



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kümnes koda)

1. oktoober 2020*

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 98 –
Liikmesriikide õigus kohaldada vähendatud käibemaksumäära teatavate kaubatarnete ja teenuste
osutamise suhtes – III lisa punkt 1 – Mõisted „toiduained“ ja „tavapäraselt toiduainete täiendamiseks
või asendamiseks kasutatavad tooted – Suguha suurendava toimega tooted

Kohtuasjas C-331/19,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Hoge Raad der Nederlandeni (Madalmaade kõrgeim kohus)
19. aprilli 2019. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 23. aprillil
2019, menetluses

Staatssecretaris van Financiën,

versus

X,

EUROOPA KOHUS (kümnes koda),

koosseisus: koja president I. Jarukaitis, kohtunikud E. Juhász (ettekandja) ja M. Ilešič,

kohtujurist: M. Szpunar,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Madalmaade valitsus, esindajad: M. L. Noort ja M. K. Bulterman,
- Euroopa Komisjon, esindajad: W. Roels ja L. Lozano Palacios,

olles 27. veebruari 2020. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: hollandi.

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), III lisa punkti 1 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud Staatssecretaris van Financiën (rahandus riigisekretär, Madalmaad) ja X-i vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab toiduainetele ette nähtud vähendatud käibemaksumäära kohaldamist suguiha suurendava toimega toodetena turustatavatele ja kasutatavatele toodetele, mis koosnevad peamiselt taimset ja loomset päritolu koostisosadest ja mida manustatakse suu kaudu.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Määrus (EÜ) nr 178/2002

- 3 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 2002, L 31, lk 1; ELT eriväljaanne 15/06, lk 463), artiklis 1 „Eesmärk ja reguleerimisala“ on sätestatud:

„1. Käesoleva määrusega kindlustatakse inimeste tervise ja tarbijate huvide kaitse kõrge tase toiduvaldkonnas, võttes eelkõige arvesse toiduga, kaasa arvatud traditsiooniliste toodetega varustamise mitmekesisust, ning tagatakse siseturu tõhus toimimine. Määrusega nähakse ette ühised põhimõtted ja kohustused, vahendid tugeva teadusliku aluse rajamiseks, tulemuslikud organisatsioonilised süsteemid ja menetlused, millele toetub otsuste tegemine toidu ja sööda ohutuse küsimustes.

2. Lõike 1 kohaldamise eesmärgil sätestatakse käesoleva määrusega toitu ja sööda üldiselt ning eelkõige toidu ja sööda ohutust reguleerivad üldised põhimõtted [Euroopa Liidu] ja riigi tasandil.

Määrusega asutatakse Euroopa Toiduohutusamet [EFSA].

Määrusega kehtestatakse menetlused toidu ja sööda ohutust otse või kaudselt mõjutavates küsimustes.

[...]“.

- 4 Selle määruse artikkel 2 „Mõiste „toit““ sätestab:

„Käesolevas määruses tähendab mõiste „toit“ töödeldud, osaliselt töödeldud või töötlemata ainet või toodet, 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. Mõiste hõlmab vett, mis on võetud pärast vastavalt [nõukogu 3. novembri 1998. aasta] direktiivi 98/83/EÜ [olmevee kvaliteedi kohta (EÜT 1998, L 330, lk 32; ELT eriväljaanne 15/04, lk 90)] artiklis 6 nimetatud kohta, kus määratakse nõuetele vastavus, piiramata sellega [nõukogu 15. juuli 1980. aasta] direktiivi [...] 80/778/EMÜ [olmevee kvaliteedi kohta (EÜT 1980, L 229, lk 11)] ja [direktiivi] 98/83/EÜ nõuete kohaldamist.

Mõiste „toit“ alla ei kuulu:

