



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kuues koda)

9. november 2017*

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 98 –
Liikmesriikide õigus kohaldada vähendatud käibemaksumäära teatud kaubatarnete ja teenuste
osutamise suhtes – III lisa punkt 1 – Toiduained – Valik- ja lihtpagaritooted – Minimaalne säilimisaeg
või tarvitamise tähtaeg – Neutraalse maksustamise põhimõte

Kohtuasjas C-499/16,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus)
16. juuni 2016. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 16. septembril
2016, menetluses

AZ

versus

Minister Finansów,

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

koosseisus: koja president C. G. Fernlund (ettekandja), kohtunikud S. Rodin ja E. Regan,

kohtujurist: Y. Bot,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- AZ, esindaja: *adwokat* M. Machciński,
- Poola valitsus, esindaja: B. Majczyna,
- Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* E. De Bonis,
- Euroopa Komisjon, esindajad: M. Owsiany-Hornung ja K. Herrmann,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada asi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: poola.

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus käsitleb küsimust, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1, edaspidi „käibemaksudirektiiv“) artiklit 98, arvestades neutraalse maksustamise põhimõtet.
- 2 Taotlus on esitatud AZ ja Minister Finansówi (rahandusminister, Poola) vahelises kohtuvaidluses, milles käsitletakse rahandusministri kahte üksikjuhtumi tõlgendust seoses käibemaksumääraga, mis kuulub kohaldamisele selle äriühingu kaubatarnete suhtes.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Käibemaksudirektiivi põhjenduses 4 on ette nähtud:
„Siseturu loomine eeldab liikmesriikides niisuguste kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate õigusaktide kohaldamist, mis ei moonuta konkurentsitingimusi ega takista kaupade ja teenuste vaba liikumist. Seetõttu on vajalik ühtlustada kumuleeruvaid käibemakse käsitlevad õigusaktid käibemaksusüsteemi abil, et kõrvaldada niipalju kui võimalik tegurid, mis võivad moonutada konkurentsitingimusi nii liikmesriigi kui ka ühenduse tasandil.“
- 4 Selle direktiivi põhjenduses 7 on öeldud:
„Ühine käibemaksusüsteem peaks isegi sellisel juhul, kui maksumäärad ja -vabastused ei ole täielikult ühtlustatud, tagama konkurentsi neutraalsuse selliselt, et iga liikmesriigi territooriumil oleks ühesugustel kaupadel ja teenustel ühesugune maksukoormus tootmis- ja turustusketi pikkusest olenemata.“
- 5 Direktiivi artiklis 96 on sätestatud:
„Liikmesriigid kohaldavad harilikku maksumäära, mille iga liikmesriik on kindlaks määranud teatud protsendina maksustatavast väärtusest ning mis on sama kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul.“
- 6 Sama direktiivi artikkel 98 sätestab:
„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.
[...]
3. Lõikes 1 ette nähtud vähendatud maksumäärade kohaldamisel kaupade rühmade suhtes võivad liikmesriigid kasutada asjakohaste rühmade täpse ulatuse määramiseks kaupade koondnomenklatuuri.“
- 7 Käibemaksudirektiivi III lisa punktis 1 on teiste hulgas märgitud „toiduained“.

Poola õigus

- 8 11. märtsi 2004. aasta seaduse, mis käsitleb kaupade ja teenuste suhtes kohaldatavat maksu, põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni (*Dz. U.* 2011, nr 177, punkt 1054, edaspidi „käibemaksuseadus“) artikli 41 lõikest 1 ja artikli 146a punktist 1 nähtub, et ajavahemikus 1. jaanuarist 2011 kuni 31. detsembrini 2016 oli harilik käibemaksumäär 23%.
- 9 Kõnealuse seaduse artikli 41 lõike 2 ja artikli 146a punkti 2 kohaselt kehtis seaduse lisas 3 loetletud kaupade ja teenuste suhtes samal ajavahemikul maksumäär 8%.
- 10 Kõnealuse lisa rubriigis 32 sisalduvad järgmised kaubad: „säilitusaineteta valik- ja lihtpagaritooted, mille minimaalne säilimisaeg, mis on määratud erinormide järgi, ei ole pikem kui 45 päeva; samamoodi juhul, kui nende kaupade kohta on märgitud üksnes tarvitamise tähtaeg, mis on määratud erinormide järgi ja mis ei ole pikem kui 45 päeva“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

