

Downloaded via the EU tax law app / web

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a zecea)

1 octombrie 2020(*)

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 98 – Posibilitatea statelor membre de a aplica o cotă redusă de TVA anumitor livrări de bunuri și prestări de servicii – Anexa III punctul 1 – Noțiunile de «alimente destinate consumului uman» și de «produse utilizate în mod normal pentru a completa sau înlocui alimentele» – Produse afrodisiace”

În cauza C-331/19,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos), prin decizia din 19 aprilie 2019, primită de Curte la 23 aprilie 2019, în procedura

Staatssecretaris van Financiën

împotriva

X,

CURTEA (Camera a zecea),

compusă din domnul I. Jarukaitis, președinte de cameră, și domnii E. Juhász (raportor) și M. Ilešič, judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul neerlandez, de M. L. Noort și M. K. Bulterman, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de W. Roels și L. Lozano Palacios, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 27 februarie 2020,

pronunată prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea punctului 1 din anexa III la Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Staatssecretaris van Financiën (secretarul de stat pentru finanțe, Țările de Jos), pe de o parte, și X, pe de altă parte, în legătură cu aplicarea cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată (TVA) prevăzute pentru alimente unor produse comercializate și utilizate ca afrodisiace, compuse în esență din elemente de origine vegetală sau animală și consumate pe cale orală.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Regulamentul (CE) nr. 178/2002

3 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, de instituire a Autorității Europene pentru Siguranța Alimentară și de stabilire a procedurilor în domeniul siguranței produselor alimentare (JO 2002, L 31, p. 1, Ediție specială, 15/vol. 8, p. 68), prevede la articolul 1, intitulat „Obiectiv și domeniu de aplicare”:

„(1) Prezentul regulament reprezintă baza pentru asigurarea unui nivel ridicat de protecție a sănătății umane și a intereselor consumatorilor în legătură cu produsele alimentare, luând în considerare, în special, diversitatea aprovizionării cu produse alimentare, inclusiv produse tradiționale, asigurând, în același timp, funcționarea eficientă a pieței interne. El stabilește principii și responsabilități comune, mijloacele de asigurare a unei baze științifice solide, măsuri și proceduri organizatorice eficiente care se bazează pe luarea în considerare a deciziilor în problemele de siguranță a produselor alimentare și a hranei pentru animale.

(2) În scopurile menționate la alineatul (1), prezentul regulament stabilește principiile generale care reglementează produsele alimentare și hrana pentru animale în general și siguranța acestora în special, la nivel[ul Uniunii Europene] și național.

Prezentul regulament instituie Autoritatea Europeană pentru Siguranța Alimentară [(EFSA)].

Prezentul regulament stabilește procedurile pentru problemele care au un impact direct sau indirect asupra siguranței produselor alimentare și a hranei pentru animale.

[...]”

4 Articolul 2 din acest regulament, intitulat „Definiția «produselor alimentare»”, prevede:

„În sensul prezentului regulament, «produs alimentar» (sau «aliment») înseamnă 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. Ele includ apa după punctul de conformitate, așa cum este definit la articolul 6 din Directiva 98/83/CE [a Consiliului din 3 noiembrie 1998 privind calitatea apei destinate consumului uman (JO 1998, L 330, p. 32, Ediție specială, 15/vol. 4, p. 255)] și referă la aduce atingere cerințelor Directivelor 80/778/CEE [a Consiliului din 15 iulie 1980 privind calitatea apei destinate consumului uman (JO 1980, L 229, p. 11)] și 98/83/CE.

«Produsele alimentare» nu includ:

- (a) hrana pentru animale;
- (b) animalele vii, în afara cazurilor în care ele sunt pregătite pentru introducerea pe piață pentru consumul uman;
- (c) plantele înainte de a fi recoltate;
- (d) medicamentele în sensul specificat de Directivele 65/65/CEE [a Consiliului din 26 ianuarie 1965 de apropiere a actelor cu putere de lege și a actelor administrative privind medicamentele brevetate (JO 1965, 22, p. 369)] și 92/73/CEE [a Consiliului din 22 septembrie 1992 de extindere a domeniului de aplicare al Directivelor 65/65/CEE și 75/319/CEE de apropiere a actelor cu putere de lege și a actelor administrative privind medicamentele și de stabilire a unor dispoziții suplimentare pentru medicamentele homeopate (JO 1992, L 297, p. 8)];
- (e) cosmeticele în sensul Directivei 76/768/CEE a Consiliului [din 27 iulie 1976 privind apropierea legislațiilor statelor membre cu privire la produsele cosmetice (JO 1976, L 262, p. 169, Ediție specială, 13/vol. 3, p. 101)];
- (f) tutunul și produsele din tutun în sensul Directivei 89/622/CEE a Consiliului [din 13 noiembrie 1989 privind apropierea actelor cu putere de lege și a actelor administrative ale statelor membre referitoare la etichetarea produselor din tutun (JO 1989, L 359, p. 1)];
- (g) substanțele stupefiante sau psihotrope în sensul Convenției Unice asupra substanțelor stupefiante[, încheiată la New York la 30 martie 1961, modificată prin Protocolul din 1972 privind modificarea Convenției unice din 1961 (*Recueil des traités des Nations unies*, vol. 520, p. 151),] și al Convenției Organizației Națiunilor Unite privind Substanțele Psihotrope[, încheiată la Viena la 21 februarie 1971 (*Recueil des traités des Nations unies*, vol. 1019, p. 175)];
- (h) reziduurile și substanțele contaminante.”

