

Υπόθεση C-331/19

Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου

Ημερομηνία καταθέσεως:

23 Απριλίου 2019

Αιτούν δικαστήριο:

Hoge Raad der Nederlanden (Κάτω Χώρες)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

19 Απριλίου 2019

Αναιρεσείων:

Staatssecretaris van Financiën

Λοιποί μετέχοντες στη διαδικασία:

X

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Η διαφορά της κύριας δίκης αφορά διορθωτικές πράξεις επιβολής φόρου, τις οποίες εξέδωσε ο Inspecteur van de Belastingdienst (επιθεωρητής της φορολογικής αρχής, στο εξής: επιθεωρητής) κατά της X (στο εξής: οφειλέτρια), καθότι έκρινε ότι ορισμένα προϊόντα που προμήθευε η οφειλέτρια υπέκειντο στον γενικό συντελεστή ΦΠΑ. Η οφειλέτρια προσέβαλε τις πράξεις αυτές και υποστήριξε ότι τα προϊόντα υπόκεινται στον χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ για τα τρόφιμα τον οποίο είχε ήδη καταβάλει.

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Η παρούσα αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ αφορά την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ για τα τρόφιμα. Πιο συγκεκριμένα, αφορά το ερώτημα βάσει ποιων κριτηρίων καθορίζεται εάν τα προϊόντα υπάγονται στα «τρόφιμα για ανθρώπινη κατανάλωση» ή στα «προϊόντα που χρησιμοποιούνται συνήθως για τη συμπλήρωση ή υποκατάσταση τροφίμων και ζωοτροφών» κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ του 2006.

Προδικαστικά ερωτήματα

1. Έχει ο όρος «τρόφιμα για ανθρώπινη κατανάλωση», που περιέχεται στο παράρτημα III, σημείο 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ του 2006, την έννοια ότι εμπίπτουν σε αυτόν, βάσει του άρθρου 2 του κανονισμού (ΕΚ) 178/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 28ης Ιανουαρίου 2002, για τον καθορισμό των γενικών αρχών και απαιτήσεων της νομοθεσίας για τα τρόφιμα, όλες οι ουσίες ή τα προϊόντα, είτε έχουν υποστεί πλήρη ή μερική επεξεργασία είτε όχι, που προορίζονται για βρώση από τον άνθρωπο ή αναμένεται ευλόγως ότι θα χρησιμεύσουν για τον σκοπό αυτόν;

Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως επί του ανωτέρω ερωτήματος: Πώς προσδιορίζεται ο εν λόγω όρος στην παρούσα υπόθεση;

2. Εφόσον τα εδέσματα ή τα ποτά δεν πρέπει να θεωρούνται τρόφιμα για ανθρώπινη κατανάλωση: βάσει ποιων κριτηρίων πρέπει εν προκειμένω να εξετασθεί εάν τέτοια προϊόντα πρέπει να εκλαμβάνονται ως προϊόντα που χρησιμοποιούνται συνήθως για τη συμπλήρωση ή την υποκατάσταση τροφίμων;

Παρατιθέμενες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Άρθρα 96 έως 98 και παράρτημα III, σημείο 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ του 2006, καθώς και άρθρο 2 του κανονισμού 178/2002

Παρατιθέμενες διατάξεις του εθνικού δικαίου

Άρθρα 7 και 9, παράγραφος 2, περίπτωση α, του Wet op de omzetbelasting 1968 (Νόμος περί του φόρου κύκλου εργασιών του 1968, στο εξής: Νόμος), καθώς και πίνακας I, περίπτωση α.1 που προσαρτάται στον Νόμο.