- 11 AZ on Poola äriühing, mis toodab valik- ja lihtpagaritooted, eelkõige täidisega sarvesaiu ja täidisega saiakesi, millel on mitmesuguseid kaunistusi, minimaalse säilimisajaga kauem kui 45 päeva.
- 12 Aastal 2010 klassifitseeriti AZ tooted siseriikliku 2008. aasta toodete statistilise klassifikaatori kohaselt järgmiselt: „kuivikud ja küpsised; säilitusainetega valikpagaritooted ja lihtpagaritooted“. Sellest hoolimata paigutas Varssavi (Poola) tollibüroo direktor 2013. aastal kõnealused tooted nõukogu 23. juuli 1987. aasta määruse (EMÜ) nr 2658/87 tariifi- ja statistikanomenklatuuri ning ühise tollitariifistiku kohta (EÜT L 256, lk 1; ELT eriväljaanne 02/02, lk 382), mida on muudetud komisjoni 9. oktoobri 2012. aasta määrusega (EL) nr 927/2012 (ELT L 304, lk 1), I lisas sisalduva koondnomenklatuuri (edaspidi „KN“) rubriiki 1905 90 60, mis vastab asjaomaste siseriiklike õigusnormide teisele klassifikatsioonile, st „säilitusaineteta valik- ja lihtpagaritooted“.
- 13 AZ taotles 14. novembril 2013 rahandusministrilt üksikjuhtumi tõlgendust, et teha kindlaks, kas ta võis kõnealuste toodete, mis küll kuuluvad KNi rubriiki „valik- ja lihtpagaritooted“, kuid mille minimaalne säilimisaeg või tarvitamise tähtaeg on pikem kui 45 päeva, tarnete suhtes kohaldada käibemaksu vähendatud määra 8%. Äriühing väitis oma taotluses, et käibemaksuseaduse lisa 3 rubriiki 32 kehtestab vastuolus liidu õigusega käibemaksu vähendatud määra kohaldamise kriteeriumi, mis ei tulene ei käibemaksudirektiivist ega KNist. Nimelt ei erista KNi rubriiki 1905 90 60 kaupu sõltuvalt sellest, kas tooted on säilitusaineteta või sellest, milline on nende minimaalne säilimisaeg või tarvitamise tähtaeg.
- 14 Rahandusminister oma 3. detsembri 2013. aasta ja 14. jaanuari 2014. aasta tõlgendustes AZ seisukohaga ei nõustunud, leides et Poola seadusandja võis õiguspäraselt kehtestada sellise käibemaksu vähendatud määra kohaldamise kriteeriumi.
- 15 AZ esitas nende üksikjuhtumi tõlgenduste peale kaebuse Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (vojevoodkonna halduskohus Varssavis, Poola). Nimetatud kohus jättis selle kaebuse rahuldamata, rõhutades, et valik- ja lihtpagaritoodete koostisesse lisatavad lisandid, nagu näiteks säilitusained, mis pikendavad säilimisega, mõjutavad keskmise tarbija otsust.
- 16 Kõnealuse kohtu sõnul on nii liidu kui ka siseriiklik seadusandja pidanud tarvitamise tähtaega tarbija kaitsmisel oluliseks teguriks, mistõttu võib erineva tarvitamise tähtajaga toodete puhul õiguspäraselt järeldada, et need ei ole sarnased.

