

Oikeudellinen asiantuntijalausunto

1. Asiantuntijalausunnon kohde

OTK Petteri Snell (Lakiasiantointimisto Petteri Snell) on pyytänyt allekirjoittaneelta oikeudellista asiantuntijalausuntoa liittyen Helsingin hallinto-oikeuden käsiteltävänä olleeseen arvonlisäveroalutusta koskevaan asiaan 07433/19/8201/9965 (päätös nro 21/0021/4). Mainitulla Helsingin hallinto-oikeuden päätöksellä on kumottu verotuksen oikaisulautakunnan 10.10.2019 antamat kaksi päätöstä, joilla Pufftalo Oy myymien aromitiivisteiden arvonlisäverokannaksi on katsottu 24 prosenttia ja joilla Pufftalo Oy:lle on määrätty veronkorotusta. Lisäksi oikeudellista asiantuntijalausuntoa on pyydetty siitä, onko suomalaisten viranomaisten tällaisille aromitiivisteille määräämä sähkösavukkeiden erikoisliikkeisiin kohdistuva myyntikielto mahdollinen EU-oikeuden asettamien vaatimusten näkökulmasta.

Allekirjoittaneelta on pyydetty oikeudellista asiantuntijalausuntoa seuraavista kysymyksistä:

- 1. Miten aromitiivisteiden arvonlisäverokantaa on oikeudellisesti arvioitava asiaan liittyvä EU-oikeus huomioon ottaen.*
- 2. Olisiko asiassa syytä pyytää ennakkoratkaisu EU-tuomioistuimelta.*
- 3. Onko elintarvikekäyttöön soveltuvien aromitiivisteiden myyntikielto sähkösavukkeiden erikoisliikkeissä yhdenmukainen direktiivin 2014/40/EU 24 artiklan kanssa.*

Lausuntoa valmisteltaessa käytettävissäni ovat olleet seuraavat asiakirjat:

1. Helsingin hallinto-oikeuden tuomio päätös 12.3.2021 nro 21/0021/4 asiassa 07443/19/8201.
2. Sosiaali- ja terveysalan lupa- ja valvontavirasto Valviran ohje 6.2.2018 (dnro V/6284/2018) tupakkalain soveltamisesta nesteisiin, joissa on tunnusomainen tuoksu tai maku
3. Lakiasiantainmisto Petteri Snellin valituslupahakemus 25.6.2019 korkeimmalle hallinto-oikeudelle Itä-Suomen hallinto-oikeuden päätöksestä 15.5.2019 nro 19/0482/1 (dnro 01284/18/7299)
4. Työ- ja elinkeinoministeriön vastaus 17.2.2020 lausuntopyyntöön dnro 3053/2/19 korkeimmalle hallinto-oikeudelle

2. Asian oikeudellisen arvioinnin kannalta keskeiset taustatiedot

Pufftalo Oy (jäljempänä Yhtiö) on Helsingissä toimiva yritys, jonka toimialana on tavaroiden vähittäiskauppa. Yhtiön kaupparekisteritietoihin sisältyvän toimialakuvauksen mukaan se harjoittaa elintarvike-esanssien vähittäismyyntiä. Käytännössä Yhtiö on toimitiloissaan myynyt aromitiivisteitä, jotka on tuotteiden tuoteselosteiden ja tuotteiden kauppiaan ja myyjän ohjeiden mukaan tarkoitettu elintarvikekäyttöön, ennen muuta juomien ja ruokien maustamiseen. Aromitiivisteitä voidaan käyttää myös sähkösavukkeella tapahtuvaa höyryttelytarkoitusta varten. Yhtiö on hallinto-oikeudelle toimittamassaan valituksessa esittänyt, että se ohjeistaa asiakkaitaan selkeästi siitä, että tiivisteitä ei ole tarkoitettu höyrystettäväksi sähkösavukkeissa. Verotuksen oikaisulautakunta on päätöksellään 10.10.2019 kuitenkin katsonut, että Yhtiön myymät aromitiivisteet on myyty sähkösavukkeella tapahtuvaa höyryttelytarkoitusta varten, minkä vuoksi niitä ei ole oikaisulautakunnan mukaan pidettävä arvonlisäverolain (1501/1993) 85 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuna elintarvikkeena, joiden arvonlisäverokanta on 14 prosenttia.

Helsingin hallinto-oikeus on kuitenkin katsonut, että Yhtiön myymät aromitiivisteet ovat maku- ja väriaineita, jotka soveltuvat käytettäväksi muun muassa leivontaan, ruoanvalmistukseen ja limonadien maustamiseen. Hallinto-oikeus on päätöksessään katsonut, että aromitiivisteet ovat ihmisten nautittavaksi tarkoitettuja aineita, joita on pidettävä arvonlisäverolain 85 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuina elintarvikkeina ja joiden arvonlisäverokanta on 14 prosenttia.

Edellä mainittuun kolmanteen tämän asiantuntijalausunnon kohteena olevaan kysymykseen liittyen korkein hallinto-oikeus on ratkaisussaan KHO 2020:77 katsonut, että tupakkalain (549/2016) 25 §:ssä tarkoitettua sähkösavukkeen avulla höyrystettäväksi tarkoitettua muuta nestettä kuin nikotiinestettä koskeva tunnusomaista tuoksua tai makua koskeva kielto on sellainen tekninen määräys, johon on sovellettava Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiiviä (EU) 1535/2015 teknisiä määräyksiä ja tietoyhteiskunnan palveluja koskevia määräyksiä koskevien tietojen toimittamisessa noudatettavasta menettelystä. KHO katsoi, että mainittua teknistä määräystä ei ollut viimeksi mainitun direktiivin 5 artiklan 3 kohdan mukaisesti annettu tiedoksi komissiolle, minkä vuoksi tupakkalain 25

§:ään ei voitu asiassa vedota yksityistä vastaan. Julkisuudessa olleiden tietojen¹ mukaan teknisen määräyksen lopullinen teksti on toimitettu komissiolle KHO:n edellä mainitun ratkaisun jälkeen. Ei ole kuitenkaan selvää, mikä merkitys viivästyneellä teknisen määräyksen ilmoittamisella on aromi-
tiivisteiden sähkötupakan erikoisliikkeessä tapahtuvan vähittäismyynnin kannalta.

