

**Asia C-331/01****Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen  
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

23.4.2019

**Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:**

Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat)

**Ennakkoratkaisupyynnön tekemispäivä:**

19.4.2019

**Valittaja:**

Staatssecretaris van Financiën

**Menettelyn muu osapuoli:**

X

**Pääasian menettelyn kohde**

Pääasia koskee jälkikantopäätöksiä, jotka Inspecteur van de Belastingdienst (verotarkastaja) antoi X:lle (jäljempänä asianosainen), koska verotarkastaja katsoi, että tiettyihin asianosaisen luovuttamiin tuotteisiin on sovellettava yleistä arvonlisäverokantaa. Asianosainen riitautti nämä päätökset väittäen, että tuotteisiin on sovellettava ruoka-aineiden alennettua arvonlisäverokantaa, jonka mukaisen veron asianosainen oli jo tilittänyt.

**Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeudellinen perusta**

Tämä SEUT 267 artiklaan perustuva pyyntö koskee elintarvikkeille tarkoitetun alennetun arvonlisäverokannan soveltamista. Erityisesti kyse on siitä, millä perustein voidaan määrittää, kuuluvatko tuotteet vuoden 2006 arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettuihin ”ihmisten elintarvikkeisiin” tai ”elintarvikkeiden täydentämiseen tai korvaamiseen tavallisesti käytettäviin tuotteisiin”.

## Ennakkoratkaisukysymykset

- 1) Onko vuoden 2006 arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 1 kohdassa käytettyä käsitettä ”ihmisten elintarvikkeet” tulkittava siten, että sen piiriin on luettava elintarvikelainsäädäntöä koskevista yleisistä periaatteista ja vaatimuksista 28.1.2002 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 178/2002 2 artiklan mukaisesti kaikki aineet tai tuotteet, myös jalostetut, osittain jalostetut tai jalostamattomat tuotteet, jotka on tarkoitettu tai joiden voidaan kohtuudella olettaa tulevan ihmisten nautittaviksi?

Jos tähän kysymykseen vastataan kieltävästi, miten kyseisen käsitteen sisältö on sitten määriteltävä?

- 2) Jos joitakin syötäviä tai juotavia tuotteita ei voida pitää ihmisten elintarvikkeina, millä perusteella on siinä tapauksessa määriteltävä, voidaanko sen kaltaisia tuotteita pitää elintarvikkeiden täydentämiseen tai korvaamiseen tavallisesti käytettävänä tuotteina?

## Viittaukset unionin oikeussääntöihin

Vuoden 2006 arvonlisäverodirektiivin 96, 97 ja 98 artikla ja liitteessä III oleva 1 kohta sekä asetuksen N:o 178/2002 2 artikla

## Viittaukset kansallisiin oikeussääntöihin

Vuoden 1968 liikevaihtoverolain (Wet op de omzetbelasting 1968, jäljempänä laki) 7 §, 9 §:n 2 momentin a kohta ja taulukossa I oleva a.1 kohta

## Tiivistelmä pääasian tosiseikoista ja menettelystä

- 1 Asianosainen on yrittäjä, joka myy tiettyjä tuotteita seksuaalisia haluja herättävinä aineina. Kyseiset tuotteet ovat kapseleita, tippoja, jauheita ja suihkeita, ja ne on tarkoitettu nautittaviksi suun kautta. Asianosainen tilitti vuosina 2009–2013 kyseisten tuotteiden luovutuksesta veroilmoituksen perusteella alennetun arvonlisäverokannan mukaisen kuuden prosentin arvonlisäveron, jota tarkoitetaan lain 9 §:n 2 momentin a kohdassa luettuna yhdessä lakiin kuuluvan taulukon I (jäljempänä taulukko I) a.1 kohdan kanssa, koska tuotteet ovat asianosaisen mukaan kyseisessä taulukkokohdassa tarkoitettuja elintarvikkeita. Verotarkastaja katsoi sitä vastoin, että tuotteet eivät ole elintarvikkeita ja niihin sovelletaan siten yleistä arvonlisäverokantaa. Tämän johdosta verotarkastaja antoi riitautetut jälkikantopäätökset.
- 2 Gerechthof Den Haag (Haagin ylioikeus, jäljempänä Gerechthof) katsoi valituksen johdosta antamassaan tuomiossa, että tuotteet ovat taulukossa I olevassa a.1 kohdassa tarkoitettuja elintarvikkeita. Staatssecretaris van Financiën

(valtiovarainministeriön valtiosihteeri) teki tuomiosta kassaatiovalituksen Hoge Raadiin (ylin tuomioistuin).

