



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ ЗА СЪДА (десети състав)

1 октомври 2020 година *

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 98 — Възможност държавите членки да прилагат намалена ставка на ДДС за някои доставки на стоки и услуги — Точка 1 от приложение III — Понятията „хранителни продукти за човешко потребление“ и „продукти, нормално използвани като добавки на хранителни продукти или като заместители на хранителни продукти“ — Афродизиаци“

По дело C-331/19

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Hoge Raad der Nederlanden (Върховен съд Нидерландия) с акт от 19 април 2019 г., постъпил в Съда на 23 април 2019 г., в рамките на производство по дело

Staatssecretaris van Financiën

срещу

X,

СЪДЪТ (десети състав),

състоящ се от: I. Jarukaitis, председател на състава, E. Juhász (докладчик) и M. Pešič, съдии,

генерален адвокат: M. Szpunar,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за нидерландското правителство, от M. L. Noort и M. K. Bulterman, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от W. Roels и L. Lozano Palacios, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 27 февруари 2020 г.,

постанови настоящото

* Език на производството: нидерландски.

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на точка 1 от приложение III към Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Staatssecretaris van Financiën (държавен секретар на финансите, Нидерландия) и X по повод прилагането на предвидената за хранителните продукти намалена ставка на данъка върху добавената стойност (ДДС) към продукти, които се предлагат на пазара и се използват като афродизиаци, състоят се предимно от компоненти от растителен или животински произход и се приемат през устата.

Правна уредба

Правото на Съюза

Регламент (ЕО) № 178/2002

- 3 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, за създаване на Европейски орган за безопасност на храните и за определяне на процедури относно безопасността на храните (ОВ L 31, 2002 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 15, том 8, стр. 68) в член 1, озаглавен „Цел и обхват“, предвижда:

„1. Настоящият регламент предвижда основата за гарантиране на висока степен на защита на здравето и интересите на потребителите по отношение на храните, като по-специално се отчита разнообразието в предлагането на храни, включително и на традиционни продукти, като същевременно се гарантира ефективното функциониране на вътрешния пазар. Той определя общи принципи и отговорности, средства за осигуряване на солидна научна основа, ефективни организационни механизми и процедури, които да служат за основа при вземането на решения по въпроси, свързани с безопасността на храните и фуражите.

2. За целите на параграф 1 настоящият регламент определя общите принципи, които най-общо регулират храните и фуражите, и в частност тяхната безопасност на национално равнище и на [...] равнище [на Европейския съюз].

Създава се Европейски орган за безопасност на храните [(ЕОБХ)].

Регламентът определя процедури по въпроси с пряко или косвено въздействие върху безопасността на храните и фуражите.

[...]“.

- 4 Член 2 от този регламент, озаглавен „Определение на понятието „храни“, предвижда:

„По смисъла на настоящия регламент „храни“ (или „хранителни продукти“) 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. То включва водата след точката на съответствие, съгласно определението в член 6 от Директива 98/83/ЕО [на Съвета от 3 ноември 1998 година относно качеството на водите, предназначени за консумация от човека (ОВ L 330, 1998 г. стр. 32; Специално издание на български език, 2007 г., глава 15, том 4, стр. 255)] и без да се засягат изискванията на Директиви 80/778/ЕИО [на Съвета от 15 юли 1980 година относно качеството на водите, предназначени за консумация от човека (ОВ L 229, 1980 г., стр. 11)] и 98/83/ЕО.