3. Elintarvikkeiden arvonlisäverokantaa koskeva EU- ja kansallinen oikeus

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 säilöt-
täessä käytettävän mausteen, säilöntäaineen, väri- ja muu lisäaineen (elintarvike) arvonlisävero-
kanta on 14 prosenttia. Kohta pitää samalla sisällään elintarvikkeen määritelmän. Oikeuskirjallisu-
udessa määritelmän on katsottu vastaavan Euroopan parlamentin ja neuvoston elintarvikelainsää-
däntöä koskevista yleisistä periaatteista ja vaatimuksista annetun asetuksen (EY) N:o 178/2002 (jäl-
jempänä yleinen elintarvikeasetus) 2 artiklan sisältämää elintarvikkeen määritelmää.² On tosin huo-
mattava, että arvonlisäverolakiin sisällytetty elintarvikkeen määritelmä vastaa sanamuodoltaan ar-
vonlisäverolakia säädettäessä voimassa olleen elintarvikeasetuksen (408/1952) elintarvikkeen mää-
ritelmää. Arvonlisäverolakia ei muutettu vuoden 1995 elintarvikelakia (361/1995) säädettäessä, jol-
loin edellä mainittu elintarvikeasetus kumottiin ja jolloin vuoden 1995 elintarvikelain 4 §:n 2 koh-
taan sisällytettiin sanamuodoltaan hieman erilainen elintarvikkeen määritelmä.³

EU:ssa on vuonna 2002 annettu edellä mainittu niin sanottu yleinen elintarvikeasetus, jonka 2 artikla
sisältää elintarvikkeen määritelmän. Artiklan mukaan elintarvikkeilla tarkoitetaan mitä tahansa ai-
netta tai tuotetta, myös jalostettua, osittain jalostettua tai jalostamatonta tuotetta, joka on tarkoi-
tettu tai jonka voidaan kohtuudella olettaa tulevan ihmisten nautittavaksi. Artiklan mukaan elintar-
vikkeen käsite pitää sisällään juomat, purukumit ja vesi mukaan lukien kaikki aineet, jotka on tar-
koituksellisesti lisätty elintarvikkeeseen sen valmistuksen tai käsittelyn aikana. Artiklassa 3 kappale-
en f kohdan mukaan elintarvikkeen määritelmään eivät sisälly tupakka ja tupakkatuotteet.

On huomattava, että EU:n yleisellä elintarvikeasetuksella on tarkoitettu muodostaa yhteinen pohja
EU:n elintarviketurvallisuutta koskeville unionin ja jäsenvaltioiden toimenpiteille.⁴ Asetuksen sisäl-
tämällä elintarvikkeen määritelmällä voisi näin ajatella olevan merkitystä asetuksen soveltamisalan
ulkopuolella. Lisäksi on huomattava, että voimassa olevan elintarvikelain (23/2006) 6 §:n 1 kohdan
elintarvikkeella tarkoitetaan elintarviketta siten kuin se on määritelty yleisen elintarvikeasetuksen
2 artiklassa. Arvonlisäverotukseen liittyen oikeuskirjallisuudessa on katsottu, että arvonlisäverolain

¹ <https://yle.fi/uutiset/3-11415252>, sivulla käyty 6.5.2021.

² Ks. tästä esim. Leena Äärilä – Ritva Nyrhinen – Pekka Hyttinen – Kaisa Lamppu, Arvonlisäverotus käytännössä (Alma Talent 2017), s. 330.

³ Ks. Auvo Nieminen – Raimo Anttila – Leena Äärilä – Mika Jokinen – Mikko Pikkujämsä, Arvonlisäverotus. Alma Talent Verkkokirjahylly (päivittyvä hakuteos), Luku 9. Alennettu verokanta -> Elintarvikkeet -> elintarvikkeen määritelmä (si-
vulla käyty 16.4.2021).

⁴ HE 53/2005 vp, s. 12/II.

ja elintarvikelainsäädännön elintarvikekäsitteen välillä ei ole sellaista merkittävää eroa, jolla olisi olennaista vaikutusta arvonlisäverolaissa tarkoitetun elintarviketta koskevan käsitteen tulkintaan.⁵

EU:n yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 98(1) artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat soveltaa joko yhtä tai kahta alennettua verokantaa. Artiklan 2 kappaleen mukaan alennettuja verokantoja saa soveltaa ainoastaan direktiivin liitteessä III tarkoitettuihin ryhmiin kuuluvien tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin. Liitteen III 1 kohdan mukaan ihmisten ja eläinten elintarvikkeet, mukaan lukien juomat, mutta lukuun ottamatta alkoholijuomia, elävät eläimet, siemenet, kasvit ja tavallisesti elintarvikkeiden valmistuksessa käytettäviksi tarkoitetut ainekset sekä elintarvikkeiden täydentämiseen tai korvaamiseen tavallisesti käytettävät tuotteet mainitaan tavaroiden luovutuksina, joihin voidaan soveltaa direktiivin 98 artiklassa tarkoitettuja alennettuja verokantoja. EU-tuomioistuin on asiaa koskevassa ratkaisukäytännössään katsonut, että EU:n yleisen elintarvikeasetuksen 2 artiklan sisältämä elintarvikkeen määritelmä ei ole merkityksellinen EU:n arvonlisäverodirektiivissä tarkoitetun elintarvikkeen käsitteen kanssa, koska yleisen elintarvikeasetuksen tavoitteena on terveyden suojeleminen, minkä vuoksi elintarvikkeen käsite on mainitussa asetuksessa laaja, kun taas arvonlisäverotukseen liittyvät tavoitteet ovat erilaisia.⁶ Elintarvikkeen käsitettä on näin tulkittava arvonlisäverodirektiivissä autonomisesti siihen liittyvä EU-tuomioistuimen ratkaisukäytäntö huomioon ottaen.

EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä on katsottu, 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 EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön mukaan kuulua tähän ryhmään.⁷ EU-tuomioistuin on näin katsonut, että arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 1 kohdassa olevia käsitteitä ”ihmisten elintarvikkeet” ja ”elintarvikkeiden täydentämiseen tai korvaamiseen tavallisesti käytettävät tuotteet” on tulkittava siten, että ne koskevat kaikkia tuotteita, jotka sisältävät ihmiselimistön rakennus-, energia- ja suojaravintoaineita, jotka ovat välttämättömiä ihmiselimistön elintoimintojen ylläpitämisen ja elimistön toiminnan ja kehityksen kannalta ja joita nautitaan näiden ravintoaineiden toimittamiseksi elimistölle.⁸

Selvää on, että EU-oikeuden tulkintavaikutuksen asianmukainen huomioon ottaminen edellyttää, että arvonlisäverolakia ja sen sisältämää arvonlisäverokantoja koskevaa sääntelyä tulkitaan EU:n

⁵ Auvo Nieminen – Raimo Anttila – Leena Äärilä – Mika Jokinen – Mikko Pikkujämsä, Arvonlisäverotus. Alma Talent Verkkokirjahylly (päivittyvä hakuteos), Luku 9. Alennettu verokanta -> Elintarvikkeet -> elintarvikkeen määritelmä (sivulla käyty 16.4.2021).

⁶ C-331/19, *Staatssecretaris van Financiën*, EU:C:2020:786, 31–32 kohta.

⁷ C-331/19, *Staatssecretaris van Financiën*, EU:C:2020:786, 35–36 kohta.

