



## Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ  
MACIEJ SZPUNAR  
της 27ης Φεβρουαρίου 2020<sup>1</sup>

**Υπόθεση C-331/19**

**Staatssecretaris van Financiën  
κατά  
X**

[αίτηση του Hoge Raad der Nederlanden  
(Ανωτάτου Δικαστηρίου των Κάτω Χωρών)  
για την έκδοση προδικαστικής απόφασεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Φόρος προστιθεμένης αξίας – Οδηγία 2006/112/EK – Άρθρο 98 – Μειωμένοι συντελεστές – Παράρτημα III, σημείο 1 – Τρόφιμα που προορίζονται για κατανάλωση από τον άνθρωπο και προϊόντα που χρησιμοποιούνται συνήθως για τη συμπλήρωση ή υποκατάσταση τροφίμων – Προϊόντα που διεγείρουν την ερωτική επιθυμία»

### Εισαγωγή

1. Ο φόρος προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) είναι έμμεσος φόρος, δηλαδή το οικονομικό βάρος του μετακυλιέται εξ ολοκλήρου στους καταναλωτές των αγαθών και των υπηρεσιών, με αποτέλεσμα την αύξηση της τιμής τους. Προκειμένου να περιορίσει την εν λόγω ενσωμάτωση του φόρου στην τιμή όσον αφορά ορισμένα αγαθά και υπηρεσίες που θεωρούνται ότι έχουν ιδιαίτερη κοινωνική σημασία, ο νομοθέτης προέβλεψε διάφορες απαλλαγές από τον ΦΠΑ καθώς και τη δυνατότητα εφαρμογής μειωμένου συντελεστή του φόρου αυτού. Η τελευταία αυτή δυνατότητα αφορά, μεταξύ άλλων, τα τρόφιμα καθώς και τα προϊόντα που χρησιμεύουν για την παραγωγή τους, τα συμπληρώματα και τα υποκατάστατά τους.

2. Εντούτοις, φαίνεται ότι η κατάταξη ορισμένων προϊόντων στις κατηγορίες αυτές δημιουργεί δυσχέρειες, όπως προκύπτει από τη σχετική νομολογία του Δικαστηρίου<sup>2</sup>. Στην υπό κρίση υπόθεση, το Δικαστήριο θα έχει την ευκαιρία να διευκρινίσει τις έννοιες αυτές, πράγμα που αναμένεται να περιορίσει στο μέλλον τον αριθμό των διαφορών που ανακύπτουν από την ερμηνεία τους, αν και αναμφίβολα δεν θα τις εξαλείψει εντελώς.

<sup>1</sup> Γλώσσα του πρωτοτύπου: η πολωνική.

<sup>2</sup> Βλ., ειδικότερα, αποφάσεις της 3ης Μαρτίου 2011, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (C-41/09, EU:C:2011:108), της 10ης Μαρτίου 2011, Bog κ.λπ. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 και C-502/09, EU:C:2011:135), και της 9ης Νοεμβρίου 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846).

## Νομικό πλαίσιο

### *Το δίκαιο της Ένωσης*

3. Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, 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, για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Αρχής για την Ασφάλεια των Τροφίμων και τον καθορισμό διαδικασιών σε θέματα ασφαλείας των τροφίμων<sup>3</sup>:

«Ο παρών κανονισμός αποτελεί τη βάση για την εξασφάλιση υψηλού επιπέδου προστασίας της υγείας του ανθρώπου και των συμφερόντων των καταναλωτών σε σχέση με τα τρόφιμα, λαμβάνοντας ειδικότερα υπόψη την πολυμορφία στον εφοδιασμό τροφίμων, συμπεριλαμβανομένων των παραδοσιακών προϊόντων, ενώ παράλληλα εξασφαλίζει την αποτελεσματική λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.»

4. Κατά το άρθρο 2 του ως άνω κανονισμού:

«Για τους σκοπούς του παρόντος κανονισμού, ως “τρόφιμα” (ή “είδη διατροφής”) νοούνται 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. [...]

Στα “τρόφιμα” δεν περιλαμβάνονται τα ακόλουθα:

- α) ζωοτροφές,
- β) ζώντα ζώα, εκτός εάν παρασκευάζονται για διάθεση στην αγορά για ανθρώπινη κατανάλωση,
- γ) φυτά πριν από τη συγκομιδή,
- δ) φαρμακευτικά προϊόντα κατά την έννοια των οδηγιών 65/65/ΕΟΚ [...] και 92/73/ΕΟΚ [...],
- ε) καλλυντικά κατά την έννοια της οδηγίας 76/768/ΕΟΚ [...],
- στ) καπνός και προϊόντα καπνού κατά την έννοια της οδηγίας 89/622/ΕΟΚ [...],
- ζ) ναρκωτικές ή ψυχοτρόποι ουσίες κατά την έννοια της ενιαίας σύμβασης των Ηνωμένων Εθνών για τα ναρκωτικά του 1961, και της σύμβασης των Ηνωμένων Εθνών για τις ψυχοτρόπους ουσίες του 1971,
- η) τα κατάλοιπα και οι μολυσματικές προσμειξείς.»

5. Κατά το άρθρο 96 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας<sup>4</sup>, τα κράτη μέλη εφαρμόζουν κανονικό συντελεστή ΦΠΑ που καθορίζεται από κάθε κράτος μέλος ως ποσοστό της βάσης επιβολής του φόρου που είναι το ίδιο για τις παραδόσεις αγαθών και για τις παροχές υπηρεσιών.

