

Cauza C-331/19**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98
alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

23 aprilie 2019

Instanța de trimitere:

Hoge Raad der Nederlanden (Țările de Jos)

Data deciziei de trimitere:

19 aprilie 2019

Recurent:

Staatssecretaris van Financiën

Cealaltă parte din procedură:

X

Obiectul procedurii principale

Litigiul principal se referă la decizii de rectificare, pe care Inspecteur van de Belastingdienst (inspectorul fiscal, denumit în continuare „inspectorul”) le-a emis împotriva lui X (denumit în continuare „persoana interesată”), întrucât a considerat că anumitor produse livrate de către persoana interesată nu li se aplică cota generală a TVA-ului. Persoana interesată a contestat aceste decizii, susținând că produselor sale li se aplică cota TVA mai redusă pentru produse alimentare pe care o plătitese deja.

Obiectul și temeiul juridic al trimiterii preliminare

Prezenta cerere în temeiul articolului 267 TFUE se referă la aplicarea cotei reduse de TVA pentru alimente. În mod mai special, se pune întrebarea pe baza căror criterii se poate stabili dacă produsele pot fi subsumate noțiunii „alimente destinate consumului uman” sau noțiunii „produse utilizate în mod normal pentru a completa sau înlocui alimentele” în sensul Directivei 2006/112/CE (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 9/vol. 3, p. 7).

Întrebările preliminare

- 1) Noțiunea „alimente destinate consumului uman”, utilizată la punctul 1 din anexa III la Directiva 2006/112/CE, trebuie interpretată în sensul că, în conformitate cu articolul 2 din Regulamentul (CE) nr. 178/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 28 ianuarie 2002 de stabilire a principiilor și a cerințelor generale ale legislației alimentare, aceasta include orice substanță sau produs, indiferent dacă este prelucrat, parțial prelucrat sau neprelucrat, destinat sau prevăzut în mod rezonabil a fi ingerat de oameni?

În cazul unui răspuns negativ la această întrebare, în acest caz, cum trebuie definită în mod concret această noțiune?

- 2) În cazul în care produse comestibile sau de băut nu pot fi considerate alimente destinate consumului uman, pe baza căror criterii trebuie, în acest caz, să se aprecieze dacă asemenea produse pot fi considerate ca fiind produse utilizate în mod normal pentru a completa sau înlocui alimentele?

Dispozițiile de drept al Uniunii Europene invocate

Articolele 96-98 și punctul 1 din anexa III la Directiva 2006/112/CE (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 9/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva 2006/112/CE”), precum și articolul 2 din Regulamentul (CE) nr. 178/2002 (JO 2002, L 31, p. 1, Ediție specială, 15/vol. 8, p. 68, denumit în continuare „Regulamentul nr. 178/2002”)

Dispozițiile dreptului național invocate

Articolul 7 și articolul 9 alineatul 2 litera (a) din Legea din 1968 privind impozitul pe cifra de afaceri (denumită în continuare „legea”), precum și poziția a.1 din tabelul 1 anexat la această lege

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii principale

- 1 Persoana interesată este un antreprenor care vinde anumite produse ca substanțe de stimulare a apetitului sexual. Este vorba despre capsule, picături, pulberi și spray-uri destinate administrării pe cale orală. În anumite perioade din cursul anilor 2009-2013, persoana interesată a plătit, pe baza unei autoevaluări, pentru livrarea acestor produse, un impozit pe cifra de afaceri la cota redusă de TVA de șase la sută în sensul articolului 9 alineatul (2) litera (a) din lege coroborat cu poziția a.1 din tabelul I anexat la lege (denumit în continuare „tabelul I”), întrucât potrivit opiniei sale, produsele sunt produse alimentare în sensul acestei poziții din tabel. Pe de altă parte, inspectorul a considerat că produsele nu sunt produse

alimentare și, prin urmare, sunt supuse cotei generale de TVA. Din acest motiv, acesta a emis deciziile de rectificare în litigiu.