⁸ C-331/19, *Staatssecretaris van Financiën*, EU:C:2020:786, 39 kohta.

arvonlisäverodirektiivi ja sitä koskeva EU-tuomioistuimen ratkaisukäytäntö huomioon ottaen. Kuten tunnettua, EU-oikeuden tulkintavaikutus edellyttää, että esimerkiksi direktiivin täytäntöönpanemiseksi annettua kansallista lainsäädäntöä on tulkittava mahdollisimman pitkälle direktiivin sanamuodon ja tarkoituksen mukaisesti.⁹ Arvonlisäverolaissa tarkoitettua elintarvikkeen käsitettä on näin tulkittava arvonlisäverodirektiivin sanamuoto ja tarkoitus sekä arvonlisäverodirektiiviä koskeva EU-tuomioistuimen ratkaisukäytäntö huomioon ottaen.

Lisäksi on huomattava, että tupakkatuotteista säädetään EU:ssa Euroopan parlamentin ja neuvoston tupakkatuotteiden ja vastaavien tuotteiden valmistamista, esittämistä ja myyntiä koskevien jäsenvaltioiden lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten lähentämisestä annetussa direktiivissä 2014/40/EU (ns. tupakkatuotedirektiivi). Kansallisesti tupakkatuotedirektiivi on implementoitu tupakkalailla (549/2016).¹⁰ Tupakkatuotedirektiivillä ei kuitenkaan ole yhdenmukaistettu kaikkia sähkösavukkeisiin tai täyttösäiliöihin liittyviä näkökohtia ja direktiivin 47. johdantokappaleen mukaan esimerkiksi makuaineisiin liittyvä sääntely jää jäsenvaltioiden harkintaan. Johdantokappaleen mukaan saattaa olla hyödyllistä, että jäsenvaltiot saattavat maustettuja tuotteita markkinoille saataville. Vaikka tupakkatuotedirektiivillä ei ole asetettu rajoitteita makutiivisteitä eli esimerkiksi aromitiivisteitä koskien, direktiivin johdantokappalelausuma osoittaa, että unionissa on tietoisesti omaksuttu muita tupakkatuotteita sallivampi kanta makutiivisteisiin eikä tupakkatuotedirektiivistä näin seuraa sellaista velvoittavaa unionioikeutta, jolla olisi merkitystä arvioitaessa sähkötupakkaan erikoistuneessa liikkeessä myytävien aromitiivisteiden arvonlisäverokantaa koskevaa sääntelyä. Ratkaisussa KHO 2020:77 on tupakkatuotedirektiivin 47. johdantokappaleeseen nimenomaisesti viitaten katsottu, että nikotiinittomien nesteiden ainesosia ja sähkösavukkeiden makuaineita koskeva sääntely on jätetty jäsenvaltioille. Ratkaisussa on kuitenkin kysymys tämänkaltaisiin valmisteisiin, kuten makuaineisiin, kohdistuvasta rajoittavasta sääntelystä, ei sen sijaan tällaisten valmisteiden arvonlisäverokannasta.

Edellä tarkastellun EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön perusteella elintarvikkeeksi tulee arvonlisäverodirektiivin järjestelmässä määritellä tuotteet, jotka sisältävät ihmiselimistön rakennus-, energia- ja suojaravintoaineita, jotka ovat välttämättömiä ihmiselimistön elintoimintojen ylläpitämisen ja elimistön toiminnan ja kehityksen kannalta ja joita nautitaan näiden ravintoaineiden toimittamiseksi elimistölle.¹¹ EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön perusteella on myös selvää, että EU:n arvonlisäverodirektiivin järjestelmässä elintarvikkeeksi ei voida määritellä tuotetta, jonka käytöllä pyritään yksinomaan muiden kuin ihmiselimistön elintoimintojen ylläpitämisen ja elimistön toiminnan ja kehityksen kannalta välttämättömien vaikutusten aikaansaamiseen.¹² Edellä todetusta seuraa, että sellaiset tuotteet, joilla on ihmiselimistön elintoimintojen ylläpitämisen ja elimistön toiminnan ja kehityksen kannalta välttämättömien vaikutusten aikaansaamisen ohella myös muita käyttötarkoituksia, voivat olla arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettuja elintarvikkeita, kunhan näillä

⁹ Esim. C-106/89, *Marleasing*, EU:C:1990:395, 8 kohta.

¹⁰ Ks. tarkemmin HE 15/2016 vp.

¹¹ C-331/19, *Staatssecretaris van Financiën*, EU:C:2020:786, 39 kohta.

¹² C-331/19, *Staatssecretaris van Financiën*, EU:C:2020:786, 36 kohta.

tuotteilla on myös ihmiselimistön elintoimintojen ylläpitämisen ja elimistön toiminnan ja kehityksen kannalta välttämättömiä vaikutuksia.

Helsingin hallinto-oikeuden päätöksestä 12.3.2021 käy ilmi, että Yhtiön myymät aromitiivisteet ovat maku- tai väriaineita, jotka soveltuvat käytettäväksi muun muassa leivontaan, ruoanvalmistukseen ja limonadin maustamiseen. Tätä asiantuntijalausuntoa varten allekirjoittaneelle toimitettujen tietojen perusteella vaikuttaa näin selvältä, että Yhtiön myymillä aromitiivisteillä voi olla ja olennaisesti myös on sellaisia käyttötarkoituksia, joita tyypillisesti elintarvikkeilla on. Suhteutettuna edellä tarkasteltuun EU-tuomioistuimen ratkaisukäytäntöön tämä tarkoittaa, että EU-oikeudesta, tarkemmin unionin arvonlisäverodirektiivistä ja sitä koskevasta EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännöstä, ei aiheudu estettä aromitiivisteiden pitämiseksi arvonlisälaissa tarkoitettuna elintarvikkeena.

EU-tuomioistuin on sinänsä ratkaisukäytännössään korostanut alennetun arvonlisäverokannan olevan poikkeus pääsäännöstä, minkä vuoksi tuomioistuin on korostanut sen suppeaa tulkintaa.¹³ On kuitenkin huomattava, että kansallista sääntelyä ei ole yleisesti mahdollista toteuttaa tai tulkita tavalla, joka johtaa EU-oikeudessa omaksutuista ratkaisuista poikkeavaan systematiikkaan ja jossa kansallinen sääntely tai sen tulkinta johtaa unionioikeudessa omaksutusta systematiikasta poikkeavaan ratkaisuun, vaikka tietyn asian määrittäminen lopulta olisi kansallisen tuomioistuimen tehtävä. EU-tuomioistuin on esimerkiksi ratkaisussa Markus D. katsonut, että tiettyjen muuntuhuumeiden kansallinen määrittäminen lääkkeiksi ei ole EU-oikeuden näkökulmasta mahdollista, vaikka EU:ssa annettu niin sanottu lääkedirektiivi 2001/83/EY ja sitä koskeva EU-tuomioistuimen ratkaisukäytäntö viime kädessä jättää kansallisen tuomioistuimen ratkaistavaksi tietyn aineen kuulumisen lääkkeen määritelmän alaisuuteen. EU-tuomioistuin katsoi, että lääkedirektiivin tarkoittamaa lääkkeen käsitettä on tulkittava siten, että sen piiriin eivät kuulu aineet, joista aiheutuvat vaikutukset rajoittuvat pelkästään elintoimintojen muuttamiseen ilman, että niistä voi aiheutua välittömiä tai välillisiä vaikutuksia ihmisen terveyteen.¹⁴ EU-tuomioistuin toisin sanoen katsoi, että vaikka tietyn aineen kuulumisen lääkkeen määritelmän alaisuuteen on viime kädessä kansallisesti ratkaistava kysymys, lääkkeiksi ei voi kansallisesti katsoa sellaisia aineita, jotka eivät täytä tiettyjä lääkkeitä koskevia vähimmäisedellytyksiä. Tapauksessa näin katsottiin, että vaikka tietyn asian määrittäminen on lopulta kansallisesti toteutettava, EU-oikeudesta seuraa tiettyjä reunaehtoja tälle määrittelytoiminnalle eikä kansallisesti saa omaksua ratkaisuja, jotka perustuisivat asian kannalta merkityksellisen EU-oikeuden systematiikan ja tarkoituksen kannalta toisensuuntaisiin ratkaisuihin.¹⁵

