

Kohtuasi C-331/19**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

23. aprill 2019

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Hoge Raad der Nederlanden (Madalmaade kõrgeim kohus)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

19. aprill 2019

Kassatsioonkaebuse esitaja:

Staatssecretaris van Financiën

Teised menetlusosalised:

X

Põhikohtuasja ese

Põhikohtuasi puudutab Inspecteur van de Belastingdienst'i (maksuinspektor, edaspidi „inspektor“) poolt X-i suhtes tehtud maksu korrigeerimise otsuseid, sest ta oli arvamisel, et maksukohustuslase tarnitud teatud toodetele kohaldatakse üldist käibemaksumäära. Maksukohustuslane vaidlustas need otsused ja väitis, et toodetele, millelt ta on juba käibemaksu tasunud, kohaldatakse toiduainete suhtes kehtivat madalamat käibemaksumäära.

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

Käesolev ELTL artikli 267 kohane eelotsusetaotlus puudutab toiduainete vähendatud käibemaksumäära kohaldamist. Täpsemalt puudutab see küsimust, milliste kriteeriumide alusel saab kindlaks määrata, kas tooteid saab hõlmata mõistega „inimtoiduks mõeldud toiduained“ või mõistega „tavapäraselt toiduainete täiendamiseks või asendamiseks kasutatavad tooted“ 2006. aasta käibemaksudirektiivi tähenduses.

Eelotsuse küsimused

1. Kas 2006. aasta käibemaksudirektiivi III lisa punktis 1 kasutatud mõistet „inimtoiduks mõeldud toiduained“ tuleb tõlgendada nii, et selle all tuleb vastavalt Euroopa Parlamendi ja nõukogu 28. jaanuari 2002. aasta määruse (EÜ) nr 178/2002, millega sätestatakse toidualaste õigusnormide üldised põhimõtted ja nõuded, artiklile 2 mõista töödeldud, osaliselt töödeldud või töötlemata ainet või toodet, mis on mõeldud inimestele tarvitamiseks või mille puhul põhjendatult eeldatakse, et seda tarvitavad inimesed?

Kui sellele küsimusele vastatakse eitavalt, siis kuidas tuleb sellisel juhul mõistet täpsustada?

2. Kui toite või jooke ei saa pidada inimtoiduks mõeldud toiduaineteks, siis milliste kriteeriumide alusel tuleb sel juhul hinnata, kas selliseid tooteid tuleb pidada toodeteks, mida tavapäraselt kasutatakse toiduainete täiendamiseks või asendamiseks?

Viidatud liidu õigusnormid

2006. aasta käibemaksudirektiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1) artiklid 96–98 ja III lisa punkt 1 ning Euroopa Parlamendi ja nõukogu 28. jaanuari 2002. aasta määruse (EÜ) nr 178/2002, millega sätestatakse toidualaste õigusnormide üldised põhimõtted ja nõuded, asutatakse Euroopa Toiduohutusamet ja kehtestatakse toidu ohutusega seotud menetlused (EÜT L 31, lk 1, ELT eriväljaanne 15/06, lk 463), artikkel 2.

Viidatud liikmesriigi õigusnormid

1968. aasta käibemaksuseaduse (Wet op de omzetbelasting 1968, edaspidi „seadus“) artikkel 7 ja artikli 9 lõike 2 punkt a ning tabeli I punkt a.1.

Asjaolude ja põhikohtuasja lühikirjeldus

1. Maksukohustuslane on ettevõtja, kes müüb teatud, potentsi tõstvaid tooteid. Seejuures on tegemist kapslite, tilkade, puudrite ja aerosoolidega, mis on määratud suu kaudu manustamiseks. Maksukohustuslane tasus toodete tarnimiselt aastatel 2009–2013 teatud perioodide eest pöördmaksustamise korras käibemaksu vastavalt alandatud käibemaksumäärale 6 % seaduse artikli 9 lõike 2 punkti a tähenduses koostoimes tabeli I punktiga a.1 (edaspidi „tabel I“), sest tema arvates on tooted toiduained tabeli selle punkti tähenduses. Inspektor oli seevastu arvamusel, et tooted ei ole toiduained ning neile kohaldatakse seega üldist käibemaksumäära. Seetõttu tegi ta vaidlusalused maksu korrigeerimise otsused.
2. Gerechtshof Den Haag (Haagi apellatsioonikohus; edaspidi „Gerechtshof“) sedastas apellatsioonimenetluses, et tooted on toiduained tabeli I punkti a.1

tähenduses. Staatssecretaris van Financiën („rahanduse riigisekretär“, edaspidi „riigisekretär“) esitas selle kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse Hoge Raad'ile (Madalmaade kõrgeim kohus).