Понятието „храни“ не включва:

- а) фуражи;
 - б) живи животни, освен ако не са подготвени за пускане на пазара за консумация от човека;
 - в) растения преди прибиране на реколтата;
 - г) медицински продукти по смисъла на Директиви 65/65/ЕИО [на Съвета от 26 януари 1965 година относно сближаването на законовите, подзаконовите и административни разпоредби, свързани с патентованите лекарствени продукти (ОВ 22, 1965 г., стр. 369)] и 92/73/ЕИО на Съвета [от 22 септември 1992 година за разширяване на приложното поле на Директиви 65/65/ЕИО и 75/319/ЕИО относно сближаването на законовите, подзаконовите и административните разпоредби, свързани с лекарствените средства и за определяне на допълнителните разпоредби относно хомеопатичните лекарствени средства (ОВ L 297, 1992 г., стр. 8)];
 - д) козметични средства по смисъла на Директива 76/768/ЕИО на Съвета [от 27 юли 1976 година относно сближаването на законодателствата на държавите членки, свързани с козметични продукти (ОВ L 262, 1976 г., стр. 169; Специално издание на български език, 2007 г., глава 13, том 3, стр. 101)];
 - е) тютюн и тютюневи изделия по смисъла на Директива 89/622/ЕИО на Съвета [от 13 ноември 1989 г. за сближаване на законовите, подзаконовите и административните разпоредби на държавите членки относно етикетирането на тютюневите изделия (ОВ L 359, 1989 г., стр. 1)];
 - ж) наркотични или психотропни вещества по смисъла на Единната конвенция на Обединените нации за наркотичните вещества [сключена в Ню Йорк на 30 март 1961 г. и изменена с Протокола от 1972 г. за изменение на Единната конвенция от 1961 г. (*Recueil des traités des Nations unies*, том 520, стр. 151),] и Конвенцията на Обединените нации за психотропните вещества [сключена във Виена на 21 февруари 1971 г. (*Recueil des traités des Nations unies*, том 1019, стр. 175)];
 - з) остатъчни вещества и замърсители“.
- 5 Член 5, параграф 1 от посочения регламент, озаглавен „Общи цели“, гласи:

„Законодателството в областта на храните се стреми към постигането на една или повече от общите цели за висока степен на опазване на живота и здравето на човека и защита на интересите на потребителите, включително практики за лоялна търговия с храни, а при необходимост като се вземат под внимание опазването на здравето на животните и хуманното отношение към тях, растителната защита и околната среда“.

Директивата за ДДС

- 6 Съгласно член 96 от Директивата за ДДС държавите членки прилагат стандартна ставка на ДДС, която се определя от всяка държава членка и която е една и съща за доставката на стоки и за доставката на услуги.
- 7 Член 97 от тази директива гласи, че стандартната ставка не може да бъде по-малка от 15 %.
- 8 Член 98, параграфи 1 и 2 от посочената директива предвижда:
- „1. Държавите членки могат да прилагат една или две намалени ставки.
2. Намалените ставки се прилагат само за доставки на стоки или услуги в категориите, предвидени в приложение III.
- [...]“.
- 9 Приложение III от Директивата за ДДС, в което е списъкът на доставките на стоки и услуги, за които могат да бъдат приложени посочените в член 98, намалени ставки на ДДС, в точки 1—4 предвижда:
- „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;
- 2) снабдяване с вода;
- 3) фармацевтични продукти от вид, обикновено използван за здравна помощ, профилактика на заболявания и за лечение за медицински и ветеринарни цели, включително продукти, използвани за противозачатъчни и санитарни цели;
- 4) медицинско оборудване, помощни и други уреди, обикновено предназначени за облекчаване или лечение на инвалидност, за изключително персонално използване от инвалиди, включително ремонта на такива стоки и доставката на детски седалки за автомобил;
- [...]“.