Suhteutettuna elintarvikkeiden arvonlisäverokannan määrittämiseen edellä todettu merkitsee, että vaikka elintarvikkeen määrittäminen arvonlisäverolain järjestelmässä on viime kädessä kansallisesti toteutettavaa arviointia, tämän arvioinnin rajoja määrittävät tietyt EU-oikeudelliset reunaehdot. Edellä on tarkasteltu asiaan liittyvää EU-tuomioistuimen ratkaisukäytäntöä, josta ei edellä todettu

¹³ Esim. C-715/18, *Segler-Vereinigung Cuxhaven*, EU:C:2019:1138, 25 kohta.

¹⁴ Yhdistetyt asiat C-358/13 ja C-181/14, *Markus D.*, EU:C:2014:2060, 38 kohta.

¹⁵ Markus D. -tapauksesta tästä näkökulmasta laajemmin ks. Sakari Melander, *EU-rikosoikeus* (2. uud. p., Talentum 2015), s. 472–474.

mukaisesti aiheudu estettä aromitiivisteiden pitämisenä arvonlisälaissa tarkoitettuna elintarvikkeena. Tämän lisäksi edellä todettu Markus D. -tapauksen ilmentämä oikeusohje huomioon ottaen on todettava, että arvonlisäverolakia ei saa tulkita tavalla, joka tosiasiallisesti johtaa arvonlisäverodirektiivissä omaksutun systematiikan vastaiseen lopputulokseen. Edellä on todettu, että Yhtiön myymiä aromitiivisteitä voi käyttää esimerkiksi leivontaan ja limonadin maustamiseen. Riidatonta lienee, että Yhtiön myymiä aromitiivisteitä voi käyttää myös sähkösavukkeen makuaineena höyrytelytarkoituksessa. Tällä seikalla ei kuitenkaan asian EU-oikeudellinen tausta huomioon ottaen ole merkitystä. Jos kansallisesti arvonlisäverolakia tulkittaisiin tavalla, joka merkitsisi tietyn elintarvikkeena pidettävän tuotteen määrittämistä muuksi kuin elintarvikkeeksi sillä perusteella, että tuotteella on myös muita käyttötarkoituksia, kysymys olisi arvonlisäverolakiin kuuluvan elintarvikkeen käsitteen merkityssisällön määrittämisestä tavalla, joka on EU:n arvonlisäverodirektiivissä omaksutun systematiikan ja EU-tuomioistuimen asiaa koskevan tulkintakäytännön vastainen. Tämänkaltaisen kansallinen tulkinta olisi edellä mainitun Markus D. -tapauksessa omaksutun oikeusohjeen vastainen.

Edellä esitetyn perusteella on nähdäkseni selvää, että unionioikeudesta ei johdu estettä sille, että aromitiivisteitä pidetään arvonlisäverolain 85 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuna elintarvikkeena, joihin sovelletaan alennettua 14 prosentin arvonlisäverokantaa. Jos taas kansallisesti omaksuttaisiin tulkinta, jonka mukaan aromitiivisteitä ei pidettäisi arvonlisäverolain 85 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuina elintarvikkeina, vaikka niitä voidaan EU-oikeudellisesti sellaisena pitää, arvonlisäverolaissa omaksuttaisiin tulkinta, joka olisi EU-oikeuden omaksutun systematiikan vastainen ja jota ei näin voida pitää EU-oikeuden mukaisena.

Lopuksi on huomattava, että sellainen arvonlisäverolaissa tarkoitettun elintarvikkeäkäsitteen tulkinta, jossa tuotteen määrittäminen elintarvikkeeksi olisi riippuvainen siitä, missä tuotetta myydään, olisi nähdäkseni selvästi EU-oikeuden vastainen. EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä on yksiselitteisesti todettu, että vastaavanlaisia palveluita tai tavaroita on verotuksen neutraalisuuden periaatteen vuoksi kohdeltava samalla tavalla eikä merkitystä voida antaa esimerkiksi palveluntarjoajaan liittyville seikoille.¹⁶ Lisäksi voidaan todeta, että tämänkaltaisen tulkinta olisi perustuslain (731/1999) 6 §:ssä tarkoitettun yhdenvertaisuuden kannalta ongelmallista, vaikka perustuslaissa tarkoitettut perusoikeudet ulottuvat lähtökohtaisesti oikeushenkilöihin vain välillisesti.¹⁷

3. Mahdollisen ennakkoratkaisun pyytäminen EU-tuomioistuimelta

SEUT 267 artiklan mukaan Euroopan unionin tuomioistuimella on toimivalta antaa ennakkoratkaisu a) perussopimusten tulkinnasta ja b) unionin toimielimen, elimen tai laitoksen säädöksen pätevyydestä ja tulkinnasta. Jos tällainen kysymys tulee esille jäsenvaltion tuomioistuimessa, tämä

¹⁶ Yhdistetyt asiat C-259/10 ja C-260/10, *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, EU:C:2011:719, 32 kohta.

¹⁷ HE 309/1993 vp, s. 23/II.

tuomioistuin voi, jos se katsoo, että kysymys on ratkaistava, jotta se voi antaa päätöksen, pyytää Euroopan unionin tuomioistuinta ratkaisemaan sen. Jos taas tällainen kysymys tulee esille sellaisessa kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävänä olevassa asiassa, jonka päätöksiin ei kansallisen lainsäädännön mukaan saa hakea muutosta, tämän tuomioistuimen on saatettava kysymys Euroopan unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi.

Ennakkoratkaisupyynnön esittäminen ei ole EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön mukaan tarpeellista, jos oikeustila on selvä. Tällä tarkoitetaan tilannetta, jossa EU-oikeuden säännös on tulkinnallisesti selvä ja yksiselitteinen (*acte clair*).¹⁸ Ennakkoratkaisun pyytäminen ei ole tarpeellista myöskään silloin, jos asia on ratkaistavissa EU-tuomioistuimen aiemman ratkaisukäytännön perusteella (*acte éclairé*).¹⁹ Edellä esitetyn perusteella on selvää, että nyt käsillä olevassa asiassa ei ole kysymys kummastakaan tilanteesta.