<sup>3</sup> ΕΕ 2002, L 31, σ. 1.

<sup>4</sup> ΕΕ 2006, L 347, σ. 1.

6. Το άρθρο 98, παράγραφοι 1 και 2, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής ορίζει τα ακόλουθα:

«1. Τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν έναν ή δύο μειωμένους συντελεστές.

2. Οι μειωμένοι συντελεστές εφαρμόζονται μόνο στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών των κατηγοριών που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα III.

[...]»

7. Το παράρτημα III της οδηγίας 2006/112 αναφέρει, στο σημείο 1, τα εξής:

«Τα τρόφιμα (περιλαμβανομένων των ποτών, εκτός των αλκοολούχων) που προορίζονται για κατανάλωση από ανθρώπους ή από ζώα, τα ζώντα 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».

### ***Το ολλανδικό δίκαιο***

8. Το ολλανδικό δίκαιο προβλέπει την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στα προϊόντα που απαριθμούνται στο παράρτημα III, σημείο 1, της οδηγίας 2006/112, δυνάμει της παραγράφου 9, παράγραφος 2, στοιχείο a, του *Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde* (νόμου περί αντικατάστασης του υφιστάμενου φόρου επί του κύκλου εργασιών με φόρο επί του κύκλου εργασιών σύμφωνα με το σύστημα του φόρου προστιθεμένης αξίας), της 28ης Ιουνίου 1968, σε συνδυασμό με την υποδιαίρεση a.1, στοιχεία a, b και c, του πίνακα I του παραρτήματος του εν λόγω νόμου.

### **Πραγματικά περιστατικά, διαδικασία και προδικαστικό ερώτημα**

9. Η Χ, υποκείμενη στον ΦΠΑ, εκμεταλλεύεται κατάστημα με αντικείμενα ερωτικής χρήσης (*sex-shop*). Μεταξύ των πωλουμένων ειδών περιλαμβάνονται κάψουλες, σταγόνες, σκόνες και σπρέι που προορίζονται για λήψη από το στόμα και αποβλέπουν στη διέγερση της ερωτικής επιθυμίας (αφροδισιακά). Τα συστατικά των προϊόντων αυτών είναι φυσικής προελεύσεως.

10. Κατά τα έτη 2009 έως 2013, η εν λόγω υποκείμενη στον φόρο εφάρμοσε στα προαναφερθέντα αγαθά τον ισχύοντα για τα τρόφιμα μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ. Εντούτοις, η φορολογική αρχή αμφισβήτησε την εφαρμογή του συντελεστή αυτού εκτιμώντας ότι τα εν λόγω εμπορεύματα δεν αποτελούν τρόφιμα κατά την έννοια των σχετικών με τον ΦΠΑ διατάξεων και απαίτησε να εφαρμοστεί επ' αυτών ο κανονικός συντελεστής.

11. Κατά της απόφασης αυτής ασκήθηκε προσφυγή ενώπιον του *Rechtbank Den Haag* (πρωτοδικείου Χάγης, Κάτω Χώρες). Σε δεύτερο βαθμό, το *Gerechtshof Den Haag* (εφετείο Χάγης, Κάτω Χώρες) δικαίωσε την υποκείμενη στον φόρο, κρίνοντας ότι ο προορισμός των επίμαχων εμπορευμάτων ως αφροδισιακών δεν εμποδίζει τη φορολόγησή τους με τον προβλεπόμενο για τα τρόφιμα συντελεστή. Το δικαστήριο αυτό έλαβε υπόψη ότι τα εν λόγω προϊόντα προορίζονται για λήψη από το στόμα και παρασκευάζονται από συστατικά τα οποία είναι δυνατόν να περιέχονται σε τρόφιμα. Επιπλέον, το δικαστήριο επισήμανε ότι ο ορισμός που επέλεξε ο νομοθέτης για τα τρόφιμα είναι αρκούτως ευρύς ώστε να περιλαμβάνει προϊόντα που δεν συνδέονται άμεσα με τρόφιμα, όπως είναι τα είδη ζαχαροπλαστικής, οι τσίχλες ή τα μπισκότα.

12. Ο *Staatssecretaris van Financiën* (φορολογική αρχή, Κάτω Χώρες) άσκησε αναίρεση κατά της απόφασης αυτής ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

13. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Hoge Raad der Nederlanden (Ανώτατο Δικαστήριο των Κάτω Χωρών) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει ο όρος “τρόφιμα που προορίζονται για κατανάλωση από ανθρώπους” που περιέχεται στο παράρτημα III, σημείο 1, της οδηγίας [2006/112] την έννοια ότι εμπίπτουν σε αυτόν, βάσει του άρθρου 2 του [κανονισμού 178/2002], 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 βρώσιμα ή πόσιμα προϊόντα δεν πρέπει να θεωρούνται τρόφιμα για ανθρώπινη κατανάλωση: βάσει ποιων κριτηρίων πρέπει να εξετασθεί εάν τέτοια προϊόντα πρέπει να εκλαμβάνονται ως προϊόντα που χρησιμοποιούνται συνήθως για τη συμπλήρωση ή την υποκατάσταση τροφίμων;»

14. Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως περιήλθε στο Δικαστήριο στις 23 Απριλίου 2019. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η Ολλανδική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Το Δικαστήριο αποφάσισε να εξετάσει την υπόθεση χωρίς διεξαγωγή επ’ ακροατηρίου συζητήσεως.

