvikkeiden täydentämiseen tai korvaamiseen tavallisesti käytettäviin tuotteisiin.

Unionin tuomioistuimen asiassa C-331/19, Staatssecretaris van Financiën vastaan X, antamassa tuomiossa on kysymys siitä, miten arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 1 kohdassa olevia käsitteitä ”ihmisten elintarvikkeet” ja ”elintarvikkeiden täydentämiseen tai korvaamiseen tavallisesti käytettävät tuotteet” on tulkittava. Unionin tuomioistuin on todennut, että mikä tahansa ihmisen nautittavaksi tarkoitettu tuote, josta saadaan ihmiselimistön elintoimintojen ylläpitämisen ja elimistön toiminnan ja kehityksen kannalta välttämättömiä ravintoaineita, kuuluu arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 1 kohdassa tarkoitettuun ryhmään, vaikka kyseisen tuotteen käytöllä pyritään myös muiden vaikutusten aikaansaamiseen. Sen sijaan tuote, joka ei sisällä ollenkaan ravintoaineita tai jossa ravintoaineita on ainoastaan täysin merkityksetön määrä ja jonka käytöllä pyritään yksinomaan muiden kuin ihmiselimistön elintoimintojen ylläpitämisen ja elimistön toiminnan ja kehityksen kannalta välttämättömien vaikutusten aikaansaamiseen, ei voi kuulua tähän ryhmään. (tuomion kohdat 35–36) Arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 1 kohdassa olevia käsitteitä ”ihmisten elintarvikkeet” ja ”elintarvikkeiden täydentämiseen ja korvaamiseen tavallisesti käytettävä tuoteet” on tulkittava siten, että ne koskevat kaikkia tuotteita, jotka sisältävät ihmiselimistön rakenus-, energia- ja suojaravintoaineita, jotka ovat välttämättömiä ihmiselimistön elintoimintojen ylläpitämisen ja elimistön toiminnan ja kehityksen kannalta ja joita nautitaan näiden ravintoaineiden toimittamiseksi elimistölle (tuomion kohta 39).

#### *Verotarkastuksessa saatu selvitys*

Verotarkastuskertomuksen mukaan Puffee OÜ on Viroon rekisteröity yhtiö, jolla on kiinteä toimipaikka Suomessa. Yhtiö on merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin 1.7.2015. Yhtiöllä ei ole muita tiloja Suomessa kuin varasto.

Yhtiön pääasiallinen liiketoiminta muodostuu sähkösavukkeiden sekä niihin liittyvien tarvikkeiden myynnistä. Näitä tarvikkeita ovat muun muassa höyrystimet, akut, nikotiininesteet ja aromitiivisteet. Yhtiö on myynyt tuotteitaan arvonlisäverolain 84 §:n mukaisella 24 prosentin arvonlisäverolla, paitsi aromitiivisteitä, joihin yhtiö on soveltanut arvonlisäverolain 85 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaista alennettua 14 prosentin arvonlisäverokantaa, koska yhtiö on katsonut aromitiivisteiden olevan elintarvikkeita. Verohallinto on 13.6.2017 ohjannut yhtiötä soveltamaan aromitiivisteiden myyntiin 24 prosentin verokantaa, mutta yhtiö on jatkanut niiden myyntiä 14 prosentin verokannalla ohjeistuksesta huolimatta.

Verotarkastuskertomuksessa on viitattu Sosiaali- ja terveysalan lupa- ja valvontaviraston ohjeistukseen V/6284/2018, jonka mukaan kokonaisarviointi ratkaisee, onko tuotetta pidettävä höyrystettäväksi tarkoitettuna nikotiinittomana nesteenä. Mikäli tupakkalaissa tarkoitettujen tuotteiden erikoisliikkeissä myydään makunesteitä, näiden voidaan katsoa pääsääntöisesti olevan höyrystettäväksi tarkoitettuja nikotiinittomia nesteitä. Ohjeistus huomioi käyttötarkoituksen, missä makunesteillä todetaan voivan olevan myös muita käyttötarkoituksia, kuin höyrystäminen. Tätä näkemystä perustellaan tupakkalain 2 §:n 20 kohdan määritelmäsäännöksen nojalla, missä makunesteen käyttötarkoituksen ei tarvitse olla korotettu siten, että se edellyttäisi yksinomaista tai pääasiallista tarkoitusta höyrystää nestettä sähkösavukkeeseen avulla, vaan minkä tahansa asteinen tarkoitus itsessään riittää, jos se on olosuhteista kokonaisuutena havaittavissa. Ratkaisevaa merkitystä ei tulisi antaa sille, onko tuotteella muukin käyttötarkoitus höyrystämisen ohella. Ohjeistuksen mukaan makunesteen yhteyttä sähkösavukkeisiin, nikotiininesteisiin tai näiden valmistajaan, maahantuojaan tai myyjään voidaan pitää erityisen olennaisena. Nikotiinittomana nestettä on pidettävä höyrystettäväksi tarkoitettuna nikotiinittomana nesteenä, mikäli se on myytävänä sähkösavukkeisiin ja nikotiininesteisiin erikoistuneessa myyntipaikassa.

Verotarkastuskertomuksen mukaan lakiin ja muuhun tätä tukevaan materiaaliin perustuen aromitiivisteiden myyntiin soveltuva verokanta on arvonlisäverolain 84 §:n mukaan 24 prosenttia, joten yhtiön myyntiä on esitetty oikaistavaksi 14 prosentin verokannalla myytyjen makunesteiden osalta. Myynnistä suoritettava arvonlisävero lasketaan maksusuorituksista siten, että ostajan maksaman vastikkeen katsotaan sisältävän arvonlisäveron 24 prosentin osuuden. Yhtiölle on esitetty lisättäväksi myynnin arvonlisäveroa tilikauden 1.7.–31.12.2015 osalta 7 739,60 euroa, tilikauden 1.1.–31.12.2016 osalta 24 862,10 euroa ja tilikauden 1.1.–31.12.2017 osalta 39 684,40 euroa. Lisäksi yhtiölle on esitetty määrättäväksi 10 prosentin suuruinen veronkorotus arvonlisäverolain 182 §:n 1 momentin 2 kohdan ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 37 §:n sekä 38 §:n perusteella. Verot on maksuunpantu verotarkastuskertomuksessa esitetyn mukaisesti.