Kun arvioidaan ylimmän tuomioistuimen velvollisuutta ennakkoratkaisupyynnön esittämiseen EU-tuomioistuimelle SEUT 267 artiklassa tarkoitetuissa tilanteissa, joissa kysymys on unionioikeuden tulkinnasta, asiaa arvioidaan niin sanottujen *Cilfit*-kriteerien perusteella. Velvollisuutta ei ensinnäkään ole, jos EU-oikeuden tulkintaa koskeva kysymys ei ole asian ratkaisemisen kannalta merkityksellinen.²⁰ Edellä esitetyn perusteella on selvää, että lausunnon kohteena olevan asian ratkaisu on riippuvainen EU-oikeuden tulkinnasta.

Velvollisuutta ennakkoratkaisun pyytämiseen voi toiseksi rajoittaa se, että EU-tuomioistuimen vaikiintunut ratkaisukäytäntö vastaavankaltaisissa asioissa sisältää ratkaisun tulkinnan kohteena olevaan kysymykseen.²¹ Edellä esitetyn mukaisesti EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännöstä löytyy jonkin verran ratkaisuja, joilla on merkitystä määriteltäessä sitä, miten arvonlisäverolain 85 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettua elintarvikkeen käsitettä on EU-oikeudellisesti tulkittava. EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännöstä ei kuitenkaan löydy tapausta, jossa olisi nimenomaisesti arvioitu, voidaanko aromitiivisteitä, joilla on sekä elintarvikkeisiin liittyviä käyttötarkoituksia että muita käyttötarkoituksia, pitää EU:n arvonlisäverotusta koskevassa sääntelyssä elintarvikkeina. Asiaa saattaisi olla syytä tarkastella myös EU:n tupakkatuotedirektiivissä säädetty huomioon ottaen. Lisäksi saattaisi olla syytä arvioida, olisiko sellainen tulkinta, jossa aromitiivisteitä ei pidettäisi arvonlisäverolaissa tarkoitettuina elintarvikkeina, EU-oikeuden vastainen edellä mainittu Markus D. -ratkaisussa omaksuttu oikeusohje huomioon ottaen.

Edellä esitetyn perusteella asiassa saattaisi nähdäkseni olla syytä pyytää ennakkoratkaisu EU-tuomioistuimelta.

¹⁸ C-238/81, *CILFIT*, EU:C:1983:124, 16 kohta.

¹⁹ *Ibid.*, 13–14 kohta.

²⁰ *Ibid.*, 10 kohta.

²¹ *Ibid.*, 14 kohta.

4. Elintarvikemakutiivisteitä koskeva myyntikielto

Tämän asiantuntijalausunnon kohteena olevista makutiivisteistä säädetään Suomessa tupakkalain 11, 24 ja 25 §:ssä. Tupakkalain 11 §:ssä säädetään kielletyistä lisäaineista ja ominaisuuksista. Säännöksen 1 momentin 1 kohdan mukaan kuluttajalle ei saa myydä tai muutoin luovuttaa savuketta tai kääretupakkaa, jossa on tunnusomainen tuoksu tai maku. Kohdassa tarkoitettu tunnusomainen tuoksu tai maku määritellään tupakkalain 2 §:n 25 kohdassa, jonka mukaan tunnusomaisella tuoksulla tai maulla muuta kuin tupakan tuoksua tai makua, joka on tulosta lisäaineesta tai lisäaineiden yhdistelmästä ja joka on selvästi havaittavaa tupakkatuotteessa, nikotiininesteessä tai höyrystettäväksi tarkoitettussa nikotiinittomassa nesteessä ennen tuotteen käyttöä tai sen aikana. Tupakkalain 2 §:n 20 kohdan mukaan höyrystettäväksi tarkoitettua nikotiinittomalla nesteellä taas tarkoitetaan sähkösavukkeeseen avulla tai muulla vastaavalla tavalla höyrystettäväksi tarkoitettua muuta nestettä kuin nikotiininestettä. Tupakkalain 24 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan sähkösavukkeessa käytettäväksi tarkoitettua nikotiininestettä saa myydä tai muutoin luovuttaa kuluttajille vain, jos nesteellä ei ole sellaisia ominaisuuksia eikä neste sisällä sellaisia lisäaineita, joita 11 §:n 1 momentin 1–6 kohdan mukaan ei saa olla tupakkatuotteessa. Lain 25 §:n mukaan mitä 24 §:n 1 momentin 2–4 kohdassa säädetään, sovelletaan myös höyrystettäväksi tarkoitettuun nikotiinittomaan nesteeseen. Edellä mainitusta tupakkalain säännösten kokonaisuudesta näin johtuu, että kuluttajalle ei saa myydä tai muutoin luovuttaa höyrystettäväksi tarkoitettua nikotiinittomaa nestettä, jossa on tunnusomainen tuoksu tai maku. On kuitenkin huomattava, että tupakkalaissa tarkoitettu kielto koskee nimenomaan höyrystettäväksi tarkoitettua nikotiinittomaa nestettä.

Tupakkalain 96 §:n mukaan, jos kunta valvontatehtävässään havaitsee alueellaan tupakkalain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaista toimintaa, kunta voi kieltää tällaisen toiminnan. Lain 105 §:n 1 momentin perusteella Valvira tai kunta voi asettaa tupakkalain säännösten perusteella antamansa kiellon tai määräyksen tehosteeksi uhkasakon. Tupakkalaki sisältää näin kunnalle annetun toimivallan kieltää esimerkiksi sellainen toiminta, jossa on havaittu höyrystettäväksi tarkoitettua nikotiinittoman nesteen myyntiä tupakkalain säännösten vastaisesti.

Ratkaisussa KHO 2020:77 on katsottu, että tupakkalain 25 § on teknisiä määräyksiä ja tietoyhteiskunnan palveluja koskevia määräyksiä koskevien tietojen toimittamisessa noudatettavaa menettelyä koskevassa direktiivissä (EU) 2015/1535 tarkoitettu tekninen määräys, joka on mainitun direktiivin 5 artiklan mukaisesti toimitettava tiedoksi komissiolle. On huomattava, että ratkaisussa oli kysymys tilanteesta, jossa lainsäädäntöön sisältyvän teknisen määräyksen lopullista tekstiä ei ollut direktiivin 5(3) artiklan mukaisesti toimitettu komissiolle. Direktiivin 5(1) artiklassa asetetaan jäsenvaltioihin kohdistettu velvoite toimittaa komissiolle teknisiä määräyksiä koskevat ehdotukset. Suomi on 20.8.2015 tehnyt tupakkalain muutoksia koskevan ilmoituksen komissiolle, joka on samalla ollut sekä direktiivin (EU) 2015/1535 5(1) artiklassa tarkoitettu ilmoitus että tupakkatuotedirektiivin 2014/40/EU mukainen ilmoitus. Komissiolle toimitettu tupakkalakia koskeva luonnos sisälsi nimenomaisen makuaineiden myyntikieltoa koskevan säännöksen, jonka mukaan nikotiininesteen