## **Ανάλυση**

15. Το αιτούν δικαστήριο υπέβαλε στο Δικαστήριο δύο προδικαστικά ερωτήματα σχετικά με την ερμηνεία των εννοιών «τρόφιμα που προορίζονται για κατανάλωση από ανθρώπους» και «προϊόντα που χρησιμοποιούνται συνήθως για τη συμπλήρωση ή υποκατάσταση τροφίμων», κατά την έννοια του σημείου 1 του παραρτήματος III της οδηγίας 2006/112. Η ερμηνεία αυτή θα παράσχει τη δυνατότητα να διευκρινιστεί το ζήτημα αν οι εν λόγω έννοιες, ή μία εξ αυτών, περιλαμβάνουν προϊόντα που αποβλέπουν στη διέγερση της ερωτικής επιθυμίας (αφροδισιακά) και προορίζονται για λήψη από το στόμα.

### ***Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος***

16. Το πρώτο προδικαστικό ερώτημα αφορά την ερμηνεία της έννοιας «τρόφιμα που προορίζονται για κατανάλωση από ανθρώπους». Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, ειδικότερα, αν η ερμηνεία αυτή πρέπει να στηριχθεί στον ορισμό της έννοιας του «τροφίμου» που περιλαμβάνεται στο άρθρο 2 του κανονισμού 178/2002. Η απάντηση στο ερώτημα αυτό απαιτεί γραμματική και τελολογική ερμηνεία του σημείου 1 του παραρτήματος III της οδηγίας 2006/112, σε συνδυασμό με το άρθρο 98, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας αυτής, καθώς και ερμηνεία του προμνησθέντος άρθρου 2 του κανονισμού 178/2002.

### ***Γραμματική ερμηνεία***

17. Όπως ορθώς επισημαίνουν η Ολλανδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή με τις παρατηρήσεις τους, καθώς και το ίδιο το αιτούν δικαστήριο στην απόφασή του, η οδηγία 2006/112 δεν περιέχει ορισμό της έννοιας των «τροφίμων που προορίζονται για κατανάλωση από ανθρώπους» ούτε παραπέμπει, συναφώς, στο εσωτερικό δίκαιο των κρατών μελών. Σε μια τέτοια περίπτωση, η έννοια αυτή πρέπει να ερμηνευθεί κατά το σύνηθες νόημα που έχει στην καθημερινή γλώσσα, λαμβανομένων υπόψη του

πλαίσιου εντός του οποίου χρησιμοποιείται και των σκοπών της ρύθμισης στην οποία εντάσσεται<sup>5</sup>.

18. Κατά το σύνηθές τους νόημα, τα τρόφιμα που προορίζονται για κατανάλωση από ανθρώπους πρέπει να ταυτίζονται με την έννοια των «τροφίμων», δηλαδή των προϊόντων που λαμβάνει ο άνθρωπος κατά τη διαδικασία της διατροφής. Σκοπός της διαδικασίας αυτής είναι η παροχή στον οργανισμό θρεπτικών συστατικών: δομικών στοιχείων, ενεργειακών συστατικών και ρυθμιστικών ουσιών, καθώς και ύδατος. Τα συστατικά αυτά είναι απαραίτητα για τη διατήρηση του οργανισμού στη ζωή, τη λειτουργία του και την ανάπτυξή του.

19. Επομένως, ο ορισμός της έννοιας «τρόφιμα που προορίζονται για κατανάλωση από ανθρώπους» περιλαμβάνει όλα τα προϊόντα, είτε έχουν υποστεί επεξεργασία είτε όχι, τα οποία παρέχουν στον ανθρώπινο οργανισμό θρεπτικά συστατικά και καταναλώνονται για την πρόσληψη των συστατικών αυτών.

20. Ως εκ τούτου, δεν συμερίζομαι τον φόβο που εκφράζει το αιτούν δικαστήριο στην απόφαση περί παραπομπής, ότι ένα τελολογικό στοιχείο στον ορισμό της εν λόγω έννοιας θα έθετε σε κίνδυνο την ασφάλεια δικαίου. Κατά το δικαστήριο αυτό, μολονότι ορισμένα τρόφιμα καταναλώνονται για σκοπό διαφορετικό από εκείνον της εξασφάλισης των ζωτικών λειτουργιών του οργανισμού, παρά ταύτα δεν υπάρχει αμφιβολία ότι εμπίπτουν στην έννοια των «τροφίμων που προορίζονται για κατανάλωση από ανθρώπους». Επομένως, ο σκοπός για τον οποίον καταναλώνονται δεν μπορεί να είναι καθοριστικός για τον χαρακτηρισμό τους. Στο επιχείρημα αυτό στηρίχθηκε και η απόφαση του δευτεροβάθμιου δικαστηρίου στην υπόθεση της κύριας δίκης.

21. Κατά την άποψή μου, το επιχείρημα αυτό στηρίζεται σε παρανόηση.

22. Η ικανοποίηση των βασικών βιοτικών αναγκών του ανθρώπου δεν πρέπει να περιορίζεται στα απλούστερα μέσα για την επίτευξη του σκοπού αυτού. Αντιθέτως, η επιθυμία για εκλεπτυσμένα και πολυτελή προϊόντα συνοδεύει τον άνθρωπο από αρχαιοτάτων χρόνων, και όταν παραμένει περιορισμένη, τούτο συνήθως οφείλεται σε έλλειψη αναγκαίων υλικών μέσων για την εκπλήρωσή της. Αυτό καθίσταται προφανέστατο στην περίπτωση των κατοικιών ή των ενδυμάτων: πέραν της βασικής προστατευτικής τους λειτουργίας, επιτελούν και άλλες λειτουργίες, σχετικές για παράδειγμα με την αισθητική ή το γόητρο. Παρά ταύτα, παραμένουν αυτό που στην πραγματικότητα είναι: ένα παλάτι σε στυλ ροκοκό αποτελεί κατοικία και ένα φόρεμα διάσημου σχεδιαστή αποτελεί ένδυμα –ακριβώς όπως, αντιστοίχως, ένα ξύλινο σπίτι ή ένα πουκάμισο από ακατέργαστο λινάρι.