### *Asian arviointi ja hallinto-oikeuden johtopäätökset*

Käsittävänä olevassa asiassa on kysymys siitä, voidaanko yhtiön myymiä makunesteitä pitää arvonlisäverolain 85 §:ssä tarkoitettuina elintarvikkeina, joiden myyntiin sovelletaan alennettua 14 prosentin verokantaa.

Asiassa saadun selvityksen mukaan kysymyksessä olevat makunesteet ovat maku- ja väriaineita, jotka soveltuvat käytettäväksi muun muassa leivontaan, ruoanvalmistukseen ja limonadien maustamiseen. Koska makunesteet ovat näin ollen ihmisten nautittavaksi tarkoitettuja aineita, niitä on pidettävä arvonlisäverolain 85 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuina elintarvikkeina. Asiaa ei ole syytä arvioida toisin sillä perusteella, että makunesteitä voidaan käyttää myös sähkösavukkeella tapahtuvaa höyryttelytarkoitusta varten, koska tätä käyttötarkoitusta ei voida edellä esitetyn perusteella pitää makunesteiden yksinomaisena käyttötarkoituksena. Yhtiön ei ole myöskään osoitettu markkinoineen makunesteitä sähkösavukkeella tapahtuvaa höyryttelytarkoitusta varten. Kun otetaan lisäksi huomioon, että makunesteitä myydään paitsi yhtiön verkkokaupasta, myös muista päivittäistavaraupoista, myöskään arvonlisäverotuksessa noudatettava neutraalisuusperiaate ei puolla eri verokannan soveltamista makunesteiden myyntiin siinä tapauksessa, että yhtiö myy niitä verkkokaupastaan. Yhtiön on siten tullut soveltaa makunesteiden myyntiin alennettua 14 prosentin verokantaa.

### *Oikeudenkäyntikulut*

Hallintolainkäyttölain (586/1996) 74 §:n 1 momentin mukaan asianosainen on velvollinen korvaamaan toisen asianosaisen oikeudenkäyntikulut kokonaan tai osaksi, jos erityisesti asiassa annettu ratkaisu huomioon ottaen on kohtuutonta, että tämä joutuu pitämään oikeudenkäyntikulunsa vahinkonaan. Mitä mainitussa pykälässä ja 75 §:ssä säädetään asianosaisesta, voidaan soveltaa myös päätöksen tehneeseen hallintoviranomaiseen. Harkittaessa julkisen asianosaisen korvausvelvollisuutta on pykälän 2 momentin mukaan otettava erityisesti huomioon, onko oikeudenkäynti aiheutunut viranomaisen virheestä.

Asia on ollut tulkinnanvarainen, eikä oikeudenkäynnin voida katsoa aiheutuneen viranomaisen virheestä. Hallinto-oikeus katsoo, että hallintolainkäyttölain 74 § huomioon ottaen ei ole kohtuutonta, että yhtiö joutuu pitämään oikeudenkäyntikulunsa vahinkonaan.

### **Sovelletut oikeusohjeet**

Perusteluissa mainitut

Laki oikeudenkäynnistä hallintoasioissa 126 §



### **Muutoksenhaku**

Tähän päätökseen saa hakea muutosta valittamalla, jos korkein hallinto-oikeus myöntää valitusluvan.

Valitusosoitus on liitteenä (HOL valituslupa 60).

### **Hallinto-oikeuden kokoonpano**

Asian ovat ratkaisseet hallinto-oikeuden jäsenet  
Merja Tarvainen, Minna Martikainen (t) ja Anni Tuomaala.



Esittelijä Salla Autio

Asiaa ratkaistaessa on toimitettu äänestys ja esitetty esittelijän eriävä mieltipide.

**Jakelu ja oikeudenkäyntimaksu**

<b>Päätös</b>	<u>Valittajan asiamiehelle kirjeitse tavallisena tiedoksiäntona</u>  Maksutta (Tuomioistuinmaksulaki 9 § 3 kohta)  Tiedote oikeudenkäyntimaksusta korkeimmassa hallinto-oikeudessa
<b>Jäljennös ja asiakirjat</b>	Verohallinto, joka toimittaa jäljennöksen päätöksestä verotuksen oikaisulautakunnalle
<b>Jäljennös</b>	Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö / veroasiamies Tuire Huhdanmäki, sähköisesti Verohallinto / veronkantoyksikkö, sähköisesti

Diaarinumero 07442/19/8201

**Hallinto-oikeustuomari Merja Tarvaisen äänestyslausunto**

Asiassa on valituksenalaiselta osin kyse siitä, onko yhtiön myymiin aromitiivisteisiin tullut soveltaa niitä myydessä yleistä vai elintarvikkeiden alennettua arvonlisäverokantaa verotarkastettuna ajanjaksona, ja rikkooko eri verokantojen soveltaminen verotuksen neutraalisuusperiaatetta.

Asiassa on riidatonta, että yhtiön myymät aromitiivisteet soveltuvat käyttötarkoitukseltaan käytettäväksi sekä elintarvikkeina että höyrystettyinä sähkösavukkeissa ja että aromitiivisteitä myydään kansallisesti elintarvikeliikkeissä alennetulla 14 prosentin arvonlisäverokannalla.

Yhtiö myy verkkokaupassaan aromitiivisteiden lisäksi muun ohella pohjanesteitä, akkuja, latureita ja akkutarvikkeita. Aromitiivisteitä myydään eri tuotemerkeillä, ja niiden käyttökohteiksi on yhtiön verkkosivuilla kerrottu esimerkiksi leivonta, smoothiet ja juomat. Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön mukaan yhtiön myymän LadyBug Marisol -aromitiivisteiden tuotemerkin omilla verkkosivuilla tiivistettä suositellaan käytettäväksi sähkösavukkeiden makunesteenä.

Katson, että asiassa sovellettava verokanta voidaan arvioida tuotteen tosiasiallisen käyttötarkoituksen (mm. EUT C-41/09, Euroopan komissio v. Alankomaiden kuningaskunta, kohdat 57–59 ja 66 oikeustapaustulkinnaksi) ja myyntitarkoituksen perusteella. Tosiasiallinen käyttötarkoitus voidaan arvioida asiayhteyden perustuvan kokonaisarviointin perusteella.

