

**Sprawa C-331/19****Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 98 ust. 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

23 kwietnia 2019 r.

**Oznaczenie sądu odsyłającego:**

Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy)

**Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:**

19 kwietnia 2019 r.

**Strona skarżąca:**

Staatssecretaris van Financiën

**Druga strona postępowania:**

X

**Przedmiot postępowania głównego**

Postępowanie główne dotyczy decyzji korygujących wydanych przez Inspecteur van de Belastingdienst (inspektora do spraw podatkowych, zwanego dalej „Inspecteur”) w stosunku do X (zwanej dalej „zainteresowaną”), ponieważ Inspecteur uznał, że do określonych produktów dostarczonych przez zainteresowaną zastosowanie ma podstawowa stawka VAT. Zainteresowana zakwestionowała te decyzje, podnosząc, że produkty te są objęte niższą stawką VAT jako produkty żywnościowe, w oparciu o którą zainteresowana uiściła już podatek.

**Przedmiot i podstawa prawna wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym**

Niniejszy wniosek na podstawie art. 267 TFUE dotyczy stosowania obniżonej stawki VAT na środki spożywcze. Mówiąc dokładniej dotyczy on tego, jakie

kryteria należy zastosować w celu ustalenia, czy produkty są objęte pojęciem „środków spożywczych przeznaczonych do spożycia przez ludzi” czy też „produktów zwykle przeznaczonych do użytku jako dodatek lub substytut środków spożywczych” w rozumieniu dyrektywy VAT 2006.

### **Pytania prejudycjalne**

- 1) Czy zawarte w pkt 1 załącznika III do dyrektywy VAT 2006 pojęcie „środków spożywczych przeznaczonych do spożycia przez ludzi” należy interpretować w ten sposób, że zgodnie z art. 2 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 178/2002 z dnia 28 stycznia 2002 r. ustanawiającego ogólne zasady i wymagania prawa żywnościowego należy przez nie rozumieć jakiegokolwiek substancje lub produkty, przetworzone, częściowo przetworzone lub nieprzetworzone, przeznaczone do spożycia przez ludzi lub których spożycia przez ludzi można się spodziewać?

Jeżeli odpowiedź na to pytanie jest przecząca, to jakie znaczenie należy nadać temu pojęciu?

- 2) Jeżeli produkty żywnościowe lub napoje nie mogą być uznane za środki spożywcze przeznaczone do spożycia przez ludzi, to według jakich kryteriów należy oceniać, czy produkty te można uznać za produkty zwykle przeznaczone do użytku jako dodatek lub substytut środków spożywczych?

### **Powołane przepisy prawa Unii**

Artykuły 96, 97 i 98 oraz pkt 1 załącznika III do dyrektywy [Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „dyrektywą VAT 2006”] oraz art. 2 rozporządzenia nr 178/2002

### **Powołane przepisy prawa krajowego**

Artykuł 7 i art. 9 ust. 2 lit. a) oraz pozycja a.1 w tabeli nr 1 Wet op de omzetbelasting 1968 (ustawy o podatku obrotowym z 1968 r., zwanej dalej „ustawą”)

### **Zwięzłe przedstawienie stanu faktycznego i postępowania głównego**

- 1 Zainteresowana jest przedsiębiorstwem, które sprzedaje określone produkty jako zwiększające popęd seksualny. Są to kapsułki, krople, proszki i spraye przeznaczone do stosowania doustnego. Zainteresowana zadeklarowała i uiściła podatek obrotowy w związku z dostawą tych produktów w okresie od 2009 r. do 2013 r. włącznie zgodnie z obniżoną stawką VAT wynoszącą sześć procent w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. a) ustawy w związku z pozycją a.1 zawartej w tej

ustawie tabeli nr I (zwanej dalej „tabelą I”), ponieważ według niego są to produkty żywnościowe w rozumieniu tej pozycji. Inspecteur był jednak zdania, że produkty te nie są produktami żywnościowymi i dlatego podlegają podstawowej stawce VAT. Z tych względów Inspecteur wydał sporne decyzje korygujące.

2. Gerechtshof Den Haag (sąd apelacyjny w Hadze, zwany dalej „Gerechtshof”) orzekł w drugiej instancji, że produkty te są produktami spożywczymi w rozumieniu pozycji a.1 tabeli 1. Staatssecretaris van Financiën (sekretarz stanu do spraw finansów) wniósł do Hoge Raad (sądu najwyższego) skargę kasacyjną od tego wyroku.