23. Το ίδιο ισχύει και για τα τρόφιμα. Το ότι ορισμένα γεύματα είναι πιο εκλεπτυσμένα και δαπανηρά από άλλα δεν αναιρεί το γεγονός ότι αποσκοπούν στην ικανοποίηση της ίδιας θεμελιώδους ανάγκης παροχής στον οργανισμό θρεπτικών ουσιών απαραίτητων προς το ζην. Είναι εντελώς διαφορετικό το ζήτημα ότι, εκτός από τη θρεπτική τους αξία, έχουν και άλλη αξία, για παράδειγμα γευστική. Την ιδέα αυτή απηχεί κάλλιστα η φράση «αν δεν έχει ο λαός ψωμί, ας φάει παντεσπάνι», που ειπώθηκε σε εντελώς διαφορετικό πλαίσιο και αποδίδεται στη Γαλλίδα βασίλισσα Μαρία Αντουανέτα.

24. Σε αυτό το πλαίσιο, πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι, εκτός από τις θρεπτικές ουσίες, τα τρόφιμα μπορούν να περιλαμβάνουν πολλές άλλες ουσίες, οι οποίες είτε περιέχονται σε αυτά με φυσικό τρόπο είτε προστίθενται ως συντηρητικά των εν λόγω προϊόντων ή για να βελτιώσουν τη γεύση τους κ.λπ. Είναι προφανές ότι δεν υπάρχει λόγος οι ουσίες αυτές ή τα προϊόντα που τις περιέχουν να μην συγκαταλέγονται στα τρόφιμα κατά την έννοια της ως άνω διάταξης.

5 Βλ. πρόσφατη απόφαση της 29ης Ιουλίου 2019, Spiegel Online (C-516/17, EU:C:2019:625, σκέψη 65).



25. Συναφώς, δεν ασκεί επιρροή, όπως ορθώς επισημαίνει η Ολλανδική Κυβέρνηση με τις παρατηρήσεις της, το γεγονός ότι ο άνθρωπος δεν τρέφεται πάντοτε με τον βέλτιστο δυνατό τρόπο για την υγεία του, όταν, για παράδειγμα, καταναλώνει πολύ μεγάλες ποσότητες λιπαρών ή σακχάρων. Η μη ενδεδειγμένη –από πλευράς υγιεινής διατροφής– χρήση των τροφίμων δεν αφαιρεί από τα τρόφιμα αυτά τα ουσιώδη θρεπτικά χαρακτηριστικά τους.

26. Ομοίως, δεν ασκούν επιρροή οι περιστάσεις υπό τις οποίες καταναλώνονται τα τρόφιμα. Ο ανθρώπινος πολιτισμός δημιουργεί σειρά συνηθειών και τελετουργιών οι οποίες συνοδεύουν δραστηριότητες που είναι εκ φύσεως απλές, όπως η διατροφή. Όμως, ας μην αντιστρέφουμε την ορθή σειρά των πραγμάτων. Η λειτουργία την οποία επιτελεί η τροφή σε κοινωνικό ή συλλογικό επίπεδο, έστω και αν είναι κεφαλαιώδους σημασίας, είναι δευτερεύουσα σε σχέση με τη διατροφική λειτουργία της. Ακόμη και το πιο πλούσιο συμπόσιο εξυπηρετεί πρωτίστως την ικανοποίηση του αισθήματος της πείνας και μόνο δευτερευόντως άλλους σκοπούς<sup>6</sup>.

27. Για τους λόγους αυτούς, εκτιμώ ότι στα τρόφιμα που προορίζονται για κατανάλωση από ανθρώπους πρέπει να συμπεριληφθεί το σύνολο των προϊόντων που περιέχουν θρεπτικές ουσίες και τα οποία καταναλώνονται κυρίως για να παράσχουν στον ανθρώπινο οργανισμό τις θρεπτικές αυτές ουσίες, παρά το γεγονός ότι τα προϊόντα αυτά μπορούν επίσης να επιτελούν και άλλες λειτουργίες, όπως η μεγιστοποίηση της ευχαρίστησης που αντλείται από γευστικές εμπειρίες, και ότι η κατανάλωσή τους μπορεί να συνδεθεί με εκδηλώσεις κοινωνικής φύσεως.

28. Αντιθέτως, προϊόντα όπως τα παραισθησιογόνα μανιτάρια ή οι τσίχλες που μνημονεύονται στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, όταν καταναλώνονται από τον άνθρωπο, δεν προορίζονται για την παροχή θρεπτικών ουσιών στον οργανισμό, οπότε δεν πρέπει να συγκαταλέγονται στα τρόφιμα κατά την έννοια του σημείου 1 του παραρτήματος ΙΙΙ της οδηγίας 2006/112.

29. Το ίδιο ισχύει όσον αφορά τα επίμαχα στην κύρια δίκη αφροδισιακά. Τα προϊόντα αυτά δεν καταναλώνονται για την παροχή θρεπτικών ουσιών στον οργανισμό, αλλά για τη διέγερση της ερωτικής επιθυμίας. Επομένως, μολοντί μπορούν να επηρεάσουν ορισμένες λειτουργίες του οργανισμού, εντούτοις δεν εξυπηρετούν τη διατροφή του.