- 2 În apel, Gerechtshof Den Haag (Curtea de Apel din Haga, denumită în continuare „Gerechtshof”) a constatat că produsele sunt produse alimentare în sensul poziției a.1 din tabelul I. Staatssecretaris van Financiën (Secretarul de stat pentru finanțe, denumit în continuare „Staatssecretaris”) a formulat recurs la Hoge Raad (Hoge Raad der Nederlanden, Curtea Supremă a Țărilor de Jos) împotriva acestei hotărâri.

Principalele argumente ale părților

- 3 Gerechtshof și-a motivat decizia prin faptul că produsele respective erau destinate a fi administrate pe cale orală și conțineau componente care erau proprii anumitor produse alimentare destinate consumului uman. Faptul că produsele sunt promovate și utilizate ca substanțe de stimulare a apetitului sexual nu se opune aplicării cotei reduse de TVA. Pentru a ajunge la această concluzie, Gerechtshof a luat în considerare faptul că, potrivit explicației parlamentare cu privire la tabelul I, legiuitorul este în favoarea unei interpretări în sens larg a noțiunii de „produse alimentare”. Potrivit acestui obiectiv, în opinia Gerechtshof, nu se poate face o distincție pe baza scopului consumării produselor. În domeniul de aplicare al cotei reduse de TVA intră, de asemenea, produse care nu amintesc în mod direct de un aliment, precum dulciurile (inclusiv guma de mestecat) și prăjiturile.
- 4 Staatssecretaris susține că interpretarea dată de Gerechtshof punctului a.1 din tabelul I, în special sintagmei „alimente și băuturi destinate în mod normal consumului uman” este contrară modului de redactare și economiei generale a punctului 1 din anexa III la Directiva 2006/112/CE.

Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare

- 5 Conform articolului 9 alineatul (2) litera (a) din lege, taxa este de 6% pentru livrările de bunuri înscrise în tabelul I. Poziția a.1 din tabelul I are următorul cuprins:

„1. produse alimentare, și anume:

- a) alimente și băuturi destinate în mod normal consumului uman;
- b) produse utilizate în mod clar pentru prepararea alimentelor și a băuturilor avute în vedere la litera a) și care sunt incluse în întregime sau parțial în acestea;
- c) produse utilizate pentru a completa sau a înlocui alimentele și băuturile avute în vedere la litera a), băuturile alcoolice nefiind considerate produse alimentare;

Prin aceste dispoziții, legiuitorul neerlandez a uzat de posibilitatea acordată statelor membre în temeiul articolului 98 din Directiva 2006/112/CE de a aplica o cotă redusă de TVA în cazul livrării unor bunuri din categoriile prevăzute în anexa III la această directivă. În versiunea în limba neerlandeză a punctului 1 din anexa III este menționată următoarea categorie de bunuri:

„1. Alimentele (inclusiv băuturi, cu excepția băuturilor alcoolice) destinate consumului uman și animal; animalele vii, semințele, plantele și ingredientele utilizate în mod normal în prepararea alimentelor; produsele utilizate în mod normal pentru a completa sau înlocui alimentele; [...]”

Nici din modul de redactare și nici din geneza poziției a.1 din tabelul I nu se poate deduce că legiuitorul ar fi intenționat să aplice selectiv punctul 1 din anexa III la Directiva 2006/112/CE în ceea ce privește bunurile care sunt adecvate pentru consumul uman, în sensul că cota redusă de TVA ar fi aplicabilă numai pentru anumite bunuri, care pot fi clasificate la punctul 1 din anexa III la Directiva 2006/112/CE. Prin urmare, interpretarea poziției a.1 din tabelul I trebuie corelată cu noțiunile utilizate la punctul 1 din anexa III. Astfel, „alimentele destinate consumului uman” (denumite în continuare „alimentele”) pot fi asimilate „produselor alimentare destinate consumului uman”.