Elintarvikeliikkeissä aromitiivisteet ovat osa liikkeen elintarviketuotevalikoimaa, ja ne on katsottava lähtökohtaisesti tarkoitettuna elintarvikkeina käytettäväksi. Yhtiö kuitenkin myy verkkokaupassaan pääasiallisesti sellaisia tuotteita, jotka ovat yleisesti yhdistettävissä sähkötupakointiin. Näin ollen yhtiön myymät aromitiivisteet on asiayhteyden perusteella yhdistettävissä sähkötupakointiin, vaikka yhtiö ei ole markkinoinut aromitiivisteitä käytettävissä sähkötupakoinnissa. Kokonaisuutena arvioiden yhtiön myymät aromitiivisteet on katsottava myydyin sähkösavukkeilla tapahtuvaa höyryttelytarkoitusta varten. Katson, että tässä tarkoituksessa myytynä aromitiivisteet eivät ole arvonlisäverolaissa tarkoitettuja ruokatarvikkeita tai juoman lisäaineita.

Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja tuotteiden samankaltaisuutta on arvioitava keski-vertokuluttajan näkökulmasta sen perusteella, onko myydyillä tuotteilla toisiaan vastaavia ominaisuuksia ja mihin kuluttajan tarpeisiin ne vastaavat (mm. EUT C-499/16, AZ, kohdat 31–34 oikeustapaustulkinnaksi). Keski-vertokuluttaja ostaa juomien ja ruokien maustamiseen tarkoitettuja tuotteita elintarvikeliikkeestä, eikä verkkokaupasta, jossa myydään muun ohella pohjanesteitä, akkuja ja latureita. Kun aromitiivisteet ostetaan pohjanesteitä, akkuja ja latureita myyvästä verkkokaupasta, oston ei voida katsoa vastaavan kuluttajan samoihin tarpeisiin kuin aromitiivisteiden ostaminen elintarvikeliikkeestä. Keski-vertokuluttajan näkökulmasta yhtiön myymät aromitiivisteet eivät rinnastu ihmisten

nautittavaksi tarkoitettuun elintarvikkeeseen. Neutraalisuusperiaate ei edellä esitetty huomioon ottaen ole näin ollen ole esteenä eri verokantojen käyttämiselle.

Edellä esitetyin tavoin katson, että yhtiön myymät aromitiivisteet on tarkoitettu sähkösavukkeilla tapahtuvaa höyryttelytarkoitusta varten. Aromitiivisteiden höyryttämällä tapahtuva nautintatapa huomioon ottaen kyseessä ei ole arvonlisäverolain 85 §:n 1 momentin 1 kohdan mukainen elintarvike, ja aromitiivisteisiin on tullut siten soveltaa 24 prosentin mukaista arvonlisäverokantaa. Tätä tukee myös unionin tuomioistuimen tuomio C-331/19, jonka mukaan tuote, joka ei sisällä välttämättömiä ravintoaineita ihmiselimestön elintoimintojen ylläpitämiseen ja jonka käytöllä pyritään yksinomaan muiden kuin elintoimintojen ylläpitämiseen, ei kuulu elintarvikkeen määritelmään. Lisäksi alennettua verokantaa on tulkittava suppeasti. Yhtiön on suoritettava arvonlisäveroa myymistään aromitiivisteistä 24 prosenttia suorittamansa 14 prosentin sijaan. Katson, ettei asiaa ole arvioitava toisin sen vuoksi, että tupakkalaki (549/2016) on tullut voimaan kesäkuussa 2016.

Yhtiö on vedonnut asian tulkinnanvaraisuuteen ja vaatinut veronkorotusten poistamista. Asiassa saadun selvityksen mukaan Verohallinto on 13.6.2017 ohjannut yhtiötä käyttämään aromitiivisteisiin 24 prosentin verokantaa, mutta yhtiö ei ole muuttanut verokantaa. Asian tulkinnanvaraisuus huomioon ottaen katson, että yhtiölle on myönnettävä luottamuksensuojaa ajalle ennen ohjauksen antamista eli kohdekausien 12/2015 ja 12/2016 osalta sekä ajalla 1.1.2017–13.6.2017. Näin ollen poistan yhtiölle määrättyt verot ja veronkorotukset 13.6.2017 edeltävältä ajalta. Muiden kohdekausien osalta hylkään valituksen.

Muilta osin olen samaa mieltä kuin hallinto-oikeuden enemmistö.

Sovelletut oikeusohjeet: edellä enemmistön perusteluissa mainittujen lisäksi laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä 6 § sekä arvonlisäverolaki 176 § 2 momentti (529/2010)

Asian esittelijän hallinto-oikeuden esittelijän Salla Aution päätösesitys oli samansisältöinen kuin hallinto-oikeustuomari Merja Tarvaisen äänestyslause.

Vakuudeksi Salla Autio

Toimituskirjan antaja:

  
Margit Nieminen  
lainkäyttösiihteeri



21/0021/4

12.3.2021

Diaarinumero  
07443/19/8201

**Asia** Arvonlisäverovalitus  
**Verovelvollinen** Puffalo Oy (2765755-5)  
**Valittaja** Verovelvollinen  
Asiamies: OTK Petteri Snell

**Päätökset, joista valitetaan**

**Viranomainen**  
Verotuksen oikaisulautakunta

**Päätöspäivä**  
10.10.2019

<b>Numero/päiväys</b>	<b>kohdekausi</b>	<b>vero euroa</b>	<b>veronkorotus euroa</b>
P0105609095	12/2016	1 040,16	104,02
P0105625479	11/2017	14 552,89	1 455,29

Verotuksen oikaisulautakunta on hylännyt Puffalo Oy:n (jäljempänä myös yhtiö) vaatimuksen Verohallinnon 3.12.2018 verotarkastuskertomuksen numero AG252592 perusteella tekemien päätösten numerot P0062087620 ja P0062104004 oikaisemisesta sekä yhtiölle määrättyjen veronkorotusten poistamisesta. Viivästyskorkoa koskeva oikaisuvaatimus on jätetty tutkimatta verotuksen oikaisulautakunnan toimivaltaan kuulumattomana ja asia on tältä osin siirretty Verohallinnon käsiteltäväksi.