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της κύριας δίκης

- 1 Η οφειλέτρια είναι επιχειρηματίας που πωλεί συγκεκριμένα προϊόντα ως διεγερτικά της ερωτικής επιθυμίας. Πρόκειται για κάψουλες, σταγόνες, σκόνες και σπρέι που προορίζονται για λήψη από το στόμα. Για ορισμένα χρονικά διαστήματα κατά τα έτη 2009 έως 2013, η οφειλέτρια κατέβαλε ΦΠΑ κατόπιν παραδόσεως των προϊόντων αυτών μέσω αντίστροφης επιβάρυνσης, με τον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ του 6% σύμφωνα με το άρθρο 9, παράγραφος 2, περίπτωση α, του Νόμου σε συνδυασμό με τον πίνακα I, περίπτωση α.1 που προσαρτάται στον Νόμο (στο εξής: πίνακας I), καθότι τα προϊόντα αυτά, κατά την άποψή της, είναι τρόφιμα κατά την έννοια της εν λόγω περίπτωσης του πίνακα. Αντιθέτως, ο επιθεωρητής ήταν της άποψης ότι τα εν λόγω προϊόντα δεν είναι τρόφιμα και, ως εκ τούτου, υπόκεινται στον γενικό συντελεστή ΦΠΑ. Για τον λόγο αυτόν, εξέδωσε τις επίμαχες διορθωτικές πράξεις επιβολής φόρου.

- 2 Το *Gerechtshof Den Haag* (στο εξής: εφετείο) διαπίστωσε στην κατ' έφεση δίκη ότι τα προϊόντα είναι τρόφιμα κατά την έννοια του πίνακα I, περίπτωση a.1. Ο *Staatssecretaris van Financiën* (Υπουργός Οικονομικών, στο εξής: Υπουργός) άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του *Hoge Raad* (Ανωτάτου Δικαστηρίου, Κάτω Χώρες).

Κύρια επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 3 Το *Gerechtshof* (εφετείο) αιτιολόγησε την απόφασή του αναφέροντας ότι τα επίμαχα προϊόντα λαμβάνονται από το στόμα και περιέχουν συστατικά, τα οποία απαντούν σε τρόφιμα που προορίζονται για ανθρώπινη κατανάλωση. Το γεγονός ότι τα προϊόντα προωθούνται και χρησιμοποιούνται ως διεγερτικά της ερωτικής επιθυμίας δεν αντίκειται στην εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ. Κατά τη διαπίστωση αυτή, το *Gerechtshof* (εφετείο) έλαβε υπόψη ότι ο νομοθέτης, σύμφωνα με την κοινοβουλευτική ανάλυση ως προς τον πίνακα I, προκρίνει μια ευρεία ερμηνεία του όρου «τρόφιμα». Στο πλαίσιο του σκοπού αυτού δεν πρέπει να γίνονται διακρίσεις αναλόγως του σκοπού χρήσης των προϊόντων. Ακόμη και προϊόντα που δεν θυμίζουν άμεσα τρόφιμα, όπως παραδείγματος χάριν κάποια γλυκά (συμπεριλαμβανομένης της τσίχλας) και κέικ, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ.
- 4 Ο Υπουργός αντιτάσσει ότι η ερμηνεία από το δικαστήριο του πίνακα I, περίπτωση a.1, και ειδικότερα του εκεί διαλαμβανόμενου όρου «εδέσματα και ποτά που προορίζονται συνήθως για ανθρώπινη κατανάλωση» αντιβαίνει στο γράμμα και το σύστημα του παραρτήματος III, σημείο 1, της οδηγίας ΦΠΑ του 2006.

Συνοπτική παρουσίαση του σκεπτικού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

- 5 Σύμφωνα με το άρθρο 9, παράγραφος 2, περίπτωση a, του Νόμου, ο φόρος για παραδόσεις των διαλαμβανόμενων στον πίνακα I αγαθών ανέρχεται σε 6%. Ο πίνακας I, περίπτωση a.1 ορίζει τα εξής:

«1. Τρόφιμα, ήτοι:

- a) εδέσματα και ποτά τα οποία προορίζονται συνήθως για ανθρώπινη κατανάλωση·
- b) προϊόντα, τα οποία προδήλως προορίζονται για να χρησιμοποιηθούν στην παρασκευή των διαλαμβανόμενων στην περίπτωση a εδεσμάτων και ποτών, και τα οποία περιέχονται σε αυτά εν όλω ή εν μέρει·
- c) προϊόντα, τα οποία προορίζονται για να χρησιμοποιηθούν ως συμπλήρωση ή υποκατάσταση των διαλαμβανόμενων στην περίπτωση

α εδεσμάτων και ποτών, διευκρινιζόμενου ότι τα αλκοολούχα ποτά δεν θεωρούνται τρόφιμα.»