### **Pääasian osapuolten keskeiset perustelut**

- 3 Gerechtshof perusteli päätöstään sillä, että kyseiset tuotteet on nautittava suun kautta ja ne sisältävät ainesosia, jotka ovat ominaisia ihmisten kulutettaviksi tarkoitetuille ruoka-aineille. Tuotteiden mainostaminen ja käyttäminen seksuaalisia haluja synnyttävinä aineina ei Gerechtshofin mukaan ole esteenä alennetun arvonlisäverokannan soveltamiselle. Näin katsoessaan Gerechtshof otti huomioon, että lainsäätaja on taulukkoa I koskevien parlamentin perustelujen mukaan tarkoittanut, että ruoka-aineen käsitettä tulisi tulkita laajasti. Gerechtshof katsoi, että tämän tavoitteen valossa ei ole syytä erotella tuotteita sen mukaan, mihin tarkoitukseen niitä kulutetaan. Myös makeisten (purukumi mukaan lukien) ja makeiden leivonnaisten kaltaiset tuotteet, joita ei välittömästi mielletä ruoka-aineiksi, kuuluvat alennetun verokannan soveltamisalaan.
- 4 Staatssecretaris van Financiën väittää, että tulkinta, jonka Gerechtshof on antanut taulukossa I olevalle a.1 kohdalle, erityisesti siihen sisältyvälle käsitteelle ”ruoat ja juomat, jotka on yleensä tarkoitettu ihmisten kulutettaviksi”, on vuoden 2006 arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 1 kohdan sanamuodon ja systematiikan vastainen.

### **Tiivistelmä ennakkoratkaisupyynnön perusteista**

- 5 Lain 9 §:n 2 momentin a kohdan mukaan taulukossa I ilmoitettujen tuotteiden luovutukseen sovelletaan kuuden prosentin verokantaa. Taulukossa I olevassa a.1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. ruoka-aineet, erityisesti:

- a. ruoat ja juomat, jotka on yleensä tarkoitettu ihmisten kulutettaviksi;
- b. a alakohdassa tarkoitettujen ruokien ja juomien valmistuksessa käytettäviksi ilmeisesti tarkoitettut tuotteet, jotka sisältyvät niihin kokonaan tai osittain;
- c. a alakohdassa tarkoitettujen ruokien ja juomien täydentämiseen tai korvaamiseen käytettäviksi tarkoitettut tuotteet, kuitenkin siten, että alkoholijuomia ei pidetä elintarvikkeina;”

Näiden säännösten yhteydessä Alankomaiden lainsäätaja on käyttänyt vuoden 2006 arvonlisäverodirektiivin 98 artiklassa annettua mahdollisuutta soveltaa alennettua verokantaa kyseisen direktiivin liitteessä III tarkoitettuihin ryhmiin kuuluvien tavaroiden luovutuksiin. Liitteessä III olevan 1 kohdan [suomenkielinen] versio sisältää seuraavan ryhmän:

”1) Ihmisten ja eläinten elintarvikkeet (mukaan lukien juomat, mutta lukuun ottamatta alkoholijuomia); elävät eläimet, siemenet, kasvit ja tavallisesti elintarvikkeiden valmistuksessa käytettäviksi tarkoitetut ainekset; elintarvikkeiden täydentämiseen tai korvaamiseen tavallisesti käytettävät tuotteet;”

Taulukossa I olevan a.1 kohdan sisällöstä ja esitöistä ei löydy viitteitä siitä, että lainsäätäjän tarkoituksena olisi ollut, että vuoden 2006 arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevaa 1 kohtaa olisi ihmisten elintarvikkeiden osalta sovellettu valikoivasti siten, että alennettu arvonlisäverokanta koskisi vain tiettyjä vuoden 2006 arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevaan 1 kohtaan kuuluvia tuotteita. Tulkittaessa taulukossa I olevaa a.1 kohtaa on siten tukeuduttava liitteessä III olevassa 1 kohdassa käytettyihin käsitteisiin. Tällöin ”ihmisten elintarvikkeet” (jäljempänä elintarvikkeet) voidaan rinnastaa ”ruoka-aineisiin, jotka on tarkoitettu ihmisten kulutettavaksi”.