Päätöksen perustelujen mukaan yhtiön myymät aromitiivisteet (jäljempänä myös makunesteet) on myyty sähkösavukkeella tapahtuvaa höyryttelytarkoitusta varten. Tässä käyttötarkoituksessa myytynä tuotteet eivät ole arvonlisäverolaissa tarkoitettuja elintarvikkeita ja tuotteiden myyntiin on sovellettava 24 prosentin verokantaa, koska käyttötarkoitus liittyy sähkösavuketuotteisiin. Verotuksen neutraalisuuden periaate ei ole esteenä eri verokantojen käyttämiselle unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella. Kun keskivertokuluttaja ostaa aromitiivisteet sähkösavukkeiden erikoisliikkeestä, oston ei katsota vastaavan kuluttajien samoihin tarpeisiin kuin tilanteessa, jossa aromitiivisteet ostetaan tavallisesta elintarvikeliikkeestä. Verohallinto on voinut määrätä yhtiölle 10 prosentin veronkorotuksen, koska yhtiö on antanut veroilmoitukset puutteellisena ja virheellisenä.

## Valituksessa esitetyt vaatimukset

Verotuksen oikaisulautakunnan päätös on kumottava ja yhtiön maksettavaksi määrätyt verot ja veronkorotukset on poistettava.

Asiassa on pyydettävä ennakkoratkaisu unionin tuomioistuimelta, mikäli hallinto-oikeudella on epäselvyyttä Euroopan unionin lainsäädännön tulkinnasta.

Yhtiön oikeudenkäyntikulut on määrättävä korvattavaksi valtion varoista korkeolain 4 §:n 1 momentin mukaisine viivästyskorkeineen 30 päivän kuluessa hallinto-oikeuden ratkaisun antamispäivästä lukien.

## Perusteet

Verotuksen oikaisulautakunnan päätös perustuu virheelliseen näkemykseen siitä, että yhtiön myymät aromitiivisteet eivät olisi katsottava elintarvikkeiksi ja niistä olisi kannettava 24 prosentin arvonlisävero. Yhtiö katsoo, että kyse on elintarviketuotteista ja niistä on kannettava 14 prosentin arvonlisävero. Kansallisesti samanlaisten tuotteiden myyntiin sovelletaan 14 prosentin verokantaa. Näin ollen tietyn myyntikanavan kautta myydyistä elintarvikkeista kannettaisiin suurempi verokanta kuin muualla myydyistä samanlaisista elintarvikkeista, mikä on vastoin EU-oikeuden verotuksen neutraalisuuden periaatetta.

Alennettua verokantaa ei sovelleta tupakkavalmisteisiin. Yhtiön myymät aromitiivisteet on määriteltävä elintarvikkeiksi arvonlisäverolaissa, Euroopan parlamentin ja neuvoston elintarvikeasetuksessa, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivissä 2014/40/EU, elintarvikelaissa ja oikeuskirjallisuudessa avattujen määritelmien perusteella. Tuotteet eivät sovellu määritelmään tupakkavalmisteesta tai tupakkatuotteesta. Tuotteita ei voida pitää höyrystettäväksi tarkoitettuna nikotiinittomina nesteinä ainoastaan sen perusteella, että tuotetta on mahdollista höyrystää sähkösavukkeen avulla.

Lisäksi tupakkalaki on tullut voimaan 29.6.2016, mitä ennen tupakkalaissa ei ollut mainintaa höyrystettäväksi tarkoitettua nikotiinittomasta nesteestä. Verokauden 12/2015 osalta kokonaisuudessaan ja verokauden 12/2016 osalta osittain on huomioitava, että tällöin ei olisi edes ollut mahdollista määritellä elintarviketta höyrystettäväksi nikotiinittomaksi nesteeksi myyntipaikan perusteella ja sulkea se ulos elintarvikkeen määritelmästä. Verokausien osalta on huomioitava tupakkalain voimaantuloaika.

Asiassa on määritettävä myytyjen tuotteiden tosiallinen käyttötarkoitus. Yhtiön myymät aromitiivisteet on tarkoitettu juomien ja ruokien maustamiseen, joihin käyttötarkoituksiin niitä on markkinoitu käytettäväksi. Aromitiivisteitä ei ole markkinoitu tai tarkoitettu sähkösavukkeella käytettäväksi tai höyrystettäväksi, eikä tällaista ole merkitty niiden tuoteselosteisiin. Aromitiivisteitä käytetään muun muassa limonadien maustamiseen. Verokannan määrän osalta merkitystä on vain sillä, mihin tarkoitukseen aromitiivisteet myydään, eikä mihin kuluttajat niitä käyttävät. Tätä näkemystä tukevat oikeuskirjallisuuden lisäksi keskusverolautakunnan ennakkoratkaisut 1995/16, 1995/100 ja

1995/136. Aromitiivisteet eivät itsessään sovellu sähkösavukekäyttöön, ellei loppukäyttäjä tee muutoksia tuotteeseen ja väärinkäytä tuotetta sen käyttötarkoituksen vastaisesti.

Yhtiön käsityksen mukaan verotuksen oikaisulautakunnan näkemys siitä, että aromitiivisteet on myyty sähkösavukkeella tapahtuvaa höyryttelytarkoitusta varten, perustuu olettamukseen käyttötarkoituksesta tuotteiden myyntipaikan perusteella. Myyntipaikan perusteella tehtävä oletamus käyttötarkoituksesta ei perustu tupakkalakiin tai sitä koskevaan hallituksen esitykseen, ja on vastoin lain sanamuotoa.

Aromitiivisteiden tuoteselosteiden ja kauppiaan ja myyjän antamien ohjeiden mukaan tuotteet on tarkoitettu elintarvikekäyttöön, juomien ja ruokien maustamiseen. Yhtiö ohjeistaa asiakkaitaan selkeästi siitä, että tiivisteitä ei ole tarkoitettu höyrystettäväksi sähkösavukkeissa, mitä osoittaa yhtiön liikkeissä käytössä oleva vakuutuslomake ja tietosuojaseloste. Aromitiivisteitä ostaessa asiakas antaa vakuutuksen siitä, että hänen liikkeessään ostamansa aromitiivisteet eivät ole tulossa sähkösavukkeissa tai vastaavalla tavalla höyrystettäväksi. Verotuksen oikaisulautakunnan esiintuomassa unionin tuomioistuimen ratkaisussa C-41/09 korostuu käyttötarkoituksen merkitys määriteltäessä, onko kyseessä elintarvike vai ei. Nyt kyseessä olevat aromitiivisteet ovat käyttötarkoituksensa ja määritelmien perusteella elintarvikkeita, eikä niistä tulisi kantaa 24 prosentin arvonnlisäveroa.