- 17 Nimetatud kohus rõhutas samuti, et AZ ei tõendanud turul teiste konkreetsete toodete olemasolu, mida võiks nende toodetega sarnasteks pidada. Mõõndes, et 45päevase säilimistähtaja kriteerium on oma laadilt subjektiivne, leidis see kohus oma otsuses, et sellise kriteeriumi kohaldamine ei ole käibemaksudirektiiviga vastuolus, kuna neutraalse maksustamise põhimõtet ei ole rikutud.
- 18 AZ esitas selle kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.
- 19 See kohus tõdeb, et Poola õigusnormide kohaselt on käibemaksu vähendatud määra kohaldamisel teatud säilitusaineteta valik- ja lihtpagaritoodete suhtes määrav kriteerium nende minimaalne säilimisaeg või tarvitamise tähtaeg, see tähendab kriteerium, mis on seotud 45 päevase säilimisajaga. Tõdenud samuti, et selline kriteerium ei tulene liidu õigusest, kahtleb kõnealune kohus, kas on võimalik teha vahet piisavalt erinevatel toodetel, et põhjendada erinevaid käibemaksumäärasid, kuivõrd esimese astme kohus kinnitas, et liidu seadusandja peab toote tarvitamise tähtaega tarbijate kaitsmisel oluliseks teguriks, mis on seega piisav, et tooteid käibemaksu seisukohast eristada.
- 20 Neil asjaoludel otsustas Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas valik- ja lihtpagaritoodete suhtes kohaldatav tingimus, mille kohaselt sõltub nende toodete maksumäär üksnes kriteeriumist „minimaalne säilimisaeg“ ja „tarvitamise tähtpäev“, nagu on ette nähtud [käibemaksuseaduse] artikli 41 lõikes 2 koosmõjus lisa 3 rubriigiga 32, on vastuolus käibemaksuga neutraalse maksustamise põhimõttega ja [käibemaksudirektiivi] artikli 98 lõigetes 1 ja 2 viidatud kaupade erineva käsitlemise keeluga?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

- 21 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimusega sisuliselt selgitada, kas käibemaksudirektiivi artiklit 98 koostoimes neutraalse maksustamise põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mille kohaselt sõltub säilitusaineteta valik- ja lihtpagaritoodete suhtes vähendatud käibemaksumäära kohaldamine üksnes „minimaalse säilimisaja“ või „tarvitamise tähtpäeva“ kriteeriumist.
- 22 Kõigepealt tuleb meenutada, et käibemaksudirektiivi artikli 96 kohaselt kohaldatakse igas liikmesriigis kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul sama käibemaksumäära ehk harilikku maksumäära. Erandina sellest põhimõttest näeb direktiivi artikkel 98 ette võimaluse kohaldada vähendatud maksumäärasid. Nimetatud direktiivi III lisas on loetelu kaubatarnetest ja teenuste osutamisest, mille suhtes võib kohaldada artiklis 98 nimetatud vähendatud maksumäärasid (kohtuotsus, 9.3.2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, punktid 20 ja 21).
- 23 Vähendatud käibemaksumäärade kohaldamise kohta tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et liikmesriikidel on õigus – tingimusel et nad järgivad ühisele käibemaksusüsteemile omast neutraalse maksustamise põhimõtet – täpsustada, millistele käibemaksudirektiivi III lisas nimetatud kaubatarnetele ja teenuste osutamistele vähendatud käibemaksumäära kohaldatakse (kohtuotsus, 11.9.2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, punkt 23).
- 24 Sellist õigust kohaldada vähendatud käibemaksumäära valikuliselt õigustab eeskätt kaalutlus, et kuna vähendatud käibemaksumäär on erand, on selle kohaldamine kõnealuse teenuste osutamise kategooria konkreetsetele ja eriomastele osadele kooskõlas põhimõttega, mille kohaselt tuleb erandeid ja kõrvalekaldeid tõlgendada kitsalt (kohtuotsus, 6.5.2010, komisjon vs. Prantsusmaa, C-94/09, EU:C:2010:253, punkt 29).