- 6 Curtea de Justiție a Uniunii Europene (denumită în continuare „Curtea”) a stabilit în această privință că anexa III la Directiva 2006/112/CE are drept scop reducerea costurilor pentru anumite bunuri și servicii considerate a fi indispensabile, facilitând astfel consumatorului final, care trebuie să suporte în cele din urmă TVA-ul, accesul la aceste bunuri, prin supunerea acestor bunuri și servicii unei cote reduse de TVA. Acest lucru reprezintă o excepție de la principiul potrivit căruia livrarea de bunuri și prestarea de servicii sunt supuse unei cote standard a TVA de cel puțin 15 % (a se vedea articolele 96 și 97 din Directiva 2006/112/CE). Din jurisprudența Curții, rezultă că astfel de excepții de la norma de bază trebuie să fie interpretate în sens restrâns. De asemenea, ar trebui ca, potrivit jurisprudenței Curții, anumiți termeni menționați în anexa III, dar care nu sunt definiți, să fie interpretați în lumina contextului în care sunt utilizați în directivă și ținând seama de sensul uzual al acestora. Deși Curtea a stabilit în mod special cu privire la noțiunea „alimente” că, în interpretarea acestei noțiuni, ar trebui să se țină seama de contextul în care aceasta este utilizată în cadrul Directivei 2006/112/CE, aceasta nu a decis încă dacă acest lucru se aplică, de asemenea, în ceea ce privește sensul uzual al acesteia.
- 7 Produsele menționate la punctul 1 din anexa III privesc toate alimentele destinate consumului uman și animal și sunt împărțite în a) alimentele propriu-zise; b) produsele utilizate în mod normal pentru a completa sau înlocui alimentele și c) produse destinate în mod normal pentru a fi utilizate ca element sau ingredient în prepararea alimentelor (a se vedea Hotărârea Curții de Justiție din 3 martie 2011, Comisia/Țările de Jos, C-41/09, ECLI:EU:C:2011:108, punctul 50). Pentru a răspunde la întrebarea dacă un produs trebuie considerat aliment, nu se poate face nicio distincție sau restricție în funcție de tipul de comerț, de modul de vânzare, de

ambalare, de pregătire sau de temperatură (a se vedea Hotărârea Curții de Justiție din 10 martie 2011, Bog și alții, cauzele conexate C-497/09, C-499/09, C-501/09 și C-502/09, ECLI:EU:C:2011:135, denumită în continuare „Hotărârea Bog”, punctul 85). Cu toate acestea, pare să fie relevant faptul că felurile de mâncare și preparatele alimentare pregătite în vederea consumului imediat servesc consumatorilor drept „hrană” (a se vedea Hotărârea Bog, punctul 87). Este cert că produsele în cauză, din cauza compoziției lor, sunt adecvate pentru a fi ingerate de oameni, fiind de asemenea destinate acestui scop. Acestea nu trebuie considerate ca fiind elemente sau ingrediente utilizate în scopul preparării de alimente. Prin urmare, este necesar să se examineze dacă produsele se încadrează în categoria descrisă de Curte drept „alimente propriu-zise” sau dacă acestea țin de categoria „produse[...] utilizate în mod normal pentru a completa sau a înlocui alimentele”.

- 8 Potrivit Hoge Raad (Curtea Supremă), criteriile pentru această evaluare nu pot fi deduse cu certitudine din jurisprudența Curții de Justiție. La punctele 9-12 de mai jos, sunt redată îndoielile ce apar cu privire la acest aspect.
- 9 În dicționarele din diferite state membre, „alimentele” sunt definite ca produse sau ca tipuri de mâncare și băutură destinate să furnizeze organismului uman substanțele nutritive necesare. Hoge Raad (Curtea Supremă) are însă îndoieli că acest sens, în contextul acestuia din cadrul directivei, este utilizabil drept criteriu, întrucât o astfel de interpretare ar conduce la dificultăți de natură practică și incertitudine juridică. Astfel, există tipuri de mâncare și băutură care, în plus față de întreținerea organismului uman, au și alte scopuri. În plus, în interpretarea noțiunii „alimente”, Curtea pare să nu utilizeze drept criteriu sensul obișnuit al acesteia (a se vedea punctul 83 din Hotărârea Bog). Este posibil ca criteriul pentru a stabili dacă un produs este aliment în contextul Directivei 2006/112/CE să se regăsească, într-adevăr, în sensul uzual al acestui termen, însă pentru aceasta nu este relevant sensul utilizat în dicționarele (naționale). În acest caz, se pune întrebarea ce sens ar trebui să fie atribuit în mod uzual acestui termen. Potrivit Hoge Raad (Curtea Supremă), în lipsa unor hotărâri de referință ale Curții în această privință, sunt necesare indicații suplimentare pentru a se garanta o interpretare uniformă a noțiunii „aliment” în toate statele membre.
- 10 În mod similar, se poate argumenta că criteriul pentru interpretarea noțiunii „aliment” nu poate fi găsit în sensul obișnuit al acestui termen. O altă variantă ar fi să se pornească de la definiția noțiunii „produs alimentar” din cadrul Regulamentului nr. 178/2002. Articolul 2 din acest regulament, definește noțiunea „produs alimentar” sau „aliment” drept