Με τις διατάξεις αυτές, ο ολλανδός νομοθέτης έκανε χρήση της παραχωρηθείσας στα κράτη μέλη δυνατότητας του άρθρου 98 της οδηγίας περί ΦΠΑ του 2006, να εφαρμόζεται μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ επί των παραδόσεων αγαθών των κατηγοριών που διαλαμβάνονται στο παράρτημα III της εν λόγω οδηγίας. Στην απόδοση στην ολλανδική γλώσσα του παραρτήματος III, σημείο 1, προβλέπεται η ακόλουθη κατηγορία αγαθών:

«1. Τρόφιμα (περιλαμβανομένων των ποτών, πλην των αλκοολούχων) που προορίζονται για κατανάλωση από ανθρώπους ή από ζώα, τα ζώα ζώα, οι σπόροι, τα φυτά και τα συστατικά που χρησιμοποιούνται συνήθως στην παρασκευή τροφίμων, τα προϊόντα που χρησιμοποιούνται συνήθως για τη συμπλήρωση ή υποκατάσταση τροφίμων».

Ούτε το γράμμα ούτε το ιστορικό κατάρτισης του πίνακα I, περίπτωση a.1 επιτρέπουν να συναχθεί ότι ο νομοθέτης αποσκοπούσε στο να εφαρμόσει επιλεκτικά το παράρτημα III, σημείο 1, της οδηγίας ΦΠΑ του 2006 ως προς τα κατάλληλα για ανθρώπινη κατανάλωση αγαθά, υπό την έννοια ότι ο μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ θα ίσχυε μόνο για συγκεκριμένα αγαθά, τα οποία μπορούν να υπαχθούν στο παράρτημα III, σημείο 1, της οδηγίας ΦΠΑ του 2006. Ως εκ τούτου, κατά την ερμηνεία του πίνακα I, περίπτωση a.1 πρέπει να ληφθούν υπόψη οι όροι που χρησιμοποιούνται στο παράρτημα III, σημείο 1. Συναφώς, τα «είδη διατροφής για ανθρώπινη κατανάλωση» (στο εξής: είδη διατροφής) μπορούν να εξομοιωθούν με τα «τρόφιμα για ανθρώπινη κατανάλωση».

- 6 Το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Δικαστήριο) έχει κρίνει ότι το παράρτημα III της οδηγίας περί ΦΠΑ του 2006 αποσκοπεί στο να μειώσει το κόστος για συγκεκριμένα αγαθά και υπηρεσίες που θεωρούνται απαραίτητα και κατά τον τρόπο αυτόν να διευκολύνει τον τελικό καταναλωτή, ο οποίος τελικώς πρέπει να καταβάλλει τον ΦΠΑ, να έχει πρόσβαση σε αυτά, με το να παρέχει τη δυνατότητα να υπόκεινται τα εν λόγω αγαθά και οι υπηρεσίες σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ. Τούτο συνιστά εξαίρεση από τη βασική αρχή ότι οι παραδόσεις αγαθών και η παροχή υπηρεσιών υπόκεινται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, ο οποίος πρέπει να ανέρχεται τουλάχιστον σε 15% (πρβλ. άρθρα 96 και 97 της οδηγίας περί ΦΠΑ του 2006). Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι τέτοιου είδους εξαιρέσεις από τον βασικό κανόνα πρέπει να ερμηνεύονται στενά. Επίσης, συγκεκριμένες έννοιες που διαλαμβάνονται στο παράρτημα III, αλλά δεν προσδιορίζονται, πρέπει, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, να ερμηνεύονται υπό το πρίσμα του πλαισίου εντός του οποίου χρησιμοποιούνται στην οδηγία, και λαμβανομένης υπόψη της συνήθους σημασίας τους. Παρότι το Δικαστήριο έχει διαπιστώσει πλέον, ειδικά ως προς την έννοια «είδη διατροφής», ότι κατά την ερμηνεία της εν λόγω έννοιας πρέπει να λαμβάνεται υπόψη σε ποιο πλαίσιο χρησιμοποιείται στην οδηγία περί ΦΠΑ, δεν έχει αποφανθεί ακόμη εάν τούτο ισχύει και για τη συνήθη σημασία του.