- 6 Unionin tuomioistuin on tässä yhteydessä katsonut, että vuoden 2006 arvonlisäverodirektiivin liitteen III tarkoituksena on, että tietyt erityisen tarpeelliset tuotteet tulisivat halvemmiksi ja olisivat helpommin arvonlisäveron lopulta maksavan loppukuluttajan saatavilla, koska näihin tavarihin ja tuotteisiin voidaan soveltaa alennettua verokantaa. Tämä on poikkeus periaatteesta, jonka mukaan tavaroiden ja tuotteiden luovutukseen sovelletaan yleistä arvonlisäverokantaa, jonka on oltava vähintään 15 prosenttia (vrt. vuoden 2006 arvonlisäverodirektiivin 96 ja 97 artikla). Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että tämän kaltaisia poikkeuksia pääsäännöstä on tulkittava suppeasti. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan tietyt liitteessä III mainittuja mutta määrittelemättömiä käsitteitä on tarkasteltava siinä asiayhteydessä, joka niillä on direktiivissä, ottaen samalla huomioon käsitteiden tavanomainen merkitys. Vaikka unionin tuomioistuin on erityisesti elintarvikkeiden käsitteen osalta katsonut, että sen tulkinnan yhteydessä on otettava huomioon käsitteen asiayhteys vuoden 2006 arvonlisäverodirektiivissä, se ei ole vielä antanut ratkaisua siitä, päteekö tämä myös käsitteen tavanomaisen merkityksen osalta.
- 7 Liitteessä III olevassa 1 kohdassa tarkoitetut tavarat koskevat kaikkia ihmisten ja eläinten elintarvikkeita, ja ne jaotellaan seuraavasti: a) varsinaiset elintarvikkeet, b) elintarvikkeiden täydentämiseen tai korvaamiseen tavallisesti käytettävät tuotteet ja c) elintarvikkeiden valmistuksessa aineksina käytettäviksi tarkoitetut tuotteet (vrt. tuomio 3.3.2011, komissio v. Alankomaat, C-41/09, ECLI:EU:C:2011:108, 50 kohta). Vastattaessa kysymykseen, voidaanko tuotetta pitää elintarvikkeena, ei saada tehdä mitään eroa tai asettaa mitään rajoitusta liiketoimintatyyppin, myyntitavan, pakkauksen, valmistamistavan tai lämpötilan perusteella (vrt. tuomio 10.3.2011, Bog ym., yhdistetyt asiat C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09, ECLI:EU:C:2011:135; jäljempänä tuomio Bog, 85 kohta). Merkityksellistä näyttää kuitenkin olevan, että välittömästi nautittavaksi valmistetut ruoka-annokset ja ateriat on tarkoitettu kuluttajien ”ravinnoksi” (vrt. tuomio Bog, 87 kohta). On kiistatonta, että nyt tarkasteltavat tuotteet soveltuvat

koostumukseltaan suun kautta nautittaviksi ja että ne on myös tarkoitettu käytettäväksi sillä tavalla. Niitä ei voida pitää elintarvikkeiden valmistuksessa käytettävänä aineksina. Siksi on arvioitava, kuuluvatko tuotteet ryhmään, josta unionin tuomioistuin käyttää nimitystä ”varsinaiset elintarvikkeet”, tai onko kyse ”elintarvikkeiden täydentämiseen tai korvaamiseen tavallisesti käytettävien tuotteiden” ryhmästä.

- 8 Hoge Raadin mukaan arvioinnin perusteita ei voida varmuudella johtaa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä. Seuraavissa 9–12 kohdassa esitetään epäilystä herättävät seikat.
- 9 Eri jäsenvaltioiden sanakirjoissa ”elintarvikkeet” kuvataan tuotteiksi taikka ruoiksi ja juomiksi, jotka on tarkoitettu tarjoamaan ravintoaineita ja siten ylläpitämään ihmisen elintoimintoja. Hoge Raadin mukaan on epävarmaa, soveltuuko tämä merkitys direktiivin asiayhteydessä tarkasteltuna käytettäväksi perusteena, koska tällainen tulkinta johtaisi käytännön ongelmiin ja oikeudelliseen epävarmuuteen. Ruokia ja juomia käytetään nimittäin muihinkin tarkoituksiin kuin elintoimintojen ylläpitämiseen. Lisäksi näyttää siltä, että tulkitessaan elintarvikkeiden käsitettä unionin tuomioistuin ei käytä perusteena tavanomaista merkitystä (ks. tuomio Bog, 83 kohta). On ajateltavissa, että määritettäessä, onko tuote elintarvike, perusteena on vuoden 2006 arvonnäköaladirektiivin asiayhteyden valossa käytettävä käsitteen tavanomaista merkitystä, mutta että ratkaisevaa ei tällöin ole käsitteelle (kansallisissa) sanakirjoissa annettu merkitys. Jos tämä pitää paikkansa, esiin nousee kysymys, mikä tavanomainen merkitys tälle käsitteelle sitten on annettava. Hoge Raad katsoo, että koska unionin tuomioistuin ei ole antanut perustavanlaatuisia ratkaisuja tästä seikasta, tarvitaan tarkempia osviittoja sen varmistamiseksi, että elintarvikkeiden käsitettä tulkitaan kaikissa jäsenvaltioissa yhdenmukaisella tavalla.
- 10 Voidaan myös väittää, että elintarvikkeiden käsitteen tulkintaa ei voida perustaa käsitteen tavanomaiseen merkitykseen. Toinen mahdollisuus on nojautua asetuksessa N:o 178/2002 käytettyyn elintarvikkeiden käsitteen määritelmään. Kyseisen asetuksen 2 artiklan mukaan elintarvikkeella tarkoitetaan