### **Najważniejsze argumenty stron w postępowaniu głównym**

3. W uzasadnieniu swojego orzeczenia Gerechtshof wskazał, że wspomniane produkty muszą być przyjmowane doustnie i zawierają składniki, które są charakterystyczne dla produktów żywnościowych przeznaczonych dla ludzi. To, że produkty te są reklamowane i używane jako środki zwiększające popęd seksualny, nie stoi zdaniem Gerechtshof na przeszkodzie stosowaniu obniżonej stawki VAT. Gerechtshof wziął w swoim orzeczeniu pod uwagę fakt, że według parlamentarnych not wyjaśniających do tabeli I prawodawca preferuje szeroką interpretację pojęcia „produkt żywnościowy”. Zdaniem Gerechtshof nie byłoby zgodne z celem ustawy dokonywanie rozróżnienia w zależności od celu, w jakim produkty są spożywane. Również produkty, które na pierwszy rzut oka nie wydają się stanowić produktu żywnościowego, takie jak słodycze (w tym również guma do żucia) i wypieki, mieszczą się w zakresie zastosowania obniżonej stawki VAT.
4. Staatssecretaris van Financiën podnosi, że dokonana przez Gerechtshof wykładnia pozycji a.1 tabeli 1, a w szczególności zawartego tam pojęcia „żywność i napoje przeznaczone do konsumpcji przez ludzi”, jest sprzeczna z treścią i systematyką pkt 1 załącznika III do dyrektywy VAT 2006.

### **Zwięzłe uzasadnienie odesłania prejudycjalnego**

5. Na podstawie art. 9 ust. 2 zdanie wprowadzające i lit. a) ustawy podatek wynosi sześć procent w przypadku dostawy towarów wymienionych w tabeli 1. Pozycja a.1 tabeli I brzmi:

„1. produkty żywnościowe, a mianowicie:

- a) produkty żywnościowe i napoje przeznaczone do konsumpcji przez ludzi;
- b) produkty wyraźnie przeznaczone do użycia w produkcji żywności i napojów, o których mowa w lit. a), i które całkowicie lub częściowo wchodzi w ich skład;

- c) produkty przeznaczone do użytku jako dodatek, jak również jako substytut żywności i napojów, o których mowa w lit. a); z tym zastrzeżeniem, że do produktów żywnościowych nie zalicza się napojów alkoholowych”.

W przepisach tych prawodawca niderlandzki skorzystał z zaoferowanej państwu członkowskim w art. 98 dyrektywy VAT 2006 możliwości zastosowania obniżonej stawki w odniesieniu do dostaw towarów, które należą do kategorii wymienionych w załączniku III do tej dyrektywy. Niderlandzka wersja językowa pkt 1 załącznika III wymienia następujące kategorie towarów:

- „1) Levensmiddelen (met inbegrip van dranken, maar met uitsluiting van alcoholhoudende dranken) voor menselijke en dierlijke consumptie, levende dieren, zaaigoed, planten en ingrediënten die gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen, alsmede producten die gewoonlijk bestemd zijn ter aanvulling of vervanging van levensmiddelen;”  
[1) Środki spożywcze (łącznie z napojami, ale z wyłączeniem napojów alkoholowych) przeznaczone do spożycia przez ludzi i zwierzęta, żywe zwierzęta, nasiona, rośliny oraz składniki zwykle przeznaczone do produkcji środków spożywczych; produkty zwykle przeznaczone do użytku jako dodatek lub substytut środków spożywczych”];

Tekst i geneza powstania pozycji a.1. tabeli I nie zawierają żadnych wskazówek, aby ustawodawca miał na celu selektywne stosowanie pkt 1 załącznika III do dyrektywy VAT 2006 w odniesieniu do towarów przeznaczonych do spożycia przez ludzi w tym sensie, że stawka obniżona miałaby być stosowana jedynie do określonych towarów, które mogą być zakwalifikowane jako wymienione w pkt 1 załącznika III do dyrektywy VAT 2006. Dlatego dokonując wykładni pozycji a.1 tabeli I należy poszukiwać wskazówek wśród pojęć użytych w pkt 1 załącznika III. „Środki spożywcze przeznaczone do spożycia przez ludzi” (zwane dalej „środkami spożywczymi”) mogą być przy tym uznane za „produkty żywnościowe przeznaczone do spożycia przez ludzi”.