30. Το ανωτέρω συμπέρασμα δεν αναιρείται από το γεγονός, το οποίο μνημονεύεται στην απόφαση περί παραπομπής, ότι τα συστατικά των εν λόγω αφροδισιακών είναι ουσίες οι οποίες μπορούν επίσης να αποτελέσουν συστατικά τροφίμων. Πράγματι, στην περίπτωση σύνθετου προϊόντος, ο χαρακτηρισμός του ως τροφίμου κατά την έννοια των εν λόγω διατάξεων πρέπει να εξαρτάται από τη φύση του προϊόντος αυτού στο σύνολό του και όχι από τα επιμέρους συστατικά του. Τα συστατικά των αφροδισιακών επιλέγονται και συνδυάζονται λόγω της επίδρασής τους στην ερωτική επιθυμία και όχι λόγω της θρεπτικής τους αξίας.

31. Το χαρακτηριστικό αυτό διακρίνει τα αφροδισιακά από τα τρόφιμα, συμπεριλαμβανομένων και των τροφίμων στα οποία, πλην της θρεπτικής αξίας, αποδίδεται και αφροδισιακή δράση, όπως είναι για παράδειγμα ορισμένα θαλασσινά.

#### *Τελλολογική ερμηνεία*

32. Η ανάλυση αυτή επιρρωννύεται από την τελλολογική ερμηνεία των οικείων διατάξεων της οδηγίας 2006/112.

<sup>6</sup> Σύμφωνα με τον γνωστό αφορισμό, ο Δημιουργός, αναγκάζοντας τον άνθρωπο να φάει, τον δαλεάζει με την πείνα και τον ανταμείβει με την ευχαρίστηση («Le Créateur, en obligeant l'homme à manger pour vivre, l'y invite par appétit et l'en récompense par le plaisir»· Brillat-Savarin, J.A., *Physiologie du goût*, Παρίσι 1825. Για το ελληνικό κείμενο, βλ. «Η Γαστρονομία ως καλή τέχνη. Η φυσιολογία της γεύσης», 2009, μετάφραση Δάφνη Ανδρέου, εκδόσεις Στοχαστής).

33. Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι το άρθρο 98 και το παράρτημα III της οδηγίας 2006/112 έχουν σκοπό να καταστήσουν ορισμένα αγαθά που θεωρούνται ιδιαίτερος αναγκαία λιγότερο ακριβά και επομένως πιο ευχερώς προσβάσιμα για τον τελικό καταναλωτή, ο οποίος βαρύνεται εν τέλει με τον ΦΠΑ<sup>7</sup>. Όσον αφορά τα τρόφιμα που μνημονεύονται στο σημείο 1 του παραρτήματος αυτού, το Δικαστήριο τα έχει χαρακτηρίσει βασικά αγαθά<sup>8</sup>.

34. Ένας τέτοιος σκοπός θέσπισης των αναλυόμενων διατάξεων συνηγορεί, κατά τη γνώμη μου, υπέρ μιας ερμηνείας των διατάξεων αυτών η οποία περιορίζει την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στα προϊόντα που καταναλώνονται για την ικανοποίηση μιας από τις βασικές ανάγκες του ανθρώπου, ήτοι την ανάγκη διατροφής, νοουμένης ως παροχής θρεπτικών ουσιών στον οργανισμό.

35. Όσον αφορά την επιφύλαξη ότι τα προϊόντα που συνήθως συγκαταλέγονται στα τρόφιμα δεν είναι όλα αναγκαία από διατροφικής απόψεως, επαναλαμβάνω τα επιχειρήματα που εξέθεσα στα σημεία 22 έως 26 των παρούσων προτάσεων: το ότι ορισμένα τρόφιμα έχουν όχι αμιγώς θρεπτική αλλά και συμπληρωματική αξία, για παράδειγμα γευστική, και ότι ενδέχεται να γίνεται κατάχρησή τους, ουδόλως αναιρεί το γεγονός ότι ο βασικός σκοπός της κατανάλωσής τους συνίσταται στην ικανοποίηση της ανάγκης διατροφής.

36. Επιπλέον, είναι δύσκολο να γίνει αντικειμενικός διαχωρισμός μεταξύ των τροφίμων που είναι αναγκαία για διατροφικούς σκοπούς και εκείνων που θεωρούνται είδη πολυτελείας. Άλλωστε, ακόμη και μια συνηθισμένη φέτα ψωμί με βούτυρο μπορεί να προσφέρει ευχάριστη γευστική εμπειρία και όχι μόνο να ικανοποιήσει το αίσθημα της πείνας.

37. Εκτός αυτού, επισημαίνεται ότι η εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 98 της οδηγίας 2006/112 έχει εξαιρετικό και προαιρετικό χαρακτήρα. Επομένως, τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να εφαρμόσουν τον μειωμένο συντελεστή μόνο σε ορισμένες κατηγορίες αγαθών ή υπηρεσιών απαριθμούμενες στα επιμέρους σημεία του παραρτήματος III της οδηγίας 2006/112 ή να αποκλείσουν την εφαρμογή του συντελεστή αυτού σε ορισμένες κατηγορίες των εν λόγω αγαθών ή υπηρεσιών. Προς τούτο, απαιτείται μόνον ο ακριβής καθορισμός αυτών των κατηγοριών αγαθών ή υπηρεσιών και η τήρηση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας<sup>9</sup>.