Põhikohtuasja poolte peamised väited ja argumendid

- 3 Gerechtshof (apellatsioonikohus) põhjendas oma otsust sellega, et asjaomaseid tooteid tuleb suu kaudu manustada ning need sisaldavad koostisosi, mis on omased inimtoiduks ette nähtud toiduainetele. Alandatud käibemaksumäära kohaldamisega ei ole vastuolus, et neid tooteid ostetakse ja kasutatakse seksuaaliha stimuleeriva vahendina. Selle tõdemuse puhul võttis Gerechtshof (apellatsioonikohus) arvesse, et seadusandja toetab tabeli I kohta tehtud parlamendi selgitavate märkuste kohaselt mõiste „toiduaine“ laia tõlgendust. Selle eesmärgiga ei ole kooskõlas, kui tooteid eristatakse nende kasutamise eesmärgi alusel. Ka tooted, mis ei meenuta vahetult toiduainet, näiteks maiustused (kaasa arvatud närimiskumm) ja koogid, kuuluvad vähendatud käibemaksumäära kohaldamisalasse.
- 4 Riigisekretär väidab, et tabeli I punkti a.1, eeskätt selles sisalduva mõiste „tavapäraselt inimtoiduks mõeldud toidud ja joogid“, tõlgendus Gerechtshof'i (apellatsioonikohus) poolt on vastuolus 2006. aasta käibemaksudirektiivi III lisa punkti 1 sõnastuse ja süstemaatikaga.

Eelotsusetaotluse põhjenduse lühikokkuvõte

- 5 Vastavalt seaduse artikli 9 lõike 2 punktile a on käibemaksumäär tabelis I nimetatud kaupade tarnetelt 6 %. Tabeli I punkt a.1 sätestab:

„1. toiduained, eeskätt:

- a) tavapäraselt inimtoiduks mõeldud toidud ja joogid;
- b) tooted, mis on ilmselgelt mõeldud punktis a nimetatud toitude ja jookide valmistamisel kasutamiseks ja mida need sisaldavad tervenisti või osadena;
- c) punktis a märgitud toiduainete ja jookide täiendamiseks või asendamiseks kasutatavad tooted, võttes arvesse, et alkohoolseid jooke ei käsitleta toiduainetena;“

Nende sätetega kasutas Madalmaade seadusandja 2006. aasta käibemaksudirektiivi artiklis 98 liikmesriikidele antud võimalust kohaldada selle direktiivi III lisa nimetatud kaupade kategooriasse kuuluvatele tarnetele vähendatud käibemaksumäära. III lisa punkti 1 hollandikeelses versioonis on loetletud järgmisi toodete liike:

„1. Toiduained (sealhulgas joogid, välja arvatud alkohoolsed joogid), sööt; elusloomad, seemned, taimed ja tavapäraselt toiduainete valmistamisel kasutatavad koostisained ning tavapäraselt toiduainete täiendamiseks või asendamiseks kasutatavad tooted;“.

Tabeli I punkti a.1 sõnastusest ega kujunemisloost ei saa tuletada, et seadusandja oleks kavatsenud inimtoiduks mõeldud kaupadele kohaldada 2006. aasta käibemaksudirektiivi III lisa punkti 1 selles mõttes valikuliselt, et vähendatud käibemaksumäär kehtib ainult kaupade kohta, mida saab liigitada 2006. aasta käibemaksudirektiivi III lisa punkti 1 alla. Seega tuleb tabeli I punkti a.1 tõlgendamisel tugineda III lisa punktis 1 kasutatud mõistetele. Seejuures võib „inimtoidu“ (edaspidi „toit“) võrdsustada „inimtoiduks mõeldud toiduainetega“.

- 6 Euroopa Liidu Kohus („edaspidi Euroopa Kohus“) märkis selles mõttes, et 2006. aasta käibemaksudirektiivi III lisa eesmärk on, et teatud kaubad ja teenused, mida peetakse eriti vajalikeks, oleksid lõpptarbijale, kelle kanda käibemaksutasumine lõpuks jääb, soodsama hinnaga ja seega kättesaadavamad, võimaldades allutada need kaubad ja teenused vähendatud käibemaksumäärale. See kujutab endast erandit põhimõttest, et kaubatarnetele ja teenustele kohaldatakse üldist käibemaksumäära, mis peab olema vähemalt 15 % (vt 2006. aasta käibemaksudirektiivi artiklid 96 ja 97). Euroopa Kohtu praktikast ilmneb, et sedalaadi põhireeglist tehtavad erandeid tuleb tõlgendada kitsalt. Euroopa Kohtu praktika kohaselt tuleb teatavaid III lisa nimetatud, kuid määratlemata mõisteid, tõlgendada arvesse võttes konteksti, milles neid direktiivis kasutatakse, ning silmas pidades nende tavalist tähendust. Kuigi Euroopa Kohus on nüüd spetsiaalselt seoses mõistega „toiduaine“ tõdenud, et selle mõiste tõlgendamisel tuleb arvesse võtta, millises kontekstis seda 2006. aasta käibemaksudirektiivis kasutatakse, ei ole ta veel otsustanud, kas see kehtib ka selle tavalise tähenduse kohta.
- 7 III lisa punktis 1 nimetatud kaubad on kõik toiduaineid, mis on jaotatud järgmiselt: a) toiduained ja sööt kui sellised; b) tavapäraselt toiduainete täiendamiseks või asendamiseks kasutatavad tooted ja c) tavapäraselt toiduainete valmistamisel kasutatavad koostisained (vt Euroopa Kohtu 3. märtsi 2011. aasta otsus komisjon vs. Madalmaad, C-41/09, ECLI:EU:C:2011:108, punkt 50). Küsimusele vastamisel, kas toodet tuleb käsitada toiduainena, ei või teha mingit vahet ega seada piiranguid tulenevalt kaubanduse liigist, müügimeetodist, pakendist, valmistamisest või temperatuurist (vt Euroopa Kohtu 10. märtsi 2011. aasta kohtuotsus liidetud kohtuasjades Bog jt, C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09, ECLI:EU:C:2011:135; edaspidi „kohtuotsus Bog“, punkt 85). Siiski näib olevat tähtis, et kohe tarvitamiseks valmistatud road ja eined on mõeldud tarbijate „toiduks“ (vt kohtuotsus Bog, punkt 87). On kindel, et vaidlusalused tooted sobivad oma koostiselt inimestele suu kaudu manustamiseks ning on ka selleks ette nähtud. Neid ei tule käsitada koostisainetena, mida kasutatakse toidu valmistamisel. Seega tuleb hinnata, kas tooted kuuluvad kategooriasse, mida Euroopa Kohus nimetab „toiduaineks ja söödaks kui

selliseks“, või on tegemist „tavapärast toiduainete täiendamiseks või asendamiseks kasutatavate toodetega“.

- 8 Hoge Raad'i (Madalmaade kõrgeim kohus) arvates ei saa selle hindamise kriteeriume täie kindlusega tuletada Euroopa Kohtu praktikast. Järgnevalt on punktides 9–12 esitatud, millised kahtlused sellega seoses tekivad.
- 9 Erinevate liikmesriikide sõnaraamatutes määratletakse „toiduaineid“ toodetena või toitute ja jookidena, mille eesmärk on inimkeha säilitamine toitainetega varustamise teel. Hoge Raad (Madalmaade kõrgeim kohus) kahtleb, kas see tähendus on direktiivi kontekstis kriteeriumina kasutatav, sest selline tõlgendus viiks praktiliste probleemideni ja õigusliku ebakindluseni. Nimelt on olemas toite ja jooke, millel on peale inimkeha säilitamise muid eesmärke. Peale selle näib, et Euroopa Kohus ei kohalda mõiste „toiduaine“ tõlgendamise kriteeriumina selle tavalist tähendust (vt kohtuotsus Bog, punkt 83). On võimalik, et selle tuvastamise kriteerium, kas toode on 2006. aasta käibemaksudirektiivi kontekstis vaadelduna toiduaine, peitub siiski selle mõiste tavalises tähenduses, kuid selleks ei ole määrava tähtsusega tähendus, mida kasutatakse (liikmesriikide) sõnaraamatutes. Kui see on nii, siis tekib küsimus, millist tähendust tuleb sel juhul mõistele tavaliselt omistada. Hoge Raad'i (Madalmaade kõrgeim kohus) arvates on Euroopa Kohtu asjaomaste suunavate kohtuotsuste puudumise tõttu vajalikud täiendavad viited, et kindlustada seda, et mõiste „toiduaine“ ühtne tõlgendamine on tagatud kõikides liikmesriikides.
- 10 Samuti võib olla seisukohal, et mõiste „toiduaine“ tõlgendamise kriteeriumit ei ole võimalik leida selle mõiste tavalises tähenduses. Teine võimalus seisneb selles, et tuginetakse mõiste „toit“ määratlusele määruses nr 178/2002: Selle määruse artiklis 2 on mõiste „toit“ määratletud kui

„toit“ – töödeldud, osaliselt töödeldud või töötlemata aine või toode, mis on mõeldud inimestele tarvitamiseks või mille puhul põhjendatult eeldatakse, et seda tarvitavad inimesed. Mõistega „toit“ hõlmatakse joogid, närimiskumm ja muud ained, kaasa arvatud vesi, mis on tahtlikult lülitatud toidu koostisesse tootmise, valmistamise või töötlemise ajal.“

Samas artiklis 2 loetletakse lisaks rida tooteid, mis vastavad sellele määratlusele, kuid mida ei saa selgelt pidada toiduks. Hoge Raad osutab sellele, et Euroopa Kohus on 2006. aasta käibemaksudirektiivi teatud mõistete tõlgendamisel juba varem tuginenud liidu õigusnormidele muudes õigusvaldkondades kui käibemaks. Toidu mõiste tõlgendamine kooskõlas määrusega nr 178/2002 ei näi siiski õieti sobivat III lisa punkti 1 konteksti. Liidu seadusandja on nimelt pidanud vajalikuks loetleda III lisa punktis 1 selgelt tooteid, mis sobivad inimtoiduks, kuid mille eesmärk sellistena ei ole toit. Kui käsitada tooteid, mida tavapärast kasutatakse toiduainete täiendamiseks või asendamiseks, või toiduainete valmistamisel kasutatavaid koostisaineid kui selliseid juba toiduna, siis näib, et ei ole vajalik veel eraldi näidata, et need tooted liigitatakse III lisa punkti 1 alla.

- 11 Hoge Raadi arvates kujutab tuginemine määruse nr 178/2002 artiklis 2 sätestatud toidu määratlusele endast lihtsalt kohaldatavat kriteeriumi toidu mõiste tõlgendamiseks, mis soodustab selle mõiste ühtset tõlgendamist kõigis liikmesriikides. Siiski ei ole väljaspool kahtlust, kas toidu mõiste tõlgendamiseks kohaldatava kriteeriumi lihtsus peab olema kõige kaalukam.
- 12 Niivõrd kui toidu mõiste tavaline tähendus ei kujuta endast selle mõiste täpsustamise kriteeriumi ning ei saa ka tugineda samasugusele mõistele määruses nr 178/2002, tuleks kohaldada muud kriteeriumi. Tuleb esitada küsimus, milline kriteerium võiks see olla. 2006. aasta direktiivi sõnastus ega kontekst ei anna selles suhtes selgust.
- 13 Kui 2006. aasta käibemaksudirektiivi III lisa punktis 1 nimetatud tooteid ei tule pidada toiduaineteks kui sellisteks, kerkib lisaks küsimus, kas neid tooteid tuleb pidada toodeteks, „mis on tavapäraselt mõeldud toiduainete täiendamiseks või asendamiseks”. Ei ole selge, millised kriteeriumid selle kohta kehtivad. Ühe mõeldava käsitluse kohaselt on see mõiste piiratud preparaatidega, mis on mõeldud suu kaudu manustamiseks, et kõrvaldada võimalikke toitumispuudujääke. Sellisel juhul oleks asjaolu, et toodet ei osteta toitainete puuduse korral lisaks ega asendamiseks, vastuolus toote liigitamisega eespool mainitud mõiste alla. Teise mõeldava käsitluse korral on juhul, kui preparaat sisaldab vastavalt selle pakendil toodud teabele toitaineid, mis leiduvad ka toiduainetes, piisav kvalifitseerida preparaat toiduaine täiendamise või asendamisena.
- 14 Eespool märgitud kahtlusi arvestades peab Hoge Raad (Madalmaade kõrgeim kohus) kohaseks esitada Euroopa Kohtule eespool märgitud küsimuste kohta eelotsusetaotlus.