Нидерландското право

- 10 Към момента на настъпване на фактите в главното производство, съгласно член 9, параграф 2, буква а) от *Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde* (Закон за замяна на досегашния данък върху оборота с данък върху добавената стойност) от 28 юни 1968 г. (*Stb.* 1968, № 329), ставката на ДДС за доставките на услугите, посочени в таблица I от този закон, е бил 6 %.
- 11 В точка а.1 от тази таблица са посочени:
- „1. хранителните продукти, по-специално:
- а. храните и напитките, обикновено предназначени за човешко потребление;
- б. продуктите, които са явно предназначени за подготвяне на посочените в буква а) храни и напитки и които изцяло или отчасти влизат в състава им;

- с) продуктите, 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;

[...]“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 12 X, данъчнозадължен по ДДС търговец, предлага в магазина си еротични продукти, по-специално капсули, капки, прахове и спрейове, представени като афродизиаци, които повишават либидото. Тези продукти, които се състоят предимно от компоненти от растителен или животински произход, са предназначени за човешко потребление и се приемат през устата.
- 13 В периода между 2009 г. и 2013 г. данъчнозадълженото лице прилага към упоменатите продукти намалената ставка на ДДС за хранителните продукти.
- 14 Данъчната администрация обаче възразява срещу прилагането на тази ставка към въпросните продукти, тъй като смята, че те не са „хранителни продукти“ по смисъла на релевантните разпоредби на законодателството в областта на ДДС, и решава да издаде ревизионни актове.
- 15 Данъчнозадълженото лице обжалва това решение на данъчната администрация пред Rechtbank Den Haag (Първоинстанционен съд Хага, Нидерландия).
- 16 Въззивната инстанция — Gerechtshof Den Haag (Апелативен съд Хага, Нидерландия), уважава жалбата на данъчнозадълженото лице, като приема, че употребата на спорните продукти като афродизиаци не е пречка за облагането им по намалената ставка, приложима за хранителните продукти. Този съд съобразява обстоятелството, че посочените продукти са предназначени за употреба с приемане през устата и са произведени от съставки, които могат да се открият в хранителните продукти. Освен това съдът отбелязва, че дефиницията на понятието „хранителни продукти“ е толкова широка, че може да обхване и продукти, които не са пряко свързани с храни, като захарните изделия, дъвките и сладките.
- 17 Държавният секретар на финансите подава касационна жалба против съдебното решение на Gerechtshof Den Haag (Апелативен съд Хага, Нидерландия) пред запитващата юрисдикция, Hoge Raad der Nederlanden (Върховен съд на Нидерландия).
- 18 Тъй като счита, че за разрешаването на спора, с който е сезиран, е необходимо тълкуване на разпоредбите на Директивата за ДДС, Hoge Raad der Nederlanden (Върховен съд на Нидерландия) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1) Трябва ли понятието „хранителни продукти за човешко потребление“, използвано в точка 1 от приложение III към Директива[та за ДДС], да се тълкува в смисъл, че съгласно член 2 от Регламент [№ 178/2002] 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 се разбира понятието в такъв случай?

- 2) Ако някои храни или напитки не следва да се разглеждат като хранителни продукти за човешко потребление, по какви критерии следва в такъв случай да се преценява дали тези продукти могат да се разглеждат като продукти, нормално използвани като добавки на хранителни продукти или като заместители на хранителни продукти?“.