38. Επομένως, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να αποκλείσουν την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ σε ορισμένες κατηγορίες προϊόντων διατροφής, εφόσον εκτιμούν ότι τα προϊόντα αυτά δεν ικανοποιούν τις ανάγκες που δικαιολογούν την εφαρμογή του εν λόγω συντελεστή.

39. Ο ίδιος ο νομοθέτης της Ένωσης έκανε χρήση της ευχέρειας αυτής αποκλείοντας από το πεδίο εφαρμογής του σημείου 1 του παραρτήματος III της οδηγίας 2006/112 τα οινοπνευματώδη ποτά. Ο εν λόγω νομοθέτης θεώρησε προφανώς ότι τα ποτά αυτά, μολονότι ανήκουν στα τρόφιμα κατά τη συνήθη έννοια, μπορούν επίσης να προκαλέσουν πλήθος εθισμών και παθήσεων, οπότε δεν θα πρέπει να ενθαρρύνεται η κατανάλωσή τους μέσω της μείωσης του συντελεστή ΦΠΑ.

40. Επομένως, η τελολογική ερμηνεία του άρθρου 98 της οδηγίας 2006/112, σε συνδυασμό με το παράρτημά της III, σημείο 1, δεν επιτρέπει να υπαχθούν στο πεδίο εφαρμογής της διάταξης αυτής προϊόντα τα οποία χρησιμεύουν για την ικανοποίηση άλλων αναγκών πλην της ανάγκης διατροφής, όπως είναι τα επίμαχα στην κύρια δίκη αφροδισιακά.

7 Βλ. πρόσφατη απόφαση της 9ης Μαρτίου 2017, *Oxycure Belgium* (C-573/15, EU:C:2017:189, σκέψη 22), καθώς και, όσον αφορά τα τρόφιμα, απόφαση της 3ης Μαρτίου 2011, *Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών* (C-41/09, EU:C:2011:108, σκέψη 53).

8 Απόφαση της 3ης Μαρτίου 2011, *Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών* (C-41/09, EU:C:2011:108, σκέψη 53).

9 Βλ., σε σχέση με την ιδιαίτερη κατηγορία των τροφίμων, απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 2017, *AZ* (C-499/16, EU:C:2017:846, σκέψεις 23 και 24).

### *Αρχή της φορολογικής ουδετερότητας*

41. Τέλος, πρέπει να προστεθεί ότι, όπως ορθώς υποστηρίζει η Ολλανδική Κυβέρνηση με τις παρατηρήσεις της, μια ερμηνεία σύμφωνα με την οποία τα αφροδισιακά που προορίζονται για λήψη από το στόμα, όπως τα επίμαχα στην κύρια δίκη, πρέπει να θεωρηθεί ότι εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παραρτήματος III, σημείο 1, της οδηγίας 2006/112 και, ως εκ τούτου, ότι υπόκεινται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, θα μπορούσε να έχει ως αποτέλεσμα την παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας.

42. Η αρχή αυτή δεν επιτρέπει να επιφυλάσσεται διαφορετική μεταχείριση από πλευράς ΦΠΑ σε παρόμοια αγαθά ή υπηρεσίες που βρίσκονται σε ανταγωνισμό μεταξύ τους<sup>10</sup>.

43. Πάντως, ως γνωστόν, πλην των αφροδισιακών που προορίζονται για λήψη από το στόμα, υπάρχουν και προϊόντα με παρόμοια δράση τα οποία χορηγούνται με άλλον τρόπο. Τα προϊόντα αυτά πρέπει να θεωρηθούν ως ευρισκόμενα σε ανταγωνισμό με τα επίμαχα στην κύρια δίκη αφροδισιακά που προορίζονται για λήψη από το στόμα. Τα προϊόντα όμως αυτά δεν μπορούν να υπαχθούν στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, δεδομένου ότι δεν εμπίπτουν σε καμία από τις κατηγορίες που απαριθμούνται στο παράρτημα III της οδηγίας 2006/112.

44. Βάσει των ανωτέρω, η διαφορετική μεταχείριση, αναλόγως του τρόπου χρήσης τους, των διαφόρων κατηγοριών προϊόντων που χρησιμεύουν για τη διέγερση της ερωτικής επιθυμίας αντιβαίνει στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.

### *Επιρροή που ασκεί το άρθρο 2 του κανονισμού 178/2002*

45. Με το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, ειδικότερα, να διευκρινιστεί αν η έννοια «τρόφιμα που προορίζονται για κατανάλωση από ανθρώπους», κατά το παράρτημα III, σημείο 1, της οδηγίας 2006/112, πρέπει να ερμηνευθεί μέσω παραπομπής στον ορισμό της έννοιας του «τροφίμου» που περιλαμβάνεται στο άρθρο 2 του κανονισμού 178/2002.

46. Φρονώ ότι η απάντηση στο ερώτημα αυτό πρέπει να είναι αρνητική. Όπως ορθώς επισημαίνουν η Ολλανδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή με τις παρατηρήσεις τους, ο κανονισμός αυτός επιδιώκει εντελώς διαφορετικούς σκοπούς από εκείνους του άρθρου 98 και του παραρτήματος III της οδηγίας 2006/112.