maustamiseen tarkoitettua aineetta ei olisi saanut myydä tai muutoin luovuttaa kuluttajalle. Tupakkalakiä koskevan luonnoksen johdosta antamissaan huomautuksissa komissio kiinnitti nimenomaista huomiota luonnosteltuun nimenomaiseen sähkösavukkeiden makuaineiden kieltoon. Komissio kiinnitti nimenomaista huomiota siihen, että tupakkatuotedirektiivillä ei säännellä sähkösavukkeissa käytettäväksi tarkoitettujen nikotiininesteiden tuoksua ja makuja tai makuaineita eikä sähkösavukkeissa käytettäväksi tarkoitettuja muita nesteitä kuin nikotiininesteitä. Komissio tämän vuoksi totesi, että kyseisiä tuotteita on arvioitava suhteessa tavaroiden vapaata liikkuvuutta koskeviin perussopimuksen määräyksiin ottaen myös huomioon EU-tuomioistuimen asiaan liittyvä ratkaisukäytäntö.²² Tupakkalain kansallisessa valmistelussa päädyttiin komission huomautuksen johdosta siihen, että sähkösavukkeista ei kielletä kaikkia makuaineita vaan ainoastaan tunnusomaiset tuoksut ja maut.²³ Tupakkalain lopullista tekstiä ei kuitenkaan edellä todetun mukaisesti ilmoitettu komissiolle direktiivin (EU) 2015/1535 5(3) artiklan edellyttämällä tavalla, mutta se on toimitettu komissiolle ratkaisun KHO 2020:77 jälkeen.

Asiassa on näin ensinnäkin arvioitava, mikä merkitys on sillä, että ratkaisussa KHO 2020:77 tarkoitettu tekninen määräys (tupakkalain 25 §) on toimitettu komissiolle mainitun KHO:n ratkaisun jälkeen. Direktiivissä (EU) 2015/1535 ei säädetä siinä asetettujen velvoitteiden rikkomisen oikeusvaikutuksista, vaan ne on täsmennetty EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä. EU-tuomioistuimen vakiintuneen asiaa koskevan ratkaisukäytännön mukaan direktiivissä tarkoitetun jäsenvaltion teknistä määräystä koskevan ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnistä seuraa se, että kyseiseen tekniiseen määräykseen ei voida vedota yksityistä vastaan.²⁴ Oikeusvaikutus on sama riippumatta siitä, onko kysymys rikosoikeudellisesta menettelystä tai yksityisten välisestä riita-asiasta.²⁵ EU-tuomioistuimen ratkaisukäytäntö teknistä määräystä koskevan toimitusvelvollisuuden laiminlyönnin oikeusvaikutuksista koskee sinänsä direktiivin (EU) 2015/1535 5(1) artiklassa tarkoitettua tilannetta, jossa komissiolle ei ole toimitettu teknistä määräystä koskevaa ehdotusta. EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä ei tietääkseni toistaiseksi ole käsitelty tilannetta, jossa kysymys on mainitun direktiivin 5(3) artiklassa tarkoitetun teknisen määräyksen lopullisen tekstin toimittamatta jättämisen oikeusvaikutuksista. Ratkaisussa KHO 2020:77 on kuitenkin katsottu, että lopullisen tekstin toimittamatta jättämisen laiminlyönnin oikeusvaikutuksia voidaan ratkaista edellä selostetun EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön perusteella. Toisaalta sen paremmin EU-tuomioistuimen kuin KHO:n ratkaisukäytännössä ei ole otettu kantaa direktiivin (EU) 2015/1535 oikeusvaikutuksiin tilanteessa, jossa direktiivin 5(3) artiklassa tarkoitettu velvoite on täytetty vuodesta 2016 vuoteen 2020 kestäneen laiminlyönnin jälkeen.

²² Komission tiedonanto TRIS/(2015) 03597. On huomattava, että komission kanta liittyy siihen edellä mainittuun seikkaan, että EU:ssa annetussa tupakkatuotedirektiivissä ei ole yhdenmukaistettu kaikkia sähkösavukkeisiin tai täyttösäiliöihin liittyviä näkökohtia ja esimerkiksi makuaineisiin liittyvä sääntely on nimenomaisesti jätetty direktiivin ulkopuolelle. Tupakkatuotedirektiivin 47. johdantokappaleessa sen sijaan todetaan, että voisi olla hyödyllistä, että jäsenvaltiot harkitsevat maustettujen tuotteiden markkinoille saataville asettamisen sallimista.

²³ HE 15/2016 vp, s. 75.

²⁴ C-194/94, CIA Security International, EU:C:1996:172, 49 ja 50 kohta.

²⁵ C-336/14, Ince, EU:C:2016:72, 84 kohta ja C-613/14, James Elliot Construction, EU:C:2016:821, 64 kohta.

On huomattava, että direktiivissä (EU) 2015/1535 säädetyn tiedoksiantovelvollisuuden ja sitä seuraavan lykkäämisjakson – josta säädetään direktiivin 6 artiklassa ja joka koskee direktiivin 5(1) artiklassa tarkoitettua teknistä määräystä koskevaa ehdotusta – tarkoituksena on antaa komissiolle ja muille jäsenvaltioille tilaisuus tutkia, rajoittaako jäsenvaltion teknistä määräystä koskeva ehdotus perussopimusten vastaisesti kauppaa tai aiheuttaako se esteitä. Lisäksi menettely mahdollistaa sen, että komissio ja muut jäsenvaltiot voivat ehdottaa muutoksia suunniteltuihin kansallisiin toimenpiteisiin, minkä lisäksi se sallii komission ehdottaa unionitasoista vastaavaa asiaa koskevaa sääntelyä.²⁶ Selvää sinänsä on, että jos direktiivin 5(1) artiklassa tarkoitettua teknistä määräystä koskevan ehdotuksen ilmoittaminen komissiolle laiminlyödään, tiedoksiantovelvollisuuden edellä mainittu taivote jää saavuttamatta. Direktiivin 5(3) artiklassa tarkoitettua teknisen määräyksen lopullisen tekstin toimittamisen laiminlyönti ei välttämättä johda täysin samanlaiseen menettelytarkoituksen toteutumatta jäämiseen, jos teknistä määräystä koskeva ehdotus on alun perin direktiivissä määrätyn mukaan asianmukaisesti ilmoitettu komissiolle, ainakaan tilanteessa, jossa jäsenvaltio on alun perin toimittanut komissiolle samaa teknistä määräystä koskevan ehdotuksen direktiivin 5(1) artiklan mukaisesti.