По преюдициалните въпроси

- 19 С въпросите си, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да се установи как трябва да се тълкуват понятията „хранителни продукти за човешко потребление“ и „продукти, нормално използвани като добавки на хранителни продукти или като заместители на хранителни продукти“, съдържащи се в точка 1 от приложение III към Директивата за ДДС.
- 20 Съгласно член 96 от Директивата за ДДС всяка държава членка прилага една и съща стандартна ставка на ДДС за доставките на стоки и услуги.
- 21 В отклонение от този принцип член 98, параграф 1 от Директивата разрешава на държавите членки да прилагат една или две намалени ставки на ДДС. Съгласно член 98, параграф 2, първа алинея от посочената директива намалените ставки на ДДС могат да се прилагат само за доставки на стоки или услуги от категориите, предвидени в приложение III към същата директива.
- 22 По-конкретно, точка 1 от приложение III към Директивата за ДДС позволява на държавите членки да прилагат намалена ставка на ДДС по-специално за „хранителни продукти (включително напитки, но с изключение на алкохолни напитки) за човешко и животинско потребление“, както и за „продукти, нормално използвани като добавки на хранителни продукти или като заместители на хранителни продукти“.
- 23 Директивата за ДДС не съдържа дефиниция на понятието „хранителни продукти за човешко потребление“, нито на понятието „продукти, нормално използвани като добавки на хранителни продукти или като заместители на хранителни продукти; Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 на Съвета от 15 март 2011 година за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112/ЕО (ОВ L 77, 2011 г., стр. 1) също не предвижда дефиниция на тези понятия. Освен това нито Директивата за ДДС, нито Регламент за изпълнение № 282/2011 препращат в това отношение към правото на държавите членки.
- 24 При това положение понятията „хранителни продукти за човешко потребление“ и „продукти, нормално използвани като добавки на хранителни продукти или като заместители на хранителни продукти“, съдържащи се в точка 1 от приложение III към Директивата за ДДС, трябва да се тълкуват в съответствие с обичайното значение на съставлящите ги думи в общоупотребимия език, като се държи сметка за контекста, в който се използват, и за целите, преследвани от правната уредба, от която са част (вж. в този смисъл решение от 29 юли 2019 г., Spiegel Online, C-516/17, EU:C:2019:625, т. 65).
- 25 На първо място, що се отнася до обичайното значение в общоупотребимия език на съставлящите тези понятия думи, от една страна, следва да се отбележи, че както по същество подчертава генералният адвокат в точки 18, 19 и 27 от заключението си, по принцип „хранителни продукти за човешко потребление“ са всички продукти, които съдържат градивни, енергийни и регулиращи човешкия организъм хранителни вещества, необходими за неговото поддържане, функциониране и развитие, и приемани за набавяне на тези хранителни вещества в този организъм.
- 26 Тъй като посочената хранителна функция е определяща, за да може даден продукт да бъде квалифициран като „хранителен продукт за човешко потребление“, според обичайното значение на тези думи в общоупотребимия език, е без значение дали продуктът има благоприятно въздействие върху здравето, дали приемането му предполага някакво удоволствие за потребителя и дали се употребява в определен социален контекст. При това положение обстоятелството, че употребата на упоменатия продукт има положително въздействие върху либидото на човека, който го приема, е без значение в това отношение.