47. Κατά το άρθρο του 1, ο ως άνω κανονισμός αποσκοπεί στην εξασφάλιση υψηλού επιπέδου προστασίας της ανθρώπινης υγείας και των συμφερόντων των καταναλωτών στον τομέα των τροφίμων. Επομένως, ο ορισμός της έννοιας του «τροφίμου» για τους σκοπούς του κανονισμού αυτού περιλαμβάνει όλα τα προϊόντα και τις ουσίες που «προορίζονται για βρώση από τον άνθρωπο ή αναμένεται ευλόγως ότι θα χρησιμεύσουν για τον σκοπό αυτόν», καθόσον όλα τα προϊόντα ή οι ουσίες που αναμένεται να καταναλωθούν από τον άνθρωπο μπορούν να έχουν (και αρνητική) επίδραση στην υγεία του ανθρώπου, ανεξαρτήτως του σκοπού για τον οποίο καταναλώνονται. Μόνη εξαίρεση αποτελούν τα προϊόντα που υπόκεινται σε άλλες ρυθμίσεις οι οποίες εγγυώνται την ασφάλειά τους για την ανθρώπινη υγεία, όπως είναι τα φάρμακα. Αντιθέτως, ο ορισμός που περιέχεται στον εν λόγω κανονισμό δεν περιλαμβάνει τα προϊόντα που δεν έχουν άμεση επίπτωση στην υγεία του ανθρώπου, διότι δεν καταναλώνονται συνήθως από αυτόν, όπως είναι οι ζωοτροφές, τα ζώντα ζώα ή τα φυτά πριν από τη συγκομιδή τους<sup>11</sup>.

10 Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, σκέψη 30).

11 Βλ. εξαίρεση του άρθρου 2, τρίτο εδάφιο, στοιχεία α', β' και γ', του κανονισμού 178/2002.



48. Αντιθέτως, το καθ' ύλην πεδίο εφαρμογής του σημείου 1 του παραρτήματος III της οδηγίας 2006/112 είναι διαφορετικό. Συγκεκριμένα, το παράρτημα αυτό χρησιμεύει για τον καθορισμό του πεδίου εφαρμογής του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 98 της οδηγίας αυτής. Σκοπός, όμως, της μείωσης του συντελεστή ΦΠΑ είναι η μείωση της τιμής ορισμένων αγαθών και υπηρεσιών που, κατά τον νομοθέτη, ικανοποιούν βασικές ανάγκες του καταναλωτή<sup>12</sup>. Επομένως, το σημείο 1 του παραρτήματος III της οδηγίας 2006/112 καλύπτει όχι μόνον τα προϊόντα που προορίζονται για τη διατροφή του ανθρώπου, αλλά και τα εμπορεύματα που χρησιμοποιούνται για την παρασκευή των προϊόντων αυτών, όπως είναι οι ζωοτροφές και τα ζώα ζώντα ζώα, οι σπόροι, τα φυτά και τα συστατικά που χρησιμοποιούνται συνήθως για την παρασκευή τροφίμων<sup>13</sup>. Αντιθέτως, ο νομοθέτης της Ένωσης απέκλεισε από το πεδίο εφαρμογής της διάταξης αυτής τα οιοπνευματώδη ποτά ως μη ανταποκρινόμενα στα τελολογικά κριτήρια της μείωσης του συντελεστή ΦΠΑ.

49. Επομένως, το σημείο 1 του παραρτήματος III της οδηγίας 2006/112 και το άρθρο 2 του κανονισμού 178/2002 επιδιώκουν διαφορετικούς σκοπούς, πράγμα που σημαίνει ότι στις διατάξεις αυτές αντιστοιχεί διαφορετικό καθ' ύλην πεδίο εφαρμογής. Κατά συνέπεια, το άρθρο 2 του εν λόγω κανονισμού δεν μπορεί να χρησιμεύσει ως σημείο αναφοράς για την ερμηνεία του σημείου 1 του παραρτήματος III της οδηγίας 2006/112.

50. Όπως ορθώς επισημαίνει η Επιτροπή με τις παρατηρήσεις της, το Δικαστήριο κατέληξε σε παρόμοιο συμπέρασμα εξετάζοντας τη σχέση μεταξύ της έννοιας των «ζώντων ζώων που χρησιμοποιούνται συνήθως στην παρασκευή τροφίμων», κατά το σημείο 1 του παραρτήματος III της οδηγίας 2006/112, και του καθ' ύλην πεδίου εφαρμογής του κανονισμού (ΕΚ) 504/2008<sup>14</sup> όσον αφορά τα άλογα<sup>15</sup>.

51. Κατόπιν των ανωτέρω, το άρθρο 2 του κανονισμού 178/2002 δεν ασκεί, κατά τη γνώμη μου, επιρροή στην ερμηνεία της έννοιας «τρόφιμα που προορίζονται για κατανάλωση από ανθρώπους», κατά το σημείο 1 του παραρτήματος III της οδηγίας 2006/112.

52. Κατά συνέπεια, προτείνω να δοθεί στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα η απάντηση ότι το παράρτημα III, σημείο 1, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι η εκεί περιλαμβανόμενη έννοια «τρόφιμα που προορίζονται για κατανάλωση από ανθρώπους» προσδιορίζει τα προϊόντα που περιέχουν θρεπτικές ουσίες και καταναλώνονται με κύριο σκοπό την πρόσληψη των θρεπτικών αυτών ουσιών από τον ανθρώπινο οργανισμό.

### ***Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος***

53. Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά πώς πρέπει να ερμηνευθεί η έννοια «προϊόντα που χρησιμοποιούνται συνήθως για τη συμπλήρωση ή υποκατάσταση τροφίμων». Το ερώτημα αυτό υποβάλλεται στο πλαίσιο του ενδεχομένου να χαρακτηριστούν ως τέτοια προϊόντα τα ίδια αυτά αφροδισιακά τα οποία αφορά το πρώτο προδικαστικό ερώτημα.