- 7 Όλα τα αγαθά που διαλαμβάνονται στο παράρτημα III, σημείο 1, είναι τρόφιμα και υποδιαιρούνται α) στα καθαυτό τρόφιμα, β) στα προϊόντα που χρησιμοποιούνται συνήθως ως συμπληρώματα ή υποκατάστατα τροφίμων, και γ) στα προϊόντα που προορίζονται συνήθως να χρησιμοποιηθούν ως στοιχεία ή συστατικά στην παρασκευή τροφίμων (πρβλ. απόφαση του Δικαστηρίου, της 3ης Μαρτίου 2011, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, C-41/09, ECLI:EU:C:2011:108, σκέψη 50). Στην απάντηση του ερωτήματος εάν ένα προϊόν πρέπει να θεωρείται τρόφιμο, δεν πρέπει να γίνεται διάκριση ούτε να επιβάλλεται περιορισμός με βάση το είδος του εμπορίου, τη μέθοδο πωλήσεως, τη συσκευασία, την προετοιμασία ή τη θερμοκρασία (πρβλ. απόφαση του Δικαστηρίου, της 10ης Μαρτίου 2011, Bog κλπ., συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-497/09, C-499/09, C-501/09 και C-502/09, ECLI:EU:C:2011:135, στο εξής: απόφαση Bog, σκέψη 85). Ωστόσο, φαίνεται να είναι σημαντικό ότι τα προς άμεση κατανάλωση έτοιμα εδέσματα και γεύματα αποτελούν είδη διατροφής των καταναλωτών (πρβλ. απόφαση Bog, σκέψη 87). Έχει αποδειχθεί ότι τα επίμαχα προϊόντα, λόγω της σύνθεσής τους, είναι κατάλληλα ώστε να ληφθούν από το στόμα [από τον άνθρωπο] και, επίσης, προορίζονται για τον σκοπό αυτόν. Δεν πρέπει να θεωρούνται στοιχεία ή συστατικά που χρησιμοποιούνται στην παρασκευή τροφίμων. Συνεπώς, πρέπει να εξεταστεί εάν τα προϊόντα υπάγονται στην κατηγορία που το Δικαστήριο χαρακτηρίζει ως «καθαυτό τρόφιμα» ή στην κατηγορία «προϊόντα που χρησιμοποιούνται συνήθως ως συμπληρώματα ή υποκατάστατα τροφίμων».
- 8 Κατά την άποψη του Hoge Raad (Ανωτάτου Δικαστηρίου), τα κριτήρια για την εν λόγω εξέταση δεν συνάγονται με βεβαιότητα από τη νομολογία του Δικαστηρίου. Ακολούθως, στις σκέψεις 9 έως 12 διατυπώνονται οι αμφιβολίες που έχουν ανακύψει.
- 9 Στα λεξικά των διαφόρων κρατών μελών, τα «τρόφιμα» ορίζονται ως προϊόντα ή εδέσματα και ποτά που χρησιμεύουν στο να συντηρείται το ανθρώπινο σώμα μέσω του εφοδιασμού με θρεπτικά συστατικά. Το Hoge Raad (Ανώτατο Δικαστήριο) αμφιβάλλει εάν η ως άνω σημασία στο πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται εντός της οδηγίας είναι χρήσιμη ως κριτήριο, διότι μια τέτοια ερμηνεία θα μπορούσε να οδηγήσει σε πρακτικά προβλήματα και σε ανασφάλεια δικαίου. Υπάρχουν, δηλαδή, εδέσματα και ποτά, που εκτός από τη συντήρηση του ανθρώπινου σώματος χρησιμεύουν και για άλλους σκοπούς. Επιπλέον, το Δικαστήριο, κατά την ερμηνεία της έννοιας «τρόφιμα», φαίνεται να μην χρησιμοποιεί τη συνήθη σημασία της ως κριτήριο (πρβλ. σκέψη 83 της απόφασης Bog). Ενδεχομένως, το κριτήριο για τη διαπίστωση εάν ένα προϊόν, στο πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται εντός της οδηγίας περί ΦΠΑ του 2006, είναι τρόφιμο, να πρέπει να εντοπιστεί πράγματι στη συνήθη σημασία της εν λόγω έννοιας· εν προκειμένω, όμως, όχι στη σημασία που χρησιμοποιείται κατά κόρον στα (εθνικά) λεξικά. Εάν τούτο ισχύει, ανακύπτει το ερώτημα ποια σημασία δίδεται συνήθως στον εν λόγω όρο στην παρούσα υπόθεση. Κατά την άποψη του Hoge Raad (Ανωτάτου Δικαστηρίου), είναι απαραίτητες περαιτέρω υποδείξεις, ελλείψει κατευθυντήριων, συναφών αποφάσεων του Δικαστηρίου, προκειμένου να διασφαλιστεί ότι σε όλα τα κράτη μέλη ερμηνεύεται ενιαία ο όρος «τρόφιμα».