Verotuksen neutraalisuuden periaate huomioon ottaen yhtiön myymistä aromitiivisteistä tulisi kantaa 14 prosentin arvonnlisävero, jota sovelletaan kansallisella tasolla samanlaisiin elintarviketuotteisiin. Mikäli yhtiö joutuisi kantamaan 24 prosentin verokantaa tuotteista, joista kansallisesti kannetaan 14 prosentin verokanta, yhtiö asetettaisiin verotuksellisesti epäyhdenvertaiseen asemaan muihin elinkeinonharjoittajiin nähden. Keskiwertokuluttajan näkökulma on otettava huomioon tarkasteltaessa palvelujen ja tavaroiden samankaltaisuutta, mutta keinotekoisia erotteluita on vältettävä. Yhtiön näkemyksen mukaan asiassa on kyse keinotekoisesta erottelusta yhtiön myymien tuotteiden ja muiden elinkeinonharjoittajien myymien samanlaisten tuotteiden välillä. Tuotteiden ominaisuudet ja käyttötarkoitukset ovat samat, mutta ainoa ero on myyntipaikka. Aromitiivisteet vastaavat kuluttajien samoihin tarpeisiin riippumatta myyntipaikasta. Unionin tuomioistuimen tuomion C-259/10 ja C-260/10 mukaan samankaltaisuuden arvioinnissa ei ole lähtökohtaisesti merkitystä sillä, kuka on palveluntarjoaja. Eroa tuotteiden välillä ei voida tehdä myyntipaikkaan perustuen.

Käsitteltävä asia on tulkinnanvarainen, eikä asiasta ole olemassa oikeuskäytäntöä tai verottajan ohjetta. On selvää, että yhtiö on toiminut vilpittömässä mielessä. Yhtiöön kohdistuneet veronkorotukset tulee joka tapauksessa poistaa luottamuksensuojaperiaatteen nojalla veronkorotuksien ollessa kohtuuttomia asian tulkinnanvaraisuuden vuoksi.

Kirjallisina todisteina on esitetty kuvia kuiteista Suomesta ostetuista aromitiivisteistä, yhtiön vakuutusasiakirja ja tietosuojaseloste, keskusverolautakunnan ratkaisut KVL:1995/6, KVL:1995/100 ja KVL:1995/136 ja eri mieltä olleen hallinto-oikeustuomarin äänestyslausunto päätöksestä nro 19/0482/1.

#### **Asian käsittely ja selvittäminen**

**Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö** on antanut vastineen. Oikeudenvilvontayksikön käsityksen mukaan yhtiö on myynyt aromitiivisteitä pääasiallisesti sähkösavukkeella tapahtuvaan höyryttelytarkoitukseen, eivätkä tuotteet tässä tarkoituksena myytynä ole elintarvikkeita. Tilanteessa, jossa mahdollisia tuotteen käyttötarkoituksia on useita, on määriteltävä keskivertokuluttajan näkökulmasta se tarve, johon tuote pääosin vastaa. Keskivertokuluttajan ostaessa aromitiivisteet sähkösavukkeiden erikoisliikkeestä, oston ei katsota vastaavan kuluttajien samoihin tarpeisiin kuin tilanteessa, jossa aromitiivisteet ostetaan tavallisesta elintarvikeliikkeestä. Yhtiön esittämällä vakuutuksella ei ole merkitystä arvioitaessa keskivertokuluttajan näkökulmaa. Sähkösavukkeiden erikoisliikkeessä asioivat eivät ole ruoanvalmistuksen suhteen keskivertokuluttajia unionin tuomioistuimen tarkoittamalla tavalla.

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella neutraalisuuden periaate ei ole esteenä eri verokantojen käyttämiselle tällaisessa tilanteessa. Lisäksi alennettuja verokantoja on tulkittava suppeasti. Tuotteiden pääasiallinen käyttötarkoitus eli höyryttely hengityselimistön kautta ja suppean tulkinnan vaatimus huomioon ottaen yhtiön myymiä tuotteita ei voida luokitella arvonlisäverolaissa tarkoitetuiksi elintarvikkeiksi, ja tuotteen myyntiin on sovellettava 24 prosentin verokantaa.

Luottamuksensuojan soveltamisedellytykset eivät täyty käsiteltävänä olevassa asiassa, koska yhtiö ei ole toiminut vilpittömässä mielessä myydessään tuotteita sähkösavukkeiden erikoisliikkeessä. Verohallinto ei ole antanut yhtiölle päätöstä tai kirjallista ohjetta, jonka mukaan yhtiö olisi toiminut asiassa. Kaikki luottamuksensuojan edellytykset eivät täyty asiassa yhtäaikaaisesti, ei yhtiö voi saada luottamuksensuojaa. Asiassa ei ole vaikutusta sillä, että tupakkalaki on tullut voimaan vasta kesäkuussa 2016.

**Yhtiö** on antanut vastaselityksen. Luottamuksensuojan osalta yhtiö korostaa, että yhtiölle ei ole aiemmin ilmoitettu, että asiassa olisi menetelty väärin ja yhtiö on vilpittömässä mielessä ajatellut toimivansa täysin verottajan ohjeiden mukaisesti.



## Hallinto-oikeuden ratkaisu

Hallinto-oikeus hylkää yhtiön vaatimuksen ennakkoratkaisun pyytämisestä unionin tuomioistuimelta.

Hallinto-oikeus kumoo ja poistaa valituksenalaiset päätökset. Verohallinto palauttaa hakemukset mahdollisesti liikaa maksetun määrän säädettyine korkeineen.

Hallinto-oikeus hylkää yhtiön vaatimuksen oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

## Perustelut

### *Ennakkoratkaisun pyytäminen*

Asiassa ei ole tullut esille unionin oikeuden tulkinnasta sellaista kysymystä, jonka johdosta ennakkoratkaisupyynnön esittäminen unionin tuomioistuimelle olisi asian ratkaisemiseksi tarpeen.