Edellä todetusta huolimatta on kuitenkin todettava, että direktiivin (EU) 2015/1535 5 artikla on jäsenvaltioita velvoittava ja selvää on, että artiklan määräysten noudattamatta jättäminen voi johtaa rikkomusmenettelyn aloittamiseen jäsenvaltiota vastaan.²⁷ Selvää myös on, että jos jäsenvaltio toimittaa teknistä määräystä koskevan lopullisen tekstin komissiolle noin viiden vuoden kuluttua lopullisen määräyksen kansallisesta voimaantulosta ja silloinkin kansallisen tuomioistuimen asiaa koskevan ratkaisun jälkeen, direktiivin 5(3) artiklassa tarkoitettua jäsenvaltioita sitovaa edellytystä lopullisen tekstin toimittamisesta viipymättä ei ole noudatettu. Direktiivin (EU) 2015/1535 tarkoituksesta ei kuitenkaan ongelmitta ole johdettavissa sellaista tulkintaa, jonka mukaan tällaisessa tilanteessa kansallinen teknisen määräyksen sisältävä säännös olisi vailla oikeusvaikutuksia, koska määräystä koskeva ehdotus on alun perin komissiolle ilmoitettu ja määräyksen lopullinen teksti on huomattavan viivästymisen jälkeen niin ikään komissiolle toimitettu.

Direktiivin 5(1) artiklan mukaan jäsenvaltioiden on toimitettava komissiolle samalla kertaa keskeisimpien ja välittömästi asiaa koskevien perustana olevien lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten teksti, jos sen tunteminen on tarpeen teknistä määräystä koskevan ehdotuksen vaikutuksen arvioimiseksi ja jollei sitä ole toimitettu aiemman tiedonannon yhteydessä. EU-tuomioistuin on ratkaisukäytännössään katsonut, että vaikka lakiin sisältyvää yleisluonteista säännöstä ei ole pidettävä direktiivissä tarkoitettuna teknisenä määräyksenä, se voi muodostua ”tekniseksi määräykseksi, jota noudatetaan tosiasiallisesti”, jos yleisluonteiseen lain säännökseen liittyy mahdollisuus antaa tarkempia hallinnollisia määräyksiä.²⁸ EU-tuomioistuimen ratkaisukäytäntö näin osoittaa, että sen arviointi, onko tietty säännös direktiivissä tarkoitettu tekninen määräys, voi edellyttää säännökseen

²⁶ C-194/94, CIA Security International, EU:C:1996:172, 41 kohta.

²⁷ Ks. esim. C-109/08, Komissio v. Kreikka, EU:C:2009:346.

²⁸ C-307/13, Ivansson ym., EU:C:2014:2058, 31 kohta. Direktiivin 1(1)(f) artikla sisältää määritelmät teknisestä määräyksestä ja teknisestä määräyksestä, jota noudatetaan tosiasiallisesti. Jälkimmäinen voi olla esimerkiksi tekninen eritelmä tai muu vaatimus.

liittyvän alemmanasteisen sääntelyn tai viranomaisohjeistuksen arviointia ja tällainen alemmanasteinen sääntely tai viranomaisohjeistus voi olla merkityksellistä arvioitaessa sitä, onko säännös direktiivissä tarkoitettu tekninen määräys.

Sosiaali- ja terveysalan lupa- ja valvontavirasto Valvira on 6.2.2018 antanut tupakkalain soveltamista nesteisiin, joissa on tunnusomainen tuoksu tai maku, koskevan ohjeen. Ohje on annettu tupakkalain 6 §:n nojalla. Mainitun säännöksen mukaan Valvira ohjaa aluehallintovirastoja ja kuntia niille tupakkalain perusteella kuuluvien tehtävien hoitamisessa, minkä lisäksi Valviralla on ohjaustoimivaltansa lisäksi säännöksessä tarkemmin määriteltyä valvontatoimivaltaa.²⁹ On huomattava, että Valviran ohjaustoimivallasta säädetään nimenomaisesti tupakkalaissa ja se on lain 6 §:ssä määritelty kattamaan kaikki tupakkalain perusteella aluehallintovirastoille ja kunnille kuuluvat tehtävät. Mainitussa ohjeessa Valvira esimerkiksi katsoo, että tuotteen vähittäismyyntipaikka ja siitä johtuva yhteys tupakkalaissa tarkoitettuihin tuotteisiin on keskeinen tekijä arvioitaessa makunesteen käyttötarkoitusta. Ohjeessa esitetään lisäksi esimerkkitapauksia ja niitä koskevia ratkaisuohteita, joissa otetaan varsin suoraan kantaa siihen, miten tupakkalakia tulisi tulkita esimerkiksi sähkösavukkeisiin erikoistuneen vähittäismyyjän erikoisliikkeessä myytyyn makunesteeseen. Ohjeessa katsotaan, että tällaisessa tapauksessa nesteitä ei saa myydä tai muutoin luovuttaa kuluttajalle.³⁰ Koska ohje perustuu Valviralle laissa nimenomaisesti annettuun ohjaustoimivaltaan ja koska ohjeessa selkeästi otetaan kantaa esimerkiksi siihen, miten tupakkalakia on aromitiivisteiden suhteen tulkittava, se on nähdäkseni varsin selvästi sellainen direktiivissä (EU) 2015/1535 tarkoitettu hallinnollinen määräys, joka olisi tullut toimittaa komissiolle direktiivin 5 artiklan mukaisesti. Tupakkalain 25, 24 ja 11 §:n muodostaman kokonaisuuden vaikutusten arviointi ei ole mahdollista ilman Valviran ohjetta. Käsittekseni mukaan Valviran ohjetta ei ole toimitettu komissiolle direktiivin (EU) 2015/1535 edellyttämällä tavalla, mikä merkitsee, että tupakkatuotelain 25 §:ää ei voida soveltaa yksityistä vastaan.

Lopuksi on huomattava, että EU-tuomioistuin on tupakkatuotedirektiiviä koskevassa ratkaisukäytännössään katsonut, että kansallisia sääntöjä, jotka koskevat sähkösavuketuotteilta vaadittavia edellytyksiä, voidaan lähtökohtaisesti pitää tavaroiden vapaan liikkuvuuden rajoituksina, jos EU:ssa ei ole toteutettu näitä koskevien säännösten yhdenmukaistamista.³¹ Tupakkatuotedirektiivin 24 artikla sisältää vapaata liikkuvuutta koskevan määräyksen, jonka 3 kappaleen mukaan jäsenvaltio voi kieltää tietyn tupakkatuotteen kieltää tietyn tupakkatuotteiden tai vastaavien tuotteiden luokan kyseisen jäsenvaltion erityistilanteeseen liittyvistä syistä ja edellyttäen, että säännökset ovat perustelluja kansanterveyden suojelemisen kannalta. Tällaisista kansallisista säännöksistä ja niiden käyttöönoton perusteista on ilmoitettava komissiolle, joka hyväksyy tai hylkää kansalliset säännökset kuuden kuukauden kuluessa. Jos komissio ei tee päätöstä kuuden kuukauden määräajassa, kansalliset säännökset katsotaan hyväksytyiksi. EU-tuomioistuin on ratkaisukäytännössään katsonut tupakkatuotedirektiivin 24(3) artiklan, kun sitä luetaan yhdessä artiklan 1 kohdan kanssa, rajaavan

²⁹ Ks. HE 15/2016 vp, s. 82–83.