„orice substanță sau produs, indiferent dacă este prelucrat, parțial prelucrat sau neprelucrat, destinat sau prevăzut în mod rezonabil a fi ingerat de oameni. «Produsele alimentare» includ băuturile, guma de mestecat și orice substanță, inclusiv apa, încorporată în mod intenționat în produse alimentare în timpul producerii, preparării sau tratării lor. [...]”

În plus, în același articol 2 sunt enumerate o serie de produse care corespund acestei definiții, dar care în mod expres nu sunt considerate produse alimentare. Hoge Raad (Curtea Supremă) arată că, în interpretarea anumitor noțiuni cuprinse în Directiva 2006/112/CE, Curtea de Justiție a invocat încă de mai mult timp dispoziții din alte domenii ale dreptului Uniunii decât dreptul în materie de TVA. Cu toate acestea, o interpretare a noțiunii de aliment în conformitate cu Regulamentul nr. 178/2002 nu pare să se potrivească cu adevărat contextului de la punctul 1 din anexa III. Astfel, legiuitorul Uniunii a considerat necesar să enumere în mod explicit la punctul 1 din anexa III produsele care sunt adecvate pentru consumul uman, însă nu au ca scop hrănirea organismului. În cazul în care produsele care în mod normal completează sau înlocuiesc alimentele sau care sunt utilizate ca ingredient la prepararea alimentelor sunt considerate alimente propriu-zise, nu pare a fi necesar să se evidențieze în mod separat aceste produse ca produse ce pot fi clasificate la punctul 1 din anexa III.

- 11 Potrivit Hoge Raad, corelarea cu definiția produselor alimentare de la articolul 2 din Regulamentul nr. 178/2002 reprezintă un criteriu ușor de aplicat în vederea interpretării noțiunii de aliment, care facilitează o interpretare uniformă a noțiunii în toate statele membre. Cu toate acestea, nu este absolut cert că aspectul cel mai important trebuie să fie ușurința de aplicare a criteriului utilizat în interpretarea noțiunii de aliment.
- 12 Dacă criteriul pentru definirea noțiunii de aliment nu îl constituie sensul obișnuit al acestei noțiuni și nici nu se poate stabili o corelație cu termenul identic utilizat în Regulamentul nr. 178/2002, ar trebui utilizat un alt criteriu. Se pune întrebarea care ar putea fi acest criteriu. Nici modul de redactare, nici contextul Directivei 2006/112/CE și nici jurisprudența Curții nu oferă un indiciu în acest sens.
- 13 În cazul în care produsele menționate la punctul 1 din anexa III la Directiva 2006/112/CE nu trebuie considerate alimente propriu-zise, se ridică de asemenea întrebarea dacă produsele utilizate în mod normal pentru a completa sau înlocui alimentele trebuie considerate produse. De asemenea, nu este clar ce criterii sunt aplicabile în acest scop. Un posibil răspuns este că această noțiune ar trebui să fie limitată la preparatele destinate pentru a fi ingerate pe cale orală, pentru remediarea unor eventuale deficiențe nutriționale. În acest caz, faptul că un produs nu este promovat ca supliment sau înlocuitor în cazul unor deficiențe nutriționale nu se opune încadrării produsului în definiția menționată anterior. Potrivit unui alt posibil răspuns, pentru încadrarea unui preparat ca supliment sau înlocuitor al unor alimente, este suficient ca acest preparat să conțină, conform informațiilor înscrise pe ambalaj, substanțe nutritive care se regăsesc ca atare, de asemenea, în alimente.
- 14 Având în vedere îndoielile menționate anterior, Hoge Raad adresează întrebările de mai sus Curții de Justiție, în vederea pronunțării unei decizii preliminare.