### *Sovelletut oikeusohjeet ja arvonlisäverolain esityöt*

Arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarain ja palvelun myynnistä.

Arvonlisäverolain 84 §:n mukaan suoritettava vero on 24 prosenttia veron perusteesta, ellei 85 tai 85 a §:ssä toisin säädetä.

Arvonlisäverolain 85 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan ruokatavaran, juoman ja muun sellaisenaan ihmisen nautittavaksi tarkoitetun aineen sekä niiden raaka-aineen ja niitä valmistettaessa tai säilittäessä käytettävän mausteen, säilöntäaineen, väri- ja muun lisäaineen (elintarvike) myynnistä, yhteisöhanke- nasta, siirrosta varastointimenettelystä ja maahantuonnista suoritettava vero on 14 prosenttia veron perusteesta.

Arvonlisäverolain muuttamisesta annetun hallituksen esityksen (HE 222/1994 vp) mukaan elintarvike ehdotetaan määriteltäväksi samalla tavalla kuin elintarvikeasetuksessa (408/52). Elintarvikkeella tarkoitettaisiin ruokatavaraa, juomaa ja muuta sellaisenaan ihmisten nautittavaksi tarkoitettua ainetta sekä niiden raaka-ainetta ja niitä valmistettaessa tai säilittäessä käytettäviä mausteita, säilöntäaineita, väri- ja muita lisäaineita. Alempaa verokantaa ei sovellettaisi tarjoilutoimintaan, eläviin eläimiin, vesijohtoveteen, alkoholi-juomiin, tupakkavalmisteisiin, lain 85 §:n 1 momentin 6 kohdassa tarkoitettuihin tavaroihin eikä myrkkyyihin.

*Unionin oikeuden merkitykselliset säännökset ja oikeuskäytäntö*

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (*arvonlisäverodirektiivi*) 98 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat soveltaa joko yhtä tai kahta alennettua verokantaa. Saman artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan alennettuja verokantoja saa soveltaa ainoastaan liitteessä III tarkoitettuihin ryhmiin kuuluvien tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin.

Arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 1 kohdan mukaan 98 artiklassa tarkoitettuja alennettuja verokantoja voidaan soveltaa ihmisten ja eläinten elintarvikkeisiin (mukaan lukien juomat, mutta lukuun ottamatta alkoholijuomia); eläviin eläimiin, siemeniin, kasveihin ja tavallisesti elintarvikkeiden valmistuksessa käytettäväksi tarkoitettuihin aineksiin; elintarvikkeiden täydentämiseen tai korvaamiseen tavallisesti käytettäviin tuotteisiin.

Unionin tuomioistuimen asiassa C-331/19, Staatssecretaris van Financiën vastaan X, antamassa tuomiossa on kysymys siitä, miten arvonlisädirektiivin liitteessä III olevassa 1 kohdassa olevia käsitteitä ”ihmisten elintarvikkeet” ja ”elintarvikkeiden täydentämiseen tai korvaamiseen tavallisesti käytettävät tuotteet” on tulkittava. Unionin tuomioistuin on todennut, että mikä tahansa ihmisen nautittavaksi tarkoitettu tuote, josta saadaan ihmiselimestön elintoimintojen ylläpitämisen ja elimistön toiminnan ja kehityksen kannalta välttämättömiä ravintoaineita, kuuluu arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 1 kohdassa tarkoitettuun ryhmään, vaikka kyseisen tuotteen käytöllä pyritään myös muiden vaikutusten aikaansaamiseen. Sen sijaan tuote, joka ei sisällä ollenkaan ravintoaineita tai jossa ravintoaineita on ainoastaan täysin merkityksellön määrä ja jonka käytöllä pyritään yksinomaan muiden kuin ihmiselimestön elintoimintojen ylläpitämisen ja elimistön toiminnan ja kehityksen kannalta välttämättömien vaikutusten aikaansaamiseen, ei voi kuulua tähän ryhmään. (tuomion kohdat 35–36) Arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 1 kohdassa olevia käsitteitä ”ihmisten elintarvikkeet” ja ”elintarvikkeiden täydentämiseen ja korvaamiseen tavallisesti käytettävä tuotteet” on tulkittava siten, että ne koskevat kaikkia tuotteita, jotka sisältävät ihmiselimestön rakenus-, energia- ja suojaravintoaineita, jotka ovat välttämättömiä ihmiselimestön elintoimintojen ylläpitämiseen ja elimistön toiminnan ja kehityksen kannalta ja joita nautitaan näiden ravintoaineiden toimittamiseksi elimistölle (tuomion kohta 39).

*Verotarkastuksessa saatu selvitys*

Verotarkastuskertomuksen mukaan Pufftalo Oy on merkitty kaupparekisteriin 4.8.2016, missä yhtiön liiketoiminta muodostuu pääasiassa sähkösavukkeiden, aromitiivisteiden (makunesteiden), akkujen sekä muiden sähkötupakointiin liittyvien tarvikkeiden myynnistä kivijalkaliikkeistä kuluttajille. Sähkösavukkeisiin liittyviä tarvikkeita ovat muun muassa höyrystimet, akut, nikotiinesteet sekä aromitiivisteet (makunesteet). Yhtiö on myynyt tuotteitaan 24 prosentin arvonlisäverolla, paitsi aromitiivisteitä, joihin yhtiö on soveltanut

arvonlisäverolain 85 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaista alennettua 14 prosentin arvonlisäverokantaa, koska yhtiö on katsonut aromitiivisteiden olevan elintarvikkeita.