54. Υπενθυμίζω ότι, σύμφωνα με την απάντηση που προτείνω να δοθεί στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, στα τρόφιμα κατά την έννοια της εν λόγω διάταξης πρέπει να συμπεριληφθούν τα προϊόντα που καταναλώνονται λόγω των θρεπτικών ουσιών που περιέχουν ή του ρόλου τους στη διαδικασία διατροφής.

12 Βλ. σημείο 33 των παρουσών προτάσεων.

13 Το ότι αυτός ήταν ο σκοπός για τον οποίο περιλαμβάνονται τα ζώα ζώντα ζώα στο σημείο 1 του παραρτήματος III της οδηγίας 2006/112 επιβεβαιώθηκε από το Δικαστήριο με την απόφαση της 3ης Μαρτίου 2011, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (C-41/09, EU:C:2011:108, σκέψεις 54 έως 57).

14 Κανονισμός της Επιτροπής, της 6ης Ιουνίου 2008, για την εφαρμογή των οδηγιών 90/426/ΕΟΚ και 90/427/ΕΟΚ του Συμβουλίου σχετικά με τις μεθόδους αναγνώρισης των ιπποειδών (ΕΕ 2008, L 149, σ. 3).

15 Απόφαση της 3ης Μαρτίου 2011, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (C-41/09, EU:C:2011:108, σκέψεις 61 έως 64).

55. Παρόμοια συλλογιστική μπορεί να ακολουθηθεί όσον αφορά την ερμηνεία της έννοιας «προϊόντα που χρησιμοποιούνται συνήθως για τη συμπλήρωση ή υποκατάσταση τροφίμων». Εφόσον τα τρόφιμα χαρακτηρίζονται από την περιεκτικότητά τους σε θρεπτικές ουσίες και καταναλώνονται ακριβώς για να παράσχουν στον οργανισμό τις εν λόγω ουσίες, τα ίδια αυτά χαρακτηριστικά πρέπει να παρουσιάζουν τα συμπληρώματα και τα υποκατάστατα των τροφίμων.

56. Ειδικότερα, τα υποκατάστατα των τροφίμων πρέπει, κατά τη γνώμη μου, να νοηθούν ως προϊόντα που δεν αποτελούν τρόφιμα, αλλά που περιέχουν θρεπτικές ουσίες και καταναλώνονται αντί τροφίμων προκειμένου να παράσχουν στον οργανισμό τις ουσίες αυτές σε περίπτωση έλλειψής τους στη φυσιολογική διατροφή.

57. Επιπλέον, στα συμπληρώματα των τροφίμων μπορούν να συμπεριληφθούν τα προϊόντα που καταναλώνονται προς ενίσχυση της διατροφικής λειτουργίας των τροφίμων, για παράδειγμα μέσω βελτίωσης της απορρόφησης των θρεπτικών ουσιών. Βεβαίως, πρόκειται για προϊόντα άλλα πλην των φαρμακευτικών προϊόντων, καθόσον τα τελευταία αποτελούν αντικείμενο χωριστής ρύθμισης περιλαμβανόμενης στο σημείο 3 του παραρτήματος III της οδηγίας 2006/112.

58. Το συμπέρασμα αυτό συνάδει επίσης με τους σκοπούς του άρθρου 98 της οδηγίας 2006/112 που υπομνήσθηκαν στο σημείο 33 των παρουσών προτάσεων.

59. Τούτο σημαίνει ότι από το καθ' ύλην πεδίο εφαρμογής της έννοιας «προϊόντα που χρησιμοποιούνται συνήθως για τη συμπλήρωση ή υποκατάσταση τροφίμων» αποκλείονται τα προϊόντα εκείνα τα οποία, μολονότι μπορούν να καταναλωθούν από τον άνθρωπο, εντούτοις δεν έχουν σχέση με την κατανάλωση τροφίμων κατά την ανωτέρω έννοια, προορίζονται δε για άλλους σκοπούς πλην της παροχής θρεπτικών ουσιών στον οργανισμό. Τούτο ισχύει, μεταξύ άλλων, για τα επίμαχα στην κύρια δίκη αφροδισιακά.

## **Πρόταση**

60. Κατόπιν των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει ως ακολούθως στα προδικαστικά ερωτήματα που υποβλήθηκαν από το Hoge Raad der Nederlanden (Ανώτατο Δικαστήριο των Κάτω Χωρών):

Το παράρτημα III, σημείο 1, της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι η εκεί περιλαμβανόμενη έννοια «τρόφιμα που προορίζονται για κατανάλωση από ανθρώπους» προσδιορίζει τα προϊόντα που περιέχουν θρεπτικές ουσίες και καταναλώνονται με κύριο σκοπό την πρόσληψη των θρεπτικών αυτών ουσιών από τον ανθρώπινο οργανισμό, ενώ η έννοια «προϊόντα που χρησιμοποιούνται συνήθως για τη συμπλήρωση ή υποκατάσταση τροφίμων» αφορά τα προϊόντα που δεν αποτελούν τρόφιμα, αλλά που περιέχουν θρεπτικές ουσίες και καταναλώνονται αντί τροφίμων, προκειμένου να προσληφθούν από τον οργανισμό οι ουσίες αυτές, καθώς και προϊόντα που καταναλώνονται προς ενίσχυση της διατροφικής λειτουργίας των τροφίμων ή των υποκαταστάτων τους.