- 27 От друга страна, що се отнася до обичайното значение в общоупотребимия език на думите „продукти, нормално използвани като добавки на хранителни продукти или като заместители на хранителни продукти“, следва да се отбележи, че те обхващат продуктите, чиято употреба също набавя градивни, енергийни и регулиращи човешкия организъм хранителни вещества, необходими за неговото поддържане, функциониране и развитие.
- 28 Следва да се приеме, че такава хранителна функция не може да липсва в тази категория продукти, след като предназначението им е да допълнят или заместят хранителните продукти.
- 29 Ето защо, при положение че тези две категории продукти имат една и съща хранителна функция, няма причина за тях да се прилагат различни режими на ДДС.
- 30 Що се отнася, на второ място, до контекста, в който се вписват понятията „хранителни продукти за човешко потребление“ и „продукти, нормално използвани като добавки на хранителни продукти или като заместители на хранителни продукти“, съдържащи се в точка 1 от приложение III към Директивата за ДДС, следва да се отбележи, че както става ясно от точки 20—22 от настоящото решение, с тези две понятия се обозначават продукти, чиято доставка се облага с намалена ставка на ДДС, което е отклонение от принципа за прилагане на стандартна ставка на ДДС. При това положение те трябва да бъдат тълкувани стриктно (вж. в този смисъл решение от 19 декември 2019 г., Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, т. 25).
- 31 Освен това следва да се отбележи, че дефиницията на понятието „храни“ в член 2 от Регламент № 178/2002 не е релевантна за дефинирането на тези понятия, тъй като посоченият регламент — чиято цел, видно от член 1 от него, е защита на здравето — се отнася до всички вещества, които допринасят за безопасността на храните. Така чрез особено широкото понятие „храни“ посоченият регламент визира всяко вещество, което е предназначено за или основателно се очаква да бъде приемано от хора, включително алкохолните напитки и водата. Следователно обхватът на това понятие надхвърля обхвата на понятието „хранителни продукти за човешко потребление“ или този на понятието „продукти, нормално използвани като добавки на хранителни продукти или като заместители на хранителни продукти“, съдържащи се в точка 1 от приложение III към Директивата за ДДС.
- 32 Освен това нито понятието „хранителни продукти“, нито понятието „продукти, нормално използвани като добавки на хранителни продукти или като заместители на хранителни продукти“, съдържащи се в точка 1 от това приложение, биха могли да обхванат медицинските продукти, тъй като приложение III към Директивата за ДДС упоменава отделно „фармацевтичните продукти“ в точка 3.
- 33 Що се отнася, на трето място, до преследваната с приложение III към Директивата за ДДС цел, Съдът приема, че с изготвянето на приложение III към тази директива, законодателят на Съюза е искал да даде възможност за облагане с намалена ставка на ДДС на основните блага и на стоките и услугите със социална или културна цел, доколкото те или не биха могли да доведат до нарушаване на конкуренцията, или създават незначителен риск в това отношение (решение от 4 юни 2015 г., Комисия/Обединено кралство, C-161/14, непубликувано, EU:C:2015:355, т. 25 и цитираната съдебна практика).
- 34 Съдът допълва, че целта на това приложение е да намали разходите и следователно да направи по-достъпни за крайния потребител — който понася в крайна сметка ДДС — определени стоки, счетени за особено необходими (вж. в този смисъл решение от 9 март 2017 г., Oхусуре Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, т. 22 и цитираната съдебна практика).

- 35 При това положение всеки продукт за човешко потребление, който набавя на човешкия организъм хранителни вещества, необходими за неговото поддържане, функциониране и развитие, попада в категорията, предвидена в точка 1 от приложение III към Директивата за ДДС, дори ако употребата на този продукт цели да постигне и друго въздействие.
- 36 За сметка на това продукт, който не съдържа хранителни вещества или съдържа съвсем незначително количество такива вещества, и чиято употреба служи единствено за постигане на въздействие, различно от необходимото за поддържането, функционирането или развитието на човешкия организъм, не може да попадне в тази категория.
- 37 Макар от информацията, с която разполага Съдът, да изглежда, че случаят с разглежданите в спора по главното производство афродизиаци е такъв, запитващата юрисдикция следва да провери това.
- 38 Впрочем това тълкуване се потвърждава от целта, преследвана с приложение III към Директивата за ДДС, а именно за основните блага да се приложи намалена ставка на ДДС, за да станат те по-достъпни за крайния потребител.
- 39 С оглед на всички изложени по-горе съображения на поставените въпроси следва да се отговори, че понятията „хранителни продукти за човешко потребление“ и „продукти, нормално използвани като добавки на хранителни продукти или като заместители на хранителни продукти“, съдържащи се в точка 1 от приложение III към Директивата за ДДС, трябва да се тълкуват в смисъл, че се отнасят до всички продукти, които съдържат градивни, енергийни и регулиращи човешкия организъм хранителни вещества, необходими за неговото поддържане, функциониране и развитие, и приемани за набавяне на тези хранителни вещества в този организъм.

По съдебните разноски

- 40 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (десети състав) реши:

Понятията „хранителни продукти за човешко потребление“ и „продукти, нормално използвани като добавки на хранителни продукти или като заместители на хранителни продукти“, съдържащи се в точка 1 от приложение III към Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, трябва да се тълкуват в смисъл, че се отнасят до всички продукти, които съдържат градивни, енергийни и регулиращи човешкия организъм хранителни вещества, необходими за неговото поддържане, функциониране и развитие, и приемани за набавяне на тези хранителни вещества в този организъм.

Подписи