”mitä tahansa ainetta tai tuotetta, myös jalostettua, osittain jalostettua tai jalostamatonta tuotetta, joka on tarkoitettu tai jonka voidaan kohtuudella olettaa tulevan ihmisten nautittavaksi. ’Elintarvike’ käsittää juomat, purukumin ja vesi mukaan lukien kaikki aineet, jotka on tarkoituksellisesti lisätty elintarvikkeeseen sen valmistuksen tai käsittelyn aikana –”

Samassa 2 artiklassa luetellaan lisäksi eräitä tuotteita, jotka täyttävät tämän määritelmän, mutta joita nimenomaisesti ei pidetä elintarvikkeina. Hoge Raad huomauttaa, että unionin tuomioistuin on tiettyä vuoden 2006 arvonnäköaladirektiivin käsitteitä tulkitessaan aikaisemmin jo etsinyt yhtymäkohtia unionin lainsäädännön muihin osa-alueisiin kuin arvonnäköalaveroa koskevaan. Elintarvikkeiden käsitteen tulkitseminen asetuksen N:o 178/2002 mukaisella tavalla ei näytä kuitenkaan sopivan liitteessä III olevan 1 kohdan

asiayhteyteen. Unionin lainsäätäjät on nimittäin katsonut tarpeelliseksi sisällyttää tuotteita, jotka soveltuvat ihmisten kulutettaviksi mutta joita ei sinänsä käytetä ravintona, nimenomaisesti liitteessä III olevan 1 kohdan soveltamisalaan. Jos tavallisesti elintarvikkeiden valmistuksessa käytettäviksi tarkoitettuja tuotteita tai elintarvikkeiden täydentämiseen tai korvaamiseen tavallisesti käytettäviä tuotteita pidettäisiin itsessään jo elintarvikkeina, niitä ei kaikeksi enää tarvitsisi nimetä erikseen liitteessä III olevan 1 kohtaan kuuluviksi tuotteiksi.

- 11 Hoge Raad katsoo, että asetuksen N:o 178/2002 2 artiklassa oleva elintarvikkeiden määritelmä tarjoaa elintarvikkeiden käsitteen tulkintaan helposti sovellettavan perusteen, joka edistää elintarvikkeiden käsitteen yhdenmukaista tulkintaa kaikissa jäsenvaltioissa. On kuitenkin aihetta epäillä, onko helppouden oltava ensi sijalla etsittäessä perusteita elintarvikkeiden käsitteen tulkinnalle.
- 12 Jos elintarvikkeiden käsitteen tulkinnassa perusteena ei käytetä kyseisen käsitteen tavanomaista merkitystä eikä tukeuduta myöskään asetuksessa N:o 178/2002 käytettyyn samanmuotoiseen käsitteeseen, on etsittävä muu peruste. Herää kysymys, mitä perustetta tällöin on käytettävä. Tähän ei löydy selvyyttä vuoden 2006 arvonlisäverodirektiivin sisällöstä tai asiayhteydestä eikä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä.
- 13 Jos tuotteita ei vuoden 2006 arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 1 kohdan mukaan voida pitää varsinaisina elintarvikkeina, esiin nousee vielä kysymys, onko tuotteet katsottava tuotteiksi, joita tavallisesti käytetään elintarvikkeiden täydentämiseen tai korvaamiseen. Ei ole selvää, mitä perusteita tällöin on käytettävä. Voidaan ajatella, että kyseinen käsite rajoittuu suun kautta nautittaviin valmisteisiin, jotka on tarkoitettu mahdollisten ravinnon puutostilojen korjaamiseen. Siinä tapauksessa se seikka, että tuotetta ei mainosteta ravintoaineiden puutteita korjaavana tai ravintoaineita korvaavana, on esteenä sille, että tuote kuuluisi edellä mainitun käsitteen piiriin. Toisen mahdollisen katsantokannan mukaan valmisteen pitämiseksi elintarvikkeita täydentävänä tai korvaavana riittäisi, että se pakkaustietojen mukaan sisältää ravintoaineita, joita on varsinaisissa elintarvikkeissakin.
- 14 Edellä olevissa kohdissa esitettyjen epäilysten vuoksi Hoge Raad esittää edellä muotoillut ennakkoratkaisukysymykset unionin tuomioistuimelle.