- 10 Ομοίως, θα μπορούσε να υποστηριχθεί η άποψη ότι το κριτήριο για την ερμηνεία του όρου «τρόφιμα» δεν εντοπίζεται στη συνήθη σημασία του. Μια άλλη δυνατότητα έγκειται στο να ληφθεί υπόψη ο ορισμός του όρου «είδη διατροφής» που διαλαμβάνεται στον κανονισμό 178/2002. Στο άρθρο 2 του εν λόγω κανονισμού ο όρος «είδη διατροφής» ορίζεται ως εξής:

«ουσίες ή προϊόντα, είτε αυτά έχουν υποστεί πλήρη ή μερική επεξεργασία είτε όχι, τα οποία προορίζονται για βρώση από τον άνθρωπο ή αναμένεται ευλόγως ότι θα χρησιμεύσουν για τον σκοπό αυτόν. Στα «τρόφιμα» περιλαμβάνονται ποτά, τσίχλες και οποιαδήποτε ουσία, περιλαμβανομένου του νερού, η οποία ενσωματώνεται σκόπιμα στα τρόφιμα στη διάρκεια της παραγωγής, της παρασκευής ή της επεξεργασίας τους».

Στο ίδιο το άρθρο 2 παρατίθεται επιπλέον μια σειρά από προϊόντα που δεν ανταποκρίνονται στον ως άνω ορισμό, αλλά ρητά δεν θεωρούνται είδη διατροφής. Το Hoge Raad (Ανώτατο Δικαστήριο) επισημαίνει ότι το Δικαστήριο, κατά την ερμηνεία συγκεκριμένων όρων της οδηγίας περί ΦΠΑ του 2006, έχει ήδη αναφερθεί στο παρελθόν σε διατάξεις άλλων τομέων του δικαίου της Ένωσης, διαφορετικών από τον ΦΠΑ. Μια ερμηνεία της έννοιας των ειδών διατροφής σύμφωνα με τον κανονισμό 178/2002 δεν φαίνεται, ωστόσο, να είναι δυνατή στο πλαίσιο του παραρτήματος III, σημείο 1. Ο νομοθέτης της Ένωσης έκρινε απαραίτητο να απαριθμήσει ρητά στο παράρτημα III, σημείο 1, τα προϊόντα, τα οποία είναι κατάλληλα για ανθρώπινη κατανάλωση, δεν χρησιμεύουν όμως για τη διατροφή. Εάν θεωρούνταν είδη διατροφής προϊόντα, τα οποία χρησιμοποιούνται συνήθως ως συμπληρώματα ή υποκατάστατα τροφίμων ή ως στοιχεία ή συστατικά στην παρασκευή τροφίμων, δεν θα είναι αναγκαίο να εμφανίζονται χωριστά τα εν λόγω προϊόντα ως υπαγόμενα στο παράρτημα III, σημείο 1.