Verotarkastuskertomuksessa on viitattu Sosiaali- ja terveysalan lupa- ja valvontaviraston ohjeistukseen V/6284/2018, jonka mukaan kokonaisarviointi ratkaisee, onko tuotetta pidettävä höyrystettäväksi tarkoitettuna nikotiinittomana nesteenä. Mikäli tupakkalaissa tarkoitettujen tuotteiden erikoisliikkeissä myydään makunesteitä, näiden voidaan katsoa pääsääntöisesti olevan höyrystettäväksi tarkoitettuja nikotiinittomia nesteitä. Ohjeistus huomioi käyttötarkoituksen, missä makunesteillä todetaan voivan olevan myös muita käyttötarkoituksia, kuin höyrystäminen. Tätä näkemystä perustellaan tupakkalain 2 §:n 20 kohdan määritelmäsäännöksen nojalla, missä makunesteen käyttötarkoituksen ei tarvitse olla korotettu siten, että se edellyttäisi yksinomaista tai pääasiallista tarkoitusta höyrystää nestettä sähkösavukkeen avulla, vaan minkä tahansa asteinen tarkoitus itsessään riittää, jos se on olosuhteista kokonaisuutena havaittavissa. Ratkaisevaa merkitystä ei tulisi antaa sille, onko tuotteella muukin käyttötarkoitus höyrystämisen ohella. Ohjeistuksen mukaan makunesteen yhteyttä sähkösavukkeisiin, nikotiininesteisiin tai näiden valmistajaan, maahan-tuojaan tai myyjään voidaan pitää erityisen olennaisena. Nikotiinittomana nestettä on pidettävä höyrystettäväksi tarkoitettuna nikotiinittomana nesteenä, mikäli se on myytävänä sähkösavukkeisiin ja nikotiininesteisiin erikoistuneessa myyntipaikassa.

Verotarkastuskertomuksen mukaan lakiin ja muuhun tätä tukevaan materiaaliin perustuen aromitiivisteiden myyntiin soveltuva verokanta on arvonlisäverolain 84 §:n mukaan 24 prosenttia, joten yhtiön myyntiä on esitetty oikaistavaksi 14 prosentin verokannalla myytyjen makunesteiden osalta. Myynnistä suoritettava arvonlisävero lasketaan maksusuorituksista siten, että ostajan maksaman vastikkeen katsotaan sisältävän arvonlisäveron 24 prosentin osuuden. Yhtiölle on esitetty lisättäväksi myynnin arvonlisäveroa tilikauden 2.6.–31.12.2016 osalta 1 040,16 euroa ja tilikauden 1.1.–31.11.2017 osalta 14 552,89 euroa. Lisäksi yhtiölle on esitetty määrättäväksi 10 prosentin suurin veronkorotus arvonlisäverolain 182 §:n 1 momentin 2 kohdan ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 37 §:n sekä 38 §:n perusteella. Verot on maksuunpantu verotarkastuskertomuksessa esitetyn mukaisesti.

#### *Asian arviointi ja hallinto-oikeuden johtopäätökset*

Käsiteltävänä olevassa asiassa on kysymys siitä, voidaanko yhtiön myymiä makunesteitä pitää arvonlisäverolain 85 §:ssä tarkoitettuina elintarvikkeina, joiden myyntiin sovelletaan alennettua 14 prosentin verokantaa.

Asiassa saadun selvityksen mukaan kysymyksessä olevat makunesteet ovat maku- ja väriaineita, jotka soveltuvat käytettäväksi muun muassa leivontaan, ruoanvalmistukseen ja limonadien maustamiseen. Koska makunesteet ovat näin ollen ihmisten nautittavaksi tarkoitettuja aineita, niitä on pidettävä arvonlisäverolain 85 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuina elintarvikkeina.

Asiaa ei ole syytä arvioida toisin sillä perusteella, että makunesteitä voidaan käyttää myös sähkösavukkeella tapahtuvaa höyryttelytarkoitusta varten, koska tätä käyttötarkoitusta ei voida edellä esitetyn perusteella pitää makunesteiden yksinomaisena käyttötarkoituksena. Yhtiön ei ole myöskään osoitettu markkinoineen makunesteitä sähkösavukkeella tapahtuvaa höyryttelytarkoitusta varten. Kun otetaan lisäksi huomioon, että makunesteitä myydään paitsi yhtiön sähkösavuketarvikkeisiin erikoistuneessa liikkeessä, myös muissa päivittäistavarakaupoissa, myöskään arvonlisäverotuksessa noudatettava neutraalisuusperiaate ei puolla eri verokannan soveltamista makunesteiden myyntiin siinä tapauksessa, että yhtiö myy niitä liikkeestään. Yhtiön on siten tullut soveltaa makunesteiden myyntiin alennettua 14 prosentin verokantaa.

#### *Oikeudenkäyntikulut*

Hallintolainkäyttölain (586/1996) 74 §:n 1 momentin mukaan asianosainen on velvollinen korvaamaan toisen asianosaisen oikeudenkäyntikulut kokonaan tai osaksi, jos erityisesti asiassa annettu ratkaisu huomioon ottaen on kohtuutonta, että tämä joutuu pitämään oikeudenkäyntikulunsa vahinkonaan. Mitä mainitussa pykälässä ja 75 §:ssä säädetään asianosaisesta, voidaan soveltaa myös päätöksen tehneeseen hallintoviranomaiseen. Harkittaessa julkisen asianosaisen korvausvelvollisuutta on pykälän 2 momentin mukaan otettava erityisesti huomioon, onko oikeudenkäynti aiheutunut viranomaisen virheestä.

Asia on ollut tulkinnanvarainen, eikä oikeudenkäynnin voida katsoa aiheutuneen viranomaisen virheestä. Hallinto-oikeus katsoo, että hallintolainkäyttölain 74 § huomioon ottaen ei ole kohtuutonta, että yhtiö joutuu pitämään oikeudenkäyntikulunsa vahinkonaan

#### **Sovelletut oikeusohjeet**

Perusteluissa mainitut  
Laki oikeudenkäynnistä hallintoasioissa 126 §

### **Muutoksenhaku**

Tähän päätökseen saa hakea muutosta valittamalla, jos korkein hallinto-oikeus myöntää valitusluvan.

Valitusosoitus on liitteenä (HOL valituslupa 60).

### **Hallinto-oikeuden kokoonpano**

Asian ovat ratkaisseet hallinto-oikeuden jäsenet  
Merja Tarvainen, Minna Martikainen (t) ja Anni Tuomaala.



Esittelijä Salla Autio

Asiaa ratkaistaessa on toimitettu äänestys ja esitetty esittelijän eriävä mielipide.