³⁰ Sosiaali- ja terveysalan lupa- ja valvontavirasto Valviran ohje 6.2.2018 (dnro V/6284/2018) tupakkalain soveltamisesta nesteisiin, joissa on tunnusomainen tuoksu tai maku, s. 5.

³¹ C-477/14, Pillbox 38 (UK) Ltd, EU:C:2016:324, 58 kohta.

tupakkatuotedirektiivin soveltamisalaa selventämällä sitä, että mainitussa direktiivissä asetettujen vaatimusten mukaiset tupakkatuotteet ja vastaavat tuotteet voivat liikkua vapaasti sisämarkkinoilla, kunhan kyseiset tuotteet kuuluvat sellaisen tupakkatuoteluokan tai siihen liittyvien tuotteiden piiriin, joka on sellaisenaan laillinen siinä jäsenvaltiossa, jossa niitä pidetään kaupan.³² Jäsenvaltio voi kuitenkin kansallisesti kieltää tietyn tupakkatuoteluokan tai siihen liittyvät tuotteet direktiivin 24(3) artiklassa mainituin perustein ja artiklassa mainittua ilmoitusmenettelyä noudattaen. Esimerkiksi Suomi on mainitun artiklan tarkoittamassa menettelyssä komission hyväksynnän saatuaan voinut antaa purutupakan ja nenänuuskan markkinoille saattamisen kieltävät kansalliset säännökset.³³ On huomattava, että Suomi ei ole lähettänyt komissiolle tupakkatuotedirektiivin 24(3) artiklassa tarkoitettua ilmoitusta sähkötupakkaa tai sähkötupakkaan liittyviä tuotteita koskien. On myös edellä esitetyn mukaisesti huomattava, että tupakkatuotedirektiivillä ei ole yhdenmukaistettu jäsenvaltioiden makunesteitä tai aromitiivisteitä koskevaa lainsäädäntöä, mikä merkitsee, että niihin sovelletaan lähtökohtaisesti tavaroiden vapaata liikkuvuutta koskevia Euroopan unionin toiminnasta annetun sopimuksen (SEUT) 34–38 artiklan määräyksiä. Edellä esitetyn mukaisesti voimassa olevaa lainsäädäntöä tulkitaan tällä hetkellä siten, että aromitiivisteitä ei saa myydä sähkötupakan vähittäismyyntiin erikoistuneessa liikkeessä, mutta vastaavien tuotteiden myynti on sallittua esimerkiksi elintarvikkeiden myyntiin keskittyneessä liikkeessä. Vaikuttaa nähdäkseni selvältä, että tämänkaltaisen lainsäädännön tulkinta ei ole vapaan liikkuvuuden periaatteen mukainen eikä näin myöskään tupakkatuotedirektiivin 24(3) artiklan mukainen. Kysymys on pikemmin vapaan liikkuvuuden kohteena olevan tuotteen eri myyntikanavia syrjivästä kohtelusta, jota ei voida pitää EU-oikeuden mukaisena kansallisen lainsäädännön tulkintana. Lisäksi on huomattava, että jos sähkötupakkatuoteluokkaan kuuluvat tuotteet katsotaan kansallisista syistä perustelluksi kieltää, asiasta olisi tehtävä tupakkatuotedirektiivin 24(3) artiklassa tarkoitettu ilmoitus komissiolle.

5. Johtopäätökset

Vastauksena oikeudellisen asiantuntijalausannon kohteena olleisiin kysymyksiin voidaan esittää seuraavaa.

1. Asiassa on nähdäkseni selvää, että unionioikeudesta ei johdu estettä sille, että aromitiivisteitä pidetään arvonlisäverolain 85 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuna elintarvikkeena, joihin sovelletaan alennettua 14 prosentin arvonlisäverokantaa. Jos taas kansallisesti omaksuttaisiin tulkinta, jonka mukaan aromitiivisteitä ei pidettäisi arvonlisäverolain 85 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuina elintarvikkeina, vaikka niitä voidaan EU-oikeudellisesti sellaisena pitää, arvonlisäverolaissa omaksuttaisiin tulkinta, joka olisi EU-oikeuden omaksutun systematiikan vastainen ja jota ei näin voida pitää EU-oikeuden mukaisena.

³² C-547/14, Philip Morris Brands ym., EU:C:2016:325, 91 kohta.

³³ Komission täytäntöönpanopäätös C(2016) 4592 final.

2. EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännöstä ei löydy tapausta, jossa olisi nimenomaisesti arvioitu, voidaanko aromitiivisteitä, joilla on sekä elintarvikkeisiin liittyviä käyttötarkoituksia että muita käyttötarkoituksia, pitää EU:n arvonlisäverotusta koskevassa sääntelyssä elintarvikkeina. Asiaa saattaisi olla syytä tarkastella myös EU:n tupakkatuotedirektiivissä säädetty huomioon ottaen. Lisäksi saattaisi olla syytä arvioida, olisiko sellainen tulkinta, jossa aromitiivisteitä ei pidettäisi arvonlisäverolaissa tarkoitettuina elintarvikkeina, EU-oikeuden vastainen edellä mainittu Markus D. -ratkaisussa omaksuttu oikeusohje huomioon ottaen. Asiassa olisi näin nähdäkseni syytä harkita ennakkoratkaisun pyytämistä EU-tuomioistuimelta.
3. Valviran 6.2.2018 antama ohje tupakkalain soveltamisesta nesteisiin, joissa on tunnusomainen tuoksu tai maku, perustuu Valviralle tupakkalain 6 §:ssä nimenomaisesti annettuun ohjaustoimivaltaan. Ohjeessa otetaan selkeästi kantaa esimerkiksi siihen, miten tupakkalakia on aromitiivisteiden suhteen tulkittava. Se on näin varsin selvästi sellainen direktiivissä (EU) 2015/1535 tarkoitettu hallinnollinen määräys, joka olisi tullut toimittaa komissiolle direktiivin 5 artiklan mukaisesti. Tupakkalain 25, 24 ja 11 §:n muodostaman kokonaisuuden vaikutusten arviointi ei ole täysimääräisesti mahdollista ilman Valviran ohjetta. Käsitykseni mukaan Valviran ohjetta ei ole toimitettu komissiolle direktiivin (EU) 2015/1535 edellyttämällä tavalla, mikä merkitsee, että tupakkatuotelain 25 §:ää ei voida soveltaa yksityistä vastaan. Lisäksi on huomattava, että sellaista kansallista laintulkintaa, jossa aromitiivisteitä ei saa tarjota myytäväksi sähkösavukkeiden vähittäismyyntiin keskittyneessä erikoisliikkeessä mutta jossa vastaavien aromitiivisteiden myyminen on sallittua muiden myyntikanavien kautta, esimerkiksi elintarvikeliikkeissä, ei voida pitää SEUT 34–36 artiklassa tarkoitettun tavaroiden vapaan liikkuvuuden periaatteen mukaisena eikä tupakkatuotedirektiivin 24(3) artiklassa määrätyn mukaisena.

Espoossa 14.5.2021



Sakari Melander
professori