- 6 Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (zwany dalej „Trybunałem”) orzekł w tym kontekście, że załącznik III do dyrektywy VAT 2006 ma na celu obniżenie kosztów niektórych towarów i usług uznanych za szczególnie konieczne, a tym samym uczynienie ich bardziej dostępnymi dla konsumenta końcowego, który ostatecznie ponosi koszt podatku VAT, umożliwiając objęcie tych towarów i usług obniżoną stawką. Jest to wyjątek od zasady, zgodnie z którą dostawy towarów i usług podlegają stawce podstawowej, która nie może być niższa niż piętnaście procent (por. art. 96 i 97 dyrektywy VAT 2006). Z orzecznictwa Trybunału wynika, że takie wyjątki od zasad ogólnych należy interpretować w sposób ścisły. Ponadto zgodnie z orzecznictwem Trybunału dane pojęcia, które zostały wymienione w załączniku III, ale nie zostały zdefiniowane, należy interpretować w świetle kontekstu, w jakim są one stosowane w tej dyrektywie i z uwzględnieniem ich potocznego znaczenia. Jakkolwiek Trybunał orzekł już konkretnie w odniesieniu do pojęcia „środki spożywcze”, że dokonując jego

wykładni należy uwzględniać kontekst, w jakim jest ono użyte w dyrektywie VAT 2006, nie określił, czy dotyczy to również potocznego znaczenia tego pojęcia.

- 7 Wszystkie wymienione w pkt 1 załącznika III produkty są środkami spożywczymi przeznaczonymi do spożycia przez ludzi i zwierzęta i zostały podzielone na: a) właściwe środki spożywcze, b) produkty zwykle przeznaczone do użytku jako dodatek lub substytut środków spożywczych i c) produkty zwykle przeznaczone do użytku jako części lub składniki w produkcji środków spożywczych (por. wyrok TSUE z dnia 3 marca 2011 r., C-41/09, Komisja/Niderlandy, ECLI:EU:C:2011:108, pkt 50). Przy ustalaniu, czy produkt kwalifikuje się jako środek spożywczy, nie można dokonywać żadnego rozróżnienia ani ograniczenia ze względu czy to na rodzaj przedsiębiorstwa, metodę sprzedaży, opakowanie, sposób przygotowania, czy na temperaturę (por. wyrok TSUE z dnia 10 marca 2011 r. w sprawach połączonych C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, Bog i in., ECLI:EU:C:2011:135; zwany dalej „wyrokiem w sprawie Bog”, pkt 85). Wydaje się jednak istotne, że gotowe dania i posiłki służą za „pożywienie” konsumentom (por. wyrok w sprawie Bog, pkt 87). Bezspornym jest, że z uwagi na swój skład przedmiotowe produkty mogą być przyjmowane doustnie przez ludzi i że są one do tego przeznaczone. Nie mogą one być uznane za części lub składniki używane w produkcji środków spożywczych. Należy zatem ocenić, czy produkty te należą do kategorii, do której Trybunał odnosi się jako „właściwe środki spożywcze”, czy też do kategorii „produktów zwykle przeznaczonych do użytku jako dodatek lub substytut środków spożywczych”.
- 8 Zdaniem Hoge Raad kryteriów tych nie da się z całą pewnością wywieść z orzecznictwa Trybunału. W pkt 9–12 poniżej wskazano, jakie wątpliwości powstają w tym zakresie.
- 9 Słowniki w różnych państwach członkowskich definiują „środki spożywcze” jako produkty czy też żywność i napoje, które służą podtrzymaniu przy życiu ludzi w sensie fizycznym poprzez dostarczanie substancji odżywczych. Hoge Raad ma wątpliwości, czy znaczenie to jest w kontekście dyrektywy użyteczne jako kryterium, jako że taka interpretacja prowadziłaby do problemów natury praktycznej i braku pewności prawa. Istnieją wszak produkty żywnościowe i napoje, które mogą służyć innym celom niż podtrzymanie przy życiu ludzi w sensie fizycznym. Ponadto wydaje się, że przy wykładni pojęcia środków spożywczych Trybunał nie stosuje potocznego znaczenia tego pojęcia jako kryterium (zob. pkt 83 wyroku w sprawie Bog). Nie można wykluczyć, że kryterium ustalania, czy dany produkt jest środkiem spożywczym w kontekście dyrektywy VAT 2006, powinno odnosić się do potocznego znaczenia tego pojęcia, jednak definicja podawana w (krajowych) słownikach nie jest przy tym decydująca. Jeżeli faktycznie tak jest, to powstaje pytanie, jakie potoczne znaczenie należy nadać temu pojęciu. Hoge Raad uważa, że wobec braku orzeczeń Trybunału zawierających wskazówki w tym zakresie, w celu zapewnienia jednolitej interpretacji pojęcia „żywności” we wszystkich państwach członkowskich, konieczne są dalsze wytyczne.

- 10 Można również twierdzić, że kryterium interpretacji pojęcia środków spożywczych nie należy poszukiwać w jego potocznym znaczeniu. Inną możliwością jest odniesienie się do definicji pojęcia „środków spożywczych” zawartej w rozporządzeniu nr 178/2002. Artykuł 2 tego rozporządzenia definiuje pojęcie „żywności” lub „środka spożywczego” jako:

„jakikolwiek substancje lub produkty, przetworzone, częściowo przetworzone lub nieprzetworzone, przeznaczone do spożycia przez ludzi lub, których spożycia przez ludzi można się spodziewać. »Środek spożywczy« obejmuje napoje, gumę do żucia i wszelkie substancje, łącznie z wodą, świadomie dodane do żywności podczas jej wytwarzania, przygotowania lub obróbki [...]”.

W tym samym art. 2 wymieniono również szereg produktów, które są zgodne z tą definicją, ale wyraźnie wskazano, że nie są one klasyfikowane jako żywność. Hoge Raad zauważa, że Trybunał już wcześniej odnosił się do ustawodawstwa unijnego z innych dziedzin dla potrzeb interpretacji określonych terminów zawartych w dyrektywie VAT 2006. Interpretacja pojęcia środków spożywczych zgodnie z rozporządzeniem nr 178/2002 nie wydaje się jednak właściwa w kontekście pkt 1 załącznika III. Ustawodawca unijny uznał jednak za konieczne wyrażne objęcie zakresem pkt 1 załącznika III produktów, które nadają się do spożycia przez ludzi, lecz same w sobie nie są wykorzystywane jako pokarm. Jeżeli produkty zwykle przeznaczone do użytku jako dodatek lub substytut środków spożywczych lub produkty zwykle przeznaczone do użytku jako części lub składniki w produkcji środków spożywczych byłyby uważane za środki spożywcze same w sobie, to wydaje się, że nie byłoby konieczne oddzielne wskazywanie, że produkty te mieszczą się w zakresie zastosowania pkt 1 załącznika III.

- 11 Hoge Raad jest zdania, że odesłanie do definicji środków spożywczych zawartej w art. 2 rozporządzenia nr 178/2002 stanowi łatwe do stosowania kryterium wykładni pojęcia środków spożywczych, które zapewni jednolitą interpretację tego pojęcia we wszystkich państwach członkowskich. Istnieje jednak uzasadniona wątpliwość co do tego, czy jednolitość stanowi najważniejszy wyznacznik doboru kryterium interpretacji pojęcia środków spożywczych.
- 12 Jeżeli to nie potoczne znaczenie pojęcia środków spożywczych stanowi kryterium interpretacji tego pojęcia, jak również nie należy go odnosić do identycznie brzmiącego pojęcia zawartego w rozporządzeniu nr 178/2002, to należałoby dobrać jeszcze inne kryterium. Powstaje pytanie, co powinno stanowić to kryterium. Ani brzmienie i kontekst dyrektywy VAT 2006, ani orzecznictwo Trybunału, nie oferują wyjaśnienia.
- 13 Jeżeli produkty nie mogą być uznane za właściwe produkty spożywcze zgodnie z pkt 1 załącznika III do dyrektywy VAT 2006, to powstaje jeszcze pytanie, czy produkty te mogą być uznane za zwykle przeznaczone do użytku jako dodatek lub substytut środków spożywczych. Nie jest jasne, jakie kryteria mają tutaj

zastosowanie. Można stanąć na stanowisku, że pojęcie to ogranicza się do preparatów, które mogą być przyjmowane doustnie w celu uzupełnienia ewentualnych niedoborów żywności. W takim przypadku fakt, że produkt nie jest reklamowany jako mający na celu uzupełnianie niedoboru składników odżywczych lub ich zastępowanie, stałby na przeszkodzie uznaniu, że produkt mieści się w zakresie tego pojęcia. Można również twierdzić, że dla uznania danego preparatu za dodatek lub substytut środków spożywczych wystarczającym jest, jeżeli zgodnie z informacją na opakowaniu zawiera on substancje odżywcze, które występują również we właściwych środkach spożywczych .

- 14 Wyżej wymienione wątpliwości spowodowały, że Hoge Raad zwraca się do Trybunału z wyżej sformułowanymi pytaniami prejudycjalnymi.

DOKUMENT ROBOCZY