**Jakeilu ja oikeudenkäyntimaksu**

Päätös	<u>Valittajan asiamiehelle kirjeitse tavallisena tiedoksiantona</u> Maksutta (Tuomioistuinmaksulaki 9 § 3 kohta) Tiedote oikeudenkäyntimaksusta korkeimmassa hallinto-oikeudessa
Jäljennös ja asiakirjat	Verohallinto, joka toimittaa jäljennöksen päätöksestä verotuksen oikaistulautakunnalle
Jäljennös	Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö / veroasiamies Tuire Huhdanmäki, sähköisesti Verohallinto / veronkantoyksikkö, sähköisesti

Diaarinumero 07443/19/8201

**Hallinto-oikeustuomari Merja Tarvaisen äänestyslausunto**

Asiassa on kyse siitä, onko yhtiön myymiin aromitiivisteisiin tullut soveltaa niitä myytäessä yleistä vai elintarvikkeiden alennettua arvonlisäverokantaa verotarkastettuna ajanjaksona, ja rikkooko eri verokantojen soveltaminen verotuksen neutraalisuusperiaatetta.

Yhtiöllä on kivijalkaliike, jossa myydään sähkösavukkeita ja sähkötupakointiin liittyviä tarvikkeita, joita ovat muun ohella höyrystimet, akut, nikotiinesteeet ja aromitiivisteet. Yhtiön myymät aromitiivisteet soveltuvat käyttötarkoitukseltaan käytettäväksi sekä elintarvikkeina että höyrystettyinä sähkösavukkeissa. Asiassa on riidatonta, että aromitiivisteitä myydään kansallisesti elintarvikeliikkeissä alennetulla 14 prosentin arvonlisäverokannalla.

Katson, että asiassa sovellettava verokanta voidaan arvioida tuotteen tosiasiallisen käyttötarkoituksen (mm. EUT C-41/09, Euroopan komissio v. Alankomaiden kuningaskunta, kohdat 57–59 ja 66 oikeustapaussviittauksineen) ja myyntitarkoituksen perusteella. Tosiasiallinen käyttötarkoitus voidaan arvioida asiayhteyden perustuvan kokonaisarvioinnin perusteella.

Elintarvikeliikkeissä aromitiivisteet ovat osa liikkeen monipuolista elintarviketuotevalikoimaa, ja ne on tällöin katsottava lähtökohtaisesti tarkoitettuna elintarvikkeina käytettäväksi. Yhtiö on sähkösavukkeiden erikoisliike, jonka myymät aromitiivisteet on katsottava myytävän käytettäväksi yhdessä yhtiön myymien sähkösavukkeiden ja muiden sähkösavuketarvikkeiden kanssa. Yhtiön myymät aromitiivisteet on siten katsottava myydyn sähkösavukkeilla tapahtuvaa höyrytelytarkoitusta varten. Katson, että tässä tarkoituksessa myytynä aromitiivisteet eivät ole arvonlisäverolaisissa tarkoitettuja ruokatavaran tai juoman lisäaineita.

Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja tuotteiden samankaltaisuutta on arvioitava keski-vertokuluttajan näkökulmasta sen perusteella, onko myydyillä tuotteilla toisinaan vastaavia ominaisuuksia ja mihin kuluttajan tarpeisiin ne vastaavat (mm. EUT C-499/16, AZ, kohdat 31–34 oikeustapaussviittauksineen). Keski-vertokuluttaja ostaa juomien ja ruokien maustamiseen tarkoitettuja tuotteita elintarvikeliikkeestä, eikä sähkösavukkeiden erikoisliikkeestä. Ostettaessa aromitiivisteet sähkösavukkeiden erikoisliikkeestä, oston ei ole katsottava vastaavan kuluttajan samoihin tarpeisiin kuin aromitiivisteiden ostaminen elintarvikeliikkeestä. Keski-vertokuluttajan näkökulmasta yhtiön myymät aromitiivisteet eivät rinnastu ihmisten nautittavaksi tarkoitettuun elintarvikkeeseen. Yhtiön merkittävillä tuotekuvauksilla tai esittämällä vakuutuksella ei ole vaikutusta asian arviointiin. Neutraalisuusperiaate ei edellä esitetty huomioon ottaen ole näin ollen ole esteenä eri verokantojen käyttämiselle.

Edellä esitetyin tavoin katson, että yhtiön myymät aromitiivisteet on tarkoitettu sähkösavukkeilla tapahtuvaa höyryttelytarkoitusta varten. Aromitiivisteiden höyryttämällä tapahtuva nautintatapa huomioon ottaen kyseessä ei ole arvonlisäverolain 85 §:n 1 momentin 1 kohdan mukainen elintarvike, ja aromitiivisteisiin on tullut siten soveltaa 24 prosentin mukaista arvonlisäverokantaa. Tätä tukee myös unionin tuomioistuimen tuomio C-331/19, jonka mukaan tuote, joka ei sisällä välttämättömiä ravintoaineita ihmiselimestön elintoimintojen ylläpitämiseen ja jonka käytöllä pyritään yksinomaan muiden kuin elintoimintojen ylläpitämiseen, ei kuulu elintarvikkeen määritelmään. Lisäksi alennettua verokantaa on tulkittava suppeasti. Yhtiön on suoritettava arvonlisäveroa myymistään aromitiivisteistä 24 prosenttia suorittamansa 14 prosentin sijaan. Yhtiölle on siten tullut määrätä maksettavaksi suorittamatta jäänyt verokantojen erotus. En arvioi asiaa toisin sen vuoksi, että tupakkalaki (549/2016) on tullut voimaan kesäkuussa 2016.

Yhtiö on vedonnut asian tulkinnanvaraisuuteen ja vaatinut veronkorotusten poistamista. Asiaan liittyvä tulkinnanvaraisuus huomioon ottaen katson, ettei veronkorotuksen määräämiselle ole ollut perusteita, ja poistan veronkorotukset.

Muilta osin olen samaa mieltä kuin hallinto-oikeuden enemmistö.

Sovelletut oikeusohjeet: edellä enemmistön perusteluissa mainittujen lisäksi laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä 6 § sekä arvonlisäverolaki 176 § 2 momentti (529/2010)

Asian esittelijän hallinto-oikeuden esittelijän Salla Aution päätösesitys oli samansisältöinen kuin hallinto-oikeustuomari Merja Tarvaisen äänestyslause.

Vakuudeksi Salla Autio

Toimituskirjan antaja:

*Margit Nieminen*  
Margit Nieminen  
lainkäyttösihteeri