- 25 Siinkohal olgu märgitud, et käibemaksudirektiivi artikli 98 lõike 3 kohaselt võivad liikmesriigid vähendatud maksumäärade kohaldamisel kaupade rühmade suhtes kasutada asjakohase rühma täpse ulatuse määramiseks KNi. Tuleb siiski tõdeda, et KNi kasutamine on vaid üks viis teiste seas, et asjakohast kategooriat täpselt määratleda.
- 26 Antud juhul on Poola seadusandja otsustanud kohaldada vähendatud käibemaksumäära säilitusaineteta valik- ja lihtpagaritoodete suhtes, mille aegumiskuupäev on kindlaks määratud nii, et säilitamisaeg ei ületaks 45 päeva.
- 27 On selge, et asjaomased valik- ja lihtpagaritooted kujutavad endast kategooriat, mis kuulub käibemaksudirektiivi III lisa punktis 1 viidatud toiduainete hulka.
- 28 Seega, kuna kriteerium, mis puudutab säilitamiseks mõeldud kindlat päevade arvu, määratleb asjakohase kategooria täpselt, tuleb tõdeda, et selline vähendatud käibemaksumäära valikuline kohaldamine ühte kõnealuse III lisa kategooriatest kuuluvate kaupade konkreetsetele ja eriomastele osadele, on põhimõtteliselt käibemaksudirektiivi artikliga 98 kooskõlas.
- 29 Vastamaks aga eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusele, tuleb kontrollida, kas sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, riivavad neutraalse maksustamise põhimõtet.
- 30 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et selle põhimõtte kohaselt on keelatud sarnaste ja seega omavahel konkureerivate kaupade või teenuste erinev käsitlemine käibemaksuga maksustamisel (kohtuotsus, 11.9.2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 31 Mis puudutab hinnangut asjakohaste kaupade või teenuste sarnasusele, mille peab lõpuks andma liikmesriigi kohus, siis Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et peamiselt tuleb arvesse võtta keskmise tarbija seisukohta. Kaubad või teenused on sarnased, kui neil on sarnaseid tunnuseid ja nad kasutamise võrreldavuse kriteeriumi alusel rahuldavad tarbijate seisukohalt samu vajadusi, ja kui olemasolevad erinevused ei mõjuta oluliselt keskmise tarbija otsust kasutada üht või teist nimetatud kaupadest või teenustest (kohtuotsus, 11.9.2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, punkt 25).
- 32 Seega peab eelotsusetaotluse esitanud kohus teostama konkreetse analüüsi, tegemaks kindlaks, kas asjaolu, et aegumiskuupäev on kindlaks määratud nii, et säilimisaeg ei ületaks 45 päeva, on Poola keskmise tarbija jaoks valik- ja lihtpagaritoodete ostuotsuse tegemisel määrav (vt selle kohta kohtuotsus, 11.9.2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, punkt 33).
- 33 Nii peab see kohus kontrollima, kas Poola turul on valik- või lihtpagaritooteid, mille säilitamisaeg ei ületa 45 päeva, kuid mis on asjakohase tarbija jaoks siiski sarnased valik- ja lihtpagaritoodetele, mille minimaalne säilimisaeg on pikem kui 45 päeva, nagu näiteks AZ toodete puhul, ja mis on viimati nimetatutega asendatavad.
- 34 Juhul, kui selliste kaupade olemasolu on võimalik tuvastada, ei ole alla 45 päeva pikkune säilitamisaeg Poola keskmise tarbija jaoks määrav ja tema valikut võib mõjutada erinevate käibemaksumäärade kohaldamine. Sellisel juhul oleks põhikohtuasjas käsitletavad siseriiklikud sätted neutraalse maksustamise põhimõttega vastuolus.
- 35 Kui aga eelotsusetaotluse esitanud kohus oma konkreetse analüüsi raames leiab, et vähendatud käibemaksumäär valik- ja lihtpagaritoodetele, mille aegumise kuupäev on kindlaks määratud nii, et säilimisaeg ei ületa 45 päeva, ei mõju nende toodete müüki soodustavalt võrreldes selliste valik- ja lihtpagaritoodete müügiga, mille aegumise kuupäev on kindlaks määratud nii, et säilimisaeg on pikem kui 45 päeva, järeldub sellest, et need kaks kategooriat valik- ja lihtpagaritooteid ei ole sarnased kaubad, mis omavahel konkureerivad (vt selle kohta kohtuotsus, 3.5.2001, komisjon vs. Prantsusmaa, C-481/98, EU:C:2001:237, punkt 27). Sellisel juhul ei oleks põhikohtuasjas käsitletavad siseriiklikud sätted neutraalse maksustamise põhimõttega vastuolus.

- 36 Kõiki eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 98 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus – tingimusel et on järgitud neutraalse maksustamise põhimõtet (asjaolu, mida siseriiklik kohus peab kontrollima) – siseriiklikud õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mille kohaselt sõltub säilitusaineteta valik- ja lihtpagaritoodete suhtes vähendatud käibemaksumäära kohaldamine üksnes „minimaalse säilimisaja“ või „tarvitamise tähtpäeva“ kriteeriumist.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kuues koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 98 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus – tingimusel et on järgitud neutraalse maksustamise põhimõtet (asjaolu, mida siseriiklik kohus peab kontrollima) – siseriiklikud õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mille kohaselt sõltub säilitusaineteta valik- ja lihtpagaritoodete suhtes vähendatud käibemaksumäära kohaldamine üksnes „minimaalse säilimisaja“ või „tarvitamise tähtpäeva“ kriteeriumist.

Allkirjad