- 11 Κατά την άποψη του Hoge Raad (Ανωτάτου Δικαστηρίου), η χρήση του ορισμού των ειδών διατροφής που διαλαμβάνεται στο άρθρο 2 του κανονισμού 178/2002 συνιστά ένα εύκολο εφαρμοστέο κριτήριο για την ερμηνεία της έννοιας των ειδών διατροφής, το οποίο ευνοεί την ενιαία ερμηνεία της έννοιας σε όλα τα κράτη μέλη. Δεν είναι, εντούτοις, αδιαμφισβήτητο εάν η απλότητα ενός κριτηρίου, το οποίο χρησιμοποιείται για την ερμηνεία της έννοιας των ειδών διατροφής, είναι αυτό που προέχει.
- 12 Εφόσον η συνήθης σημασία της έννοιας των ειδών διατροφής δεν συνιστά κριτήριο για τον προσδιορισμό της εν λόγω έννοιας και εφόσον επίσης δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη η πανομοιότυπη έννοια που διαλαμβάνεται στον κανονισμό 178/2002, θα πρέπει να εφαρμοστεί ένα άλλο κριτήριο. Το ερώτημα είναι ποιο θα μπορούσε να είναι το κριτήριο αυτό. Ούτε το γράμμα και το πλαίσιο της οδηγίας περί ΦΠΑ του 2006 ούτε η νομολογία του Δικαστηρίου παρέχουν συναφώς διευκρινίσεις.
- 13 Εφόσον τα προϊόντα του παραρτήματος III, σημείο 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ του 2006 δεν πρέπει να θεωρούνται τρόφιμα, τίθεται επιπροσθέτως το ερώτημα εάν τα προϊόντα πρέπει να θεωρούνται προϊόντα που χρησιμοποιούνται συνήθως ως

συμπληρώματα ή υποκατάστατα τροφίμων. Δεν είναι σαφές ποια κριτήρια ισχύουν συναφώς. Μια πιθανή εκδοχή είναι η εν λόγω έννοια να περιορίζεται σε παρασκευάσματα που προορίζονται για λήψη από το στόμα, προκειμένου να αρθούν τυχόν ελλείψεις τροφίμων. Στην περίπτωση αυτή, το γεγονός ότι ένα προϊόν δεν διαφημίζεται ως συμπλήρωση ή υποκατάσταση της ανεπάρκειας θρεπτικών συστατικών αντίκειται στο να υπαχθεί το προϊόν αυτό στην προαναφερθείσα έννοια. Κατά άλλη πιθανή εκδοχή, αρκεί, για την κατάταξη ενός παρασκευάσματος ως συμπλήρωσης ή υποκατάστασης τροφίμων, το υπό κρίση παρασκεύασμα να περιέχει, βάσει των πληροφοριών τις συσκευασίας, θρεπτικά συστατικά που εντοπίζονται και στα τρόφιμα αυτά καθαυτά.

- 14 Δεδομένων των αμφιβολιών που παρατέθηκαν ανωτέρω, το Hoge Raad (Ανώτατο Δικαστήριο) πήρε την πρωτοβουλία να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ως άνω προδικαστικά ερωτήματα.

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΩΝ