

Дело C-331/19

**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

23 април 2019 г.

Запитваща юрисдикция:

Hoge Raad der Nederlanden (Нидерландия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

19 април 2019 г.

Жалбоподател:

Staatssecretaris van Financiën

Друга страна в процеса:

X

Предмет на спора по главното производство

Спорът по главното производство се отнася до актове за установяване на данъчни задължения, издадени на X (наричан по-нататък „данъчен длъжник“) от Inspecteur van de Belastingdienst (данъчен инспектор, наричан по-нататък „Inspecteur“), тъй като според Inspecteur за някои продукти, предмет на доставка от страна на данъчния длъжник, се прилага общата ставка на ДДС. Данъчният длъжник оспорва тези актове, като твърди, че за тези продукти се прилага вече внесената от него в бюджета по-ниска ставка на ДДС за хранителни продукти.

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

Настоящото запитване по член 267 ДФЕС се отнася до прилагането на намалени ставки на ДДС за храни. По-конкретно, въпросът, който се поставя, е въз основа на какви критерии може да се определи дали продуктите попадат в обхвата на понятието „храни за консумация от човека“ или на понятието „продукти, нормално използвани като добавки на

хранителни продукти или като заместители на хранителни продукти“ по смисъла на Директивата за ДДС от 2006 г.

Преюдициални въпроси

- 1) Трябва ли понятието „храни за консумация от човека“, използвано в точка 1 от приложение III към Директивата за ДДС от 2006 г., да се тълкува в смисъл, че съгласно член 2 от Регламент (ЕО) № 178/2002 на Европейския парламент и на Съвета от 28 януари 2002 година за установяване на общите принципи и изисквания на законодателството в областта на храните включва всяко вещество или продукт, независимо дали е преработен или не, частично преработен или непреработен, който е предназначен за или основателно се очаква да бъде приеман от хора?

При отрицателен отговор: как следва да бъде конкретизирано понятието в този случай?

- 2) В случай че храни или напитки не следва да бъдат разглеждани като храни за консумация от човека: въз основа на какви критерии в този случай следва да се прецени дали такива продукти могат да бъдат разглеждани като продукти, нормално използвани като добавки на хранителни продукти или като заместители на хранителни продукти?

Цитирани разпоредби на правото на Съюза

Членове 96—98 и точка 1 от приложение III към Директивата за ДДС от 2006 година, както и член 2 от Регламент № 178/2002

Цитирани разпоредби на националното право

Член 7 и член 9, параграф 2, буква а) от Wet op de omzetbelasting 1968 (Закон за данъка върху добавената стойност от 1968 г., наричан по-нататък „Законът“), както и таблица I, точка а.1 към Закона.

Кратко представяне на фактическата обстановка и главното производство

- 1 Данъчният длъжник е дружество, което продава някои продукти като средства, стимулиращи сексуалното желание. Става въпрос за капсули, капки, прахчета и спрейове, предназначени за перорално приложение. За определени периоди от 2009 г. до 2013 г., чрез самоначисляване на данъка, данъчният длъжник е платил ДДС върху доставките на тези продукти по намалената ставка на ДДС от шест процента съгласно член 9, параграф 2, буква а) от Закона във връзка с таблица I, точка а. 1 към Закона (наричана

по-нататък „таблица I“), тъй като според него продуктите представляват хранителни продукти по смисъла на тази точка от таблицата. За разлика от това, Inspecteur приема, че не става въпрос за хранителни продукти и следователно спрямо тях трябва да се приложи общата ставка на ДДС. На това основание той издава обжалваните актове за установяване на данъчни задължения.

- 2 В производството по обжалване *Gerechtshof Den Haag* (Апелативен съд Хага, Нидерландия) (наричан по-нататък „*Gerechtshof*“) установява, че продуктите са хранителни продукти по смисъла на таблица I, точка а. 1. *Staatssecretaris van Financiën* (държавен секретар по финансите, наричан по-нататък „*Staatssecretaris*“) обжалва това решение пред *Hoge Raad* (Върховен съд, Нидерландия).

Основни доводи на страните в главното производство

- 3 В мотивите към решението си *Gerechtshof* посочва, че въпросните продукти са предназначени за перорално приложение и съдържат съставки, присъщи за хранителни продукти, които са предназначени за консумация от човека. Обстоятелството, че продуктите са били заявени и използвани като средства, стимулиращи сексуалното желание, не представлява пречка за прилагането на намалената ставка на ДДС. Във връзка с тази констатация *Gerechtshof* отбелязва, че законодателят, както става ясно от парламентарните обяснения към таблица I, подкрепя широко тълкуване на понятието „хранителни продукти“. Според *Gerechtshof* не е в съответствие с тази цел да се прави разграничение между продукти според целта, за която се използват. Според този съд дори продукти, които не се възприемат директно като хранителни продукти, например сладкарски изделия (включително дъвки) и сладкиши, попадат в приложното поле на намалената ставка на ДДС.
- 4 *Staatssecretaris* изтъква, че тълкуването от *Gerechtshof* на таблица I, точка а. 1, по-специално на посоченото в нея понятие „храни и напитки, обикновено предназначени за човешко потребление“, е в противоречие с текста и структурата на точка 1 от приложение III към Директивата за ДДС от 2006 г.

Кратко представяне на мотивите на преюдициалното запитване

- 5 Съгласно член 9, параграф 2, буква а) от Закона данъкът за доставките на продукти, посочени в таблица I, е в размер на шест процента. Таблица I, точка а. 1 гласи:

„1. хранителни продукти, по-специално:

- а. храни и напитки, обикновено предназначени за човешко потребление;

- b. продукти, които са явно предназначени за подготвяне на посочените в буква а) храни и напитки и които изцяло или отчасти влизат в състава им;
- c. продукти, предназначени за използване като добавки или заместители на посочените в буква а) храни и напитки, като се има предвид, че алкохолните напитки не се приемат за хранителни продукти“.

Чрез тези разпоредби нидерландският законодател се е възползвал от възможността, дадена на държавите членки в член 98 от Директивата за ДДС от 2006 г., да прилагат намалена ставка на ДДС за доставки на стоки в категориите, предвидени в приложение III към директивата. В текста на нидерландски език на точка 1 от приложение III е посочена следната категория стоки:

„1. Хранителни продукти (включително напитки, но с изключение на алкохолни напитки) за човешко и животинско потребление; живи животни, семена за посев, растения и съставки, които обикновено са предназначени за подготвяне на хранителни продукти; продукти, нормално използвани като добавки на хранителни продукти или като заместители на хранителни продукти“.

Както от текста, така и от генезиса на таблица I, точка а. 1 не става ясно законодателят да е имал намерението да приложи избирателно точка 1 от приложение III към Директивата за ДДС от 2006 г. по отношение на стоките, годни за човешко потребление, така че намалената ставка на ДДС да важи само за някои стоки, които могат да бъдат включени в точка 1 от приложение III към Директивата за ДДС от 2006 г. Поради това е необходимо да се установи връзка между тълкуването на таблица I, точка а. 1 и понятията, използвани в точка 1 от приложение III. Едновременно с това „храни за консумация от човека“ (наричани по-нататък „храни“) могат да се приравнят на „хранителни продукти за консумация от човека“.

- б В това отношение Съдът на Европейския съюз (наричан по-нататък „Съдът“) приема, че целта на приложение III към Директивата за ДДС от 2006 г. е да намали разходите и следователно да направи по-достъпни за крайния потребител — който понася в крайна сметка ДДС — определени стоки и услуги, сметени за особено необходими, като дава възможност да се приложи намалена ставка на ДДС за тези стоки и услуги. Това представлява изключение от принципа, че доставката на стоки и услуги е предмет на стандартна ставка на ДДС в размер на не по-малко от 15 % (вж. членове 96 и 97 от Директивата за ДДС от 2006 г.). От практиката на Съда следва, че такива изключения от дадено общо правило следва да се тълкуват стеснително. Някои понятия, които са посочени в приложение III, но не им е дадено определение, също трябва да бъдат тълкувани според практиката на Съда, като се вземат предвид контекстът, в който са използвани в

директивата, и обичайният им смисъл. Въпреки че по отношение на понятието „храни“ Съдът вече е приел, че при тълкуването му следва да се вземе предвид контекстът, в който е използвано понятието в Директивата за ДДС от 2006 г., той все още не е постановил дали същото важи и за обичайния смисъл на понятието.

- 7 Всички стоки заедно, посочени в точка 1 от приложение III, са хранителни продукти и се делят на: а) хранителни продукти в тесен смисъл, б) продукти, нормално използвани като добавки на хранителни продукти или като заместители на хранителни продукти, и в) продукти, като елемент или съставка, които обикновено са предназначени за подготвяне на хранителни продукти (вж. решение на Съда от 3 март 2011 г., Комисия/Нидерландия, С-41/09, ECLI:EU:C:2011:108, т. 50). За да се определи дали даден продукт може да бъде разглеждан като хранителен продукт, не следва да се провежда никакво разграничение или ограничение в зависимост от вида търговия, начина на продажба, опаковката, приготвянето или температурата (вж. решение на Съда от 10 март 2011 г., Vog и др., съединени дела С-497/09, С-499/09, С-501/09 и С-502/09, ECLI:EU:C:2011:135, наричано по-нататък „решение Vog“, т. 85). Въпреки това изглежда е от значение обстоятелството, че ястията и храните, приготвени за непосредствена консумация, служат за храна на потребителите (вж. решение Vog, т. 87). Установено е, че поради своя състав спорните продукти са годни за перорално приложение от хората и са предназначени за такова приложение. Те не следва да бъдат разглеждани като елемент или съставка, които обикновено са предназначени за подготвяне на хранителни продукти. Ето защо следва да се провери дали продуктите принадлежат към категорията, която Съдът определя като „хранителни продукти в тесен смисъл“, или към категорията „продукти, нормално използвани като добавки на хранителни продукти или като заместители на хранителни продукти“.
- 8 Според Hoge Raad критериите за тази преценка не могат да бъдат изведени категорично от практиката на Съда. По-долу, в точки 9—12 са представени съмненията в това отношение.
- 9 В речниците на различните държави членки „хранителните продукти“ са дефинирани като продукти или храни и напитки, които служат за поддържане на човешкото тяло чрез снабдяването му с хранителни вещества. Hoge Raad изразява съмнения дали това значение е подходящо за употреба като критерий в светлината на контекста, в който се вписва в рамките на директивата, тъй като подобно тълкуване би довело до практически проблеми и правна несигурност. Действително съществуват ястия и напитки, които, освен за поддържане на човешкото тяло, служат и за други цели. Освен това изглежда, че при тълкуването на понятието „хранителни продукти“ критерий за Съда не е обичайният смисъл на това понятие (вж. т. 83 от решението Vog). Възможно е критерият за определянето дали даден продукт, разглеждан в контекста на Директивата за ДДС от 2006 г., е хранителен продукт действително да се открие в

обичайния смисъл на това понятие, но не и в меродавния смисъл, използван в (националните) речници. Ако случаят е такъв, възниква въпросът какъв е обичайният смисъл на понятието в разглеждания случай. Според Hoge Raad поради липсата на насочващи съответни решения на Съда са необходими допълнителни насоки, за да се гарантира еднаквото тълкуване на понятието „хранителни продукти“ във всички държави членки.

- 10 Освен това би могло да се твърди, че критерият за тълкуването на понятието „хранителни продукти“ не може да бъде открит в обичайния смисъл на това понятие. Друга възможност е да се изходи от определението на понятието „храни“, дадено в Регламент № 178/2002. Съгласно член 2 от този регламент понятието „храни“ означава:

„всяко вещество или продукт, независимо дали е преработен или не, частично преработен или непреработен, който е предназначен за или основателно се очаква да бъде приеман от хора. Понятието „храни“ включва напитки, дъвки и всякакви вещества, включително вода, които са умишлено вложени в храните по време на тяхното производство, приготвяне или обработка“ . [...]

Освен това в същия член 2 са изброени редица продукти, които са в съответствие с това определение, но изрично не се разглеждат като храни. Hoge Raad посочва, че при тълкуването на някои понятия от Директивата за ДДС от 2006 г. Съдът вече се е позовавал на разпоредби на Съюза в други области на правото, различни от данъка върху добавената стойност. Да се тълкува понятието за храни в съответствие с Регламент № 178/2002 обаче изглежда не се вписва в контекста на точка 1 от приложение III. Действително законодателят на Съюза е сметнал за необходимо продуктите, които са годни за човешко потребление, но сами по себе си не служат за прехрана, да бъдат изрично изброени в точка 1 от приложение III. Ако продукти, които нормално се използват като добавки на хранителни продукти, или като заместители на хранителни продукти, или като елемент, или съставка за подготвяне на хранителни продукти в тесен смисъл вече се считат за храни, не изглежда необходимо тези продукти да се класифицират отделно от продуктите, посочени в точка 1 от приложение III.

- 11 Според Hoge Raad установяването на връзка с определението за храна в член 2 от Регламент № 178/2002 представлява елементарно приложим критерий за тълкуването на понятието за храни, който улеснява еднаквото тълкуване на понятието във всички държави членки. Подлежи на съмнение обаче дали с най-голяма тежест следва да бъде това дали даден критерий, използван за тълкуването на понятието за храни, е елементарен.
- 12 Ако обичайният смисъл на понятието за храни не е критерият за конкретизирането на това понятие и не може да бъде установена връзка между него и идентичното понятие в Регламент № 178/2002, би трябвало да се използва друг критерий. Следва да се постави въпросът, какъв може да

бъде този критерий. Нито текстът и контекстът на Директивата за ДДС от 2006 г., нито практиката на Съда предоставят информация в това отношение.

- 13 Освен това, ако продуктите съгласно точка 1 от приложение III към Директивата за ДДС от 2006 г. не следва да бъдат разглеждани като хранителни продукти в тесен смисъл, възниква въпросът освен това дали могат да бъдат разглеждани като продукти, нормално използвани като добавки на хранителни продукти или като заместители на хранителни продукти. Не е ясно какви критерии се прилагат в това отношение. Възможно е да се приеме, че това понятие се ограничава до препарати, които са предназначени за перорално приложение с цел коригиране на евентуален недостиг на храна. В този случай обстоятелството, че даден продукт не е заявен като добавка или като заместител при недостиг на храна, би представлявало пречка за включването му в споменатото по-горе понятие. Възможно е също за класифицирането на даден препарат като добавка или като заместител на хранителни продукти да е достатъчно този препарат да съдържа, видно от информацията на опаковката, хранителни вещества, които могат да бъдат открити и в хранителните продукти в тесен смисъл.
- 14 В светлината на горните съмнения Hoge Raad отправя до Съда посочените по-горе преюдициални въпроси.

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