- a) sööt;
 - b) elusloomad, välja arvatud juhul, kui need on ette valmistatud turuleviimiseks inimtoiduna;
 - c) taimed enne saagikoristust;
 - d) ravimid [nõukogu 26. jaanuari 1965. aasta] direktiivi 65/65/EMÜ [ravimeid käsitlevate õigus- ja haldusnormide ühtlustamise kohta (EÜT 1965, 22, lk 369)] ning [nõukogu 22. septembri 1992. aasta] direktiivi 92/73/EMÜ [millega laiendatakse direktiivide 65/65/EMÜ ja 75/319/EMÜ, mis puudutavad ravimeid käsitlevate õigus- ja haldusnormide ühtlustamist ja milles nähakse ette homöopaatilisi ravimeid käsitlevad lisasätted, reguleerimisala (EÜT 1992, L 297, lk 8)] tähenduses;
 - e) kosmeetikatooted [nõukogu 27. juuli 1976. aasta] direktiivi 76/768/EMÜ [liikmesriikides kosmeetikatoodete kohta vastuvõetud õigusaktide ühtlustamise kohta (EÜT 1976, L 262, lk 169; ELT eriväljaanne 13/03, lk 285)] tähenduses;
 - f) tubakas ja tubakatooted nõukogu [13. novembri 1989. aasta] direktiivi 89/622/EMÜ [tubakatoodete määrgistamist käsitlevate liikmesriikide õigus- ja haldusnormide ühtlustamise kohta (EÜT 1989, L 359, lk 1)] tähenduses;
 - g) narkootilised ja psühhotroopsed ained määratletuna Ühinenud Rahvaste Organisatsiooni 1961. aasta [30. märtsil New Yorgis sõlmitud] ühtses konventsioonis narkootiliste ainete kohta [mida on muudetud 1972. aasta protokolliga 1961. aasta ühtse konventsiooni muudatuse kohta (*United Nations Treaty Series*, 520. kd, lk 151)] ning Ühinenud Rahvaste Organisatsiooni 1971. aasta [21. veebruaril Viinis sõlmitud] konventsioonis psühhotroopsete ainete kohta [(*United Nations Treaty Series*, 1019. kd, lk 175)];
 - h) jääkproduktid ja saasteained.“
- 5 Nimetatud määruse artikli 5 „Üldised eesmärgid“ lõikes 1 on sätestatud:

„Toidualaste õigusnormide eesmärk on saavutada üks või mitu üldist eesmärki, mis on seotud inimeste elu ja tervise kõrge tasemega, ning tarbijate huvide kaitse, kaasa arvatud õiglane toidukaubandus, võttes vajaduse korral arvesse loomade tervise ja heaolu, taimetervise ning keskkonna kaitset.“

Käibemaksudirektiiv

- 6 Käibemaksudirektiivi artikli 96 kohaselt kohaldavad liikmesriigid harilikku maksumäära, mille iga liikmesriik on kindlaks määranud teatud protsendina maksustatavast väärtusest ning mis on sama kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul.
- 7 Selle direktiivi artikkel 97 sätestab, et harilik maksumäär ei või olla madalam kui 15%.
- 8 Nimetatud direktiivi artikli 98 lõigetes 1 ja 2 on sätestatud:

„1. Liikmesriigid võivad kohaldada kas üht või kaht vähendatud maksumäära.

2. Vähendatud maksumäärasid kohaldatakse üksnes III lisas nimetatud rühmadesse kuuluvate kaubatarnete ja teenuste osutamise suhtes.

[...]“.

9 Käibemaksudirektiivi III lisa, mis sisaldab loendit kaubatarnetest ja teenuste osutamistest, mille suhtes võib kohaldada artiklis 98 nimetatud vähendatud käibemaksumäärasid, punktides 1–4 on märgitud:

- „1) Toiduained (sealhulgas joogid, kuid välja arvatud alkohoolsed joogid), sööt; elusloomad, seemned, taimed ja tavapäraselt toiduainete valmistamisel kasutatavad koostisained; tavapäraselt toiduainete täiendamiseks või asendamiseks kasutatavad tooted;
- 2) veevarustus;
- 3) farmaatsiatooted, mida tavapäraselt kasutatakse tervishoiuks, haiguste ärahoidmiseks ning inimeste ja loomade raviks, kaasa arvatud rasestumisvastased vahendid ja naiste hügieenitooted;
- 4) meditsiiniseadmed, abivahendid ja muud selliste tarvikud, mida tavapäraselt kasutatakse puuete leevendamiseks või ravimiseks ja mis on mõeldud puuetega inimeste isiklikuks tarbeks, kaasa arvatud selliste kaupade parandamine, ning ka autode lasteistmete tarne;

[...]“.

Madalmaade õigus

10 28. juuni 1968. aasta seaduse, millega asendatakse olemasolev käibemaks käibemaksusüsteemi kohase käibemaksuga (Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde) (*Stb.* 1968, nr 329), artikli 9 lõike 2 punkti a kohaselt oli põhikohtuasjas arutusel olevate asjaolude esinemise ajal selle seaduse I tabelis loetletud kaubatarnete puhul käibemaksumäär 6%.

11 Nimetatud tabeli punktis a.1 on nimetatud:

„1. toiduained, eeskätt:

- a. tavapäraselt inimtoiduks mõeldud toidud ja joogid;
- b. tooted, mis on ilmselgelt mõeldud punktis a nimetatud toiduainete 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;

[...]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

12 Ettevõtja X on maksukohustuslane, kes müüb oma kaupluses erootikatooteid, muu hulgas kapsleid, tillkasid, pulbreid ja aerosoole, mida esitletakse suguiha suurendavate toodetena. Need tooted, mis koosnevad peamiselt taimset või loomset päritolu koostisainetest, on mõeldud kasutamiseks inimestele ja neid manustatakse suu kaudu.

13 Ajavahemikus 2009–2013 kohaldas maksukohustuslane nende kaupade suhtes toiduainetele kehtivat vähendatud käibemaksumäära.

14 Kuna maksuhaldur leidis, et need tooted ei ole „toiduained“ asjakohaste käibemaksunormide tähenduses, ei olnud ta nõus selle määra kohaldamisega nimetatud toodetele ja otsustas teha maksude korrigeerimise otsuse.

- 15 Maksukohustuslane esitas selle otsuse peale kaebuse Rechtbank den Haagile (Haagi esimese astme kohus, Madalmaad).
- 16 Apellatsiooniasemes rahuldab Gerechtshof den Haag (Haagi apellatsioonikohus, Madalmaad) maksukohustuslase kaebuse, leides, et vaidlusaluste kaupade kasutamine suguiha suurendavate toodetena ei takista nende maksustamist toiduainetele ette nähtud vähendatud maksumääraga. See kohus võttis arvesse asjaolu, et kõnealused tooted on ette nähtud suu kaudu manustamiseks ja on valmistatud koostisosadest, mida võib leida toiduainetes. Lisaks märkis kohus, et mõiste „toiduained“ määratlus on piisavalt lai, et hõlmata tooteid, mis ei ole otseselt toiduga seotud, nt maiustused, närimiskumm või koogid.
- 17 Rahanduse riigisekretär esitas Gerechtshof Den Haag (Haagi apellatsioonikohus) otsuse peale kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule Hoge Raad der Nederlandenile (Madalmaade kõrgeim kohus).
- 18 Kuna Hoge Raad der Nederlanden (Madalmaade kõrgeim kohus) leidis, et arutatava kohtuasja lahendamiseks on vaja tõlgendada käibemaksudirektiivi sätteid, otsustas ta menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [käibemaksudirektiivi] III lisa punktis 1 kasutatud mõistet „toiduained“ tuleb tõlgendada nii, et selle all tuleb vastavalt [määruse nr 178/2002] 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 vastus sellele küsimusele on eitav, siis kuidas tuleb sellisel juhul seda mõistet tõlgendada?

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 tavapärastel kasutatakse toiduainete täiendamiseks või asendamiseks?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

- 19 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma küsimustega, mida tuleb analüüsida koos, selgitada sisuliselt, kuidas tuleb tõlgendada käibemaksudirektiivi III lisa punktis 1 sisalduvaid mõisteid „toiduained“ ja „tavapärastel toiduainete täiendamiseks või asendamiseks kasutatavad tooted“.
- 20 Käibemaksudirektiivi artikli 96 kohaselt kohaldab iga liikmesriik harilikku maksumäära, mis on kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul sama.
- 21 Erandina sellest põhimõttest näeb selle direktiivi artikli 98 lõige 1 liikmesriikidele ette õiguse kohaldada kas üht või kaht vähendatud käibemaksumäära. Vastavalt nimetatud direktiivi artikli 98 lõike 2 esimesele lõigule kohaldatakse vähendatud maksumäärasid üksnes käibemaksudirektiivi III lisa nimetatud kaubatarnete ja teenuste osutamise suhtes.
- 22 Konkreetsemalt võimaldab käibemaksudirektiivi III lisa punkt 1 liikmesriikidel kohaldada vähendatud käibemaksumäära eelkõige toodetele nagu „toiduained (sealhulgas joogid, kuid välja arvatud alkohoolsed joogid), sööt“ ja „tavapärastel toiduainete täiendamiseks või asendamiseks kasutatavad tooted“.

- 23 Käibemaksudirektiiv ei sisalda mõistete „toiduained“ ega „tavapäraselt toiduainete täiendamiseks või asendamiseks kasutatavad tooted“ määratlust, samuti ei näe nende mõistete määratlust ette nõukogu 15. märtsi 2011. aasta rakendusmäärus (EL) nr 282/2011, millega sätestatakse direktiivi 2006/112 rakendusmeetmed (ELT 2011, L 77, lk 1). Lisaks puudub nii käibemaksudirektiivis kui ka rakendusmääruses nr 282/2011 igasugune sellekohane viide liikmesriikide õigusele.
- 24 Neil asjaoludel tuleb käibemaksudirektiivi III lisa punktis 1 sisalduvate mõistete „toiduained“ ja „tavapäraselt toiduainete täiendamiseks või asendamiseks kasutatavad tooted“ tõlgendamisel lähtuda nende harjumuspärasest tähendusest tavakeeles, võttes arvesse nende mõistete kasutamise konteksti ja eesmärki, mida taotletakse õigusaktiga, mille osaks need on (vt selle kohta 29. juuli 2019. aasta kohtuotsus Spiegel Online, C-516/17, EU:C:2019:625, punkt 65).
- 25 Esiteks, mis puudutab nende mõistete harjumuspärasest tähendust tavakeeles, siis ühest küljest tuleb märkida – nagu ka kohtujurist tõdes oma ettepaneku punktides 18, 19 ja 27 –, et põhimõtteliselt kujutavad endast „toiduaineid“ kõik tooted, mis sisaldavad inimorganismile ehitusmaterjali, energiat ja reguleerivaid komponente andvaid toitaineid, mis on vajalikud organismi elushoidmiseks, talitluseks ja arenguks ning mida tarbitakse organismi toitainetega varustamise eesmärgil.
- 26 Kuna see toitumisfunktsioon on määrav, et toodet saaks liigitada „toiduaineks“ harjumuspärasest tähenduses tavakeeles, ei oma tähtsust, kas nimetatud tootel on tervisele kasulik mõju või mitte, kas selle tarvitamine tekitab tarbija jaoks teatava naudingu või mitte või kas selle kasutamine toimub teatavas sotsiaalses kontekstis. Seega asjaolu, et nimetatud toote tarbimisega kaasneb seda tarvitanud isiku sugutungile positiivne mõju, ei oma siinkohal tähtsust.
- 27 Teisest küljest, mis puudutab sõnastuse „tavapäraselt toiduainete täiendamiseks või asendamiseks kasutatavad tooted“ harjumuspärasest tähendust tavakeeles, siis tuleb märkida, et see sõnastus hõlmab ka tooteid, mille tarbimine varustab samuti inimorganismi ehitusmaterjali, energia ja reguleerivate komponentidega, mis on vajalikud organismi elushoidmiseks, talitluseks ja arenguks.
- 28 Tuleb märkida, et niisugune toitumisfunktsioon ei või selle tooterühma puhul puududa, kuna nende toodete ülesanne on toiduaineid täiendada või asendada.
- 29 Kuna neil kahel tooterühmal on sama toitumisfunktsioon, ei ole seetõttu põhjust kohaldada neile erinevat käibemaksuga maksustamise korda.
- 30 Teiseks, mis puudutab konteksti, milles käibemaksudirektiivi III lisa punktis 1 sisalduvaid mõisteid „toiduained“ ja „tavapäraselt toiduainete täiendamiseks või asendamiseks kasutatavad tooted“ kasutatakse, siis tuleb märkida, et nagu nähtub ka käesoleva kohtuotsuse punktides 20–22, tähistavad need mõisted tooteid, mille tarnimisele kohaldatakse vähendatud käibemaksumäära, mis on erand hariliku käibemaksumäära kohaldamise põhimõttest. Neid sätteid tuleb seetõttu tõlgendada kitsalt (vt selle kohta 19. detsembri 2019. aasta kohtuotsus Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, punkt 25).
- 31 Pealegi tuleb sedastada, et määruse nr 178/2002 artiklis 2 sisalduv mõiste „toit“ ei ole nende mõistete määratlemisel asjakohane, kuna see määrus, mille eesmärk vastavalt nimetatud määruse artiklile 1 on tervise kaitse, on seotud kõikide ainetega, mis aitavad kaasa toiduohutusele. Nimetatud määrus peab niisiis eriti laia mõiste „toit“ all silmas kõiki aineid, mis on mõeldud inimestele tarvitamiseks või mille puhul põhjendatult eeldatakse, et seda tarvitavad inimesed, sealhulgas alkohoolseid jooke ja vett. Seega on sellel mõistel ulatus, mis on laiem käibemaksudirektiivi III lisa punktis 1 sisalduvast mõistest „toiduained“ või mõistest „tavapäraselt toiduainete täiendamiseks või asendamiseks kasutatavad tooted“.

- 32 Lisaks ei hõlma selle lisa punktis 1 sisalduvad mõisted „toiduained“ või „tavapäraselt toiduainete täiendamiseks või asendamiseks kasutatavad tooted“ ravimeid, kuna käibemaksudirektiivi III lisa punktis 3 on eraldi mainitud „farmaatsiatooted“.
- 33 Kolmandaks, Euroopa Kohus on käibemaksudirektiivi III lisa eesmärgiga seoses otsustanud, et liidu seadusandja soovis selle III lisa sätestamisega, et esmatarbekaupadele ning sotsiaalsete ja kultuuriliste vajadustega seotud kaupadele ja teenustele, kui nendega ei kaasne konkurentsimoonusi või ei kaasne neid moonutusi olulisel määral, saaks kohaldada vähendatud käibemaksumäära (4. juuni 2015. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Ühendkuningriik, C-161/14, ei avaldata, EU:C:2015:355, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 34 Euroopa Kohus lisas, et selle lisa eesmärk on, et teatud tooted, mida peetakse eriti vajalikuks, oleksid lõpptarbijale, kelle kanda käibemaksu tasumine lõpuks jääb, soodsama hinnaga ja seega kättesaadavamad (vt selle kohta 9. märtsi 2017. aasta kohtuotsus *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 35 Neil tingimustel kuuluvad käibemaksudirektiivi III lisa punktis 1 sisalduvasse rühma kõik inimtoiduks mõeldud tooted, mis annavad inimorganismile selle elushoidmiseks, talitluseks ja arenguks vajalikke toitaineid, isegi kui selliste toodete tarbimise eesmärk on avaldada ka muud mõju.
- 36 Seevastu toode, mis ei sisalda toitaineid või sisaldab neid väga vähe ja mille tarbimise eesmärk on avaldada üksnes muud mõju kui see, mis on vajalik inimorganismi elushoidmiseks, talitluseks või arenguks, ei kuulu nimetatud rühma.
- 37 Kuigi Euroopa Kohtu käsutuses olevast teabest paistab nähtuvat, et põhikohtuasjas kõnealuste suguiha suurendavate toodete puhul on tegu sellise juhuga, tuleb seda asjaolu eelotsusetaotluse esitanud kohtul kontrollida.
- 38 Sellist tõlgendust toetab muu hulgas käibemaksudirektiivi III lisaga taotletav eesmärk, milleks on kohaldada vähendatud käibemaksumäära esmatarbekaupadele, et muuta need lõpptarbija jaoks kättesaadavamaks.
- 39 Eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb eelotsuse küsimustele vastata, et käibemaksudirektiivi III lisa punktis 1 sisalduvaid mõisteid „toiduained“ ja „tavapäraselt toiduainete täiendamiseks või asendamiseks kasutatavad tooted“ tuleb tõlgendada nii, et need hõlmavad kõiki tooteid, mis sisaldavad inimorganismile ehitusmaterjali, energiat ja reguleerivaid komponente andvaid toitaineid, mis on vajalikud selle organismi elushoidmiseks, talitluseks ja arenguks ning mida tarbitakse nende toitainetega varustamise eesmärgil.

Kohtukulud

- 40 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamise seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kümnes koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, III lisa punktis 1 sisalduvaid mõisteid „toiduained“ ja „tavapäraselt toiduainete täiendamiseks või asendamiseks kasutatavad tooted“ tuleb tõlgendada nii, et need hõlmavad kõiki tooteid, mis sisaldavad inimorganismile ehitusmaterjali, energiat ja reguleerivaid komponente andvaid toitaineid, mis on vajalikud selle organismi elushoidmiseks, talitluseks ja arenguks ning mida tarbitakse nende toitainetega varustamise eesmärgil.

Allkirjad