5 Articolul 5 din regulamentul menționat, intitulat „Obiective generale”, prevede la alineatul (1):

„Legislația alimentară urmărește unul sau mai multe obiective generale privind un nivel ridicat de protecție a vieții și sănătății umane și protecția intereselor consumatorilor, incluzând practici corecte în comerțul alimentară, luând în considerare, atunci când este cazul, protecția sănătății și bunăstării animalelor, sănătatea plantelor și mediul înconjurător.”

Directiva TVA

6 În temeiul articolului 96 din Directiva TVA, statele membre aplică o cotă standard a TVA-ului, care este fixată de fiecare stat membru și care este aceeași pentru livrarea de bunuri și pentru prestarea de servicii.

7 Articolul 97 din această directivă prevede că cota standard nu poate fi mai mică de 15 %.

8 Articolul 98 alineatele (1) și (2) din directiva menționată prevede:

„(1) Statele membre pot aplica fie una, fie două cote reduse.

(2) Cotele reduse se aplică numai livrărilor de bunuri sau prestațiilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa III.

[...]”

9 Anexa III la Directiva TVA, care cuprinde lista livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii cărora le pot fi aplicate cotele reduse de TVA prevăzute la articolul 98, conține la punctele 1-4:

„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;

2. furnizarea apei;

3. produsele farmaceutice de tipul celor utilizate pentru îngrijirea sănătății, prevenirea bolilor și ca tratament în scopuri medicale și veterinare, inclusiv produsele folosite în scopul contracepției și protecției igienice feminine;

4. echipamentele medicale, materialele auxiliare și alte aparate destinate atenuării sau tratării handicapurilor, pentru utilizarea personală exclusivă a persoanelor cu handicap, inclusiv repararea respectivelor bunuri, și livrarea de scaune de copii pentru automobil;

[...]

Dreptul neerlandez

10 La data faptelor din litigiul principal, în temeiul articolului 9 alineatul 2 litera a din Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (Legea privind înlocuirea impozitului existent pe cifra de afaceri cu un impozit pe cifra de afaceri conform sistemului taxei pe valoarea adăugată) din 28 iunie 1968 (Stb. 1968, nr. 329), cota de TVA era de 6 % pentru livrările de bunuri care figurează în tabelul I din această lege.

11 Punctul a.1 din acest tabel menționează:

„1. alimente, în special:

a. alimente și băuturi destinate în mod normal consumului uman;

b. produse destinate în mod vădit utilizării pentru prepararea alimentelor și a băuturilor vizate la litera a și care sunt incluse în întregime sau parțial în acestea;

c. produse destinate utilizării pentru a completa sau a înlocui alimentele și băuturile vizate la litera a, înțelegându-se că băuturile alcoolice nu sunt considerate alimente;

[...]

Litigiul principal și întrebările preliminare

12 X, întreprinzător persoană impozabilă în scopuri de TVA, comercializează în magazinul său de produse erotice, printre altele, capsule, picături, pulberi și sprayuri, prezentate ca fiind afrodisiace care cresc libidoul. Aceste produse, care se compun în esență din elemente de origine vegetală sau animală, sunt destinate consumului uman și se utilizează pe cale orală.

13 Între anii 2009 și 2013, persoana impozabilă a aplicat produselor menționate cota redusă de TVA aplicabilă alimentelor.

14 Întrucât a considerat că nu era vorba despre „alimente”, în sensul dispozițiilor relevante din reglementarea în materie de TVA, administrația fiscală a contestat aplicarea acestei cote

produselor respective și a decis să emită decizii de rectificare a impozitului.

15 Persoana impozabilă a contestat o asemenea decizie a administrației fiscale la Rechtbank Den Haag (Tribunalul din Haga, Țările de Jos).

16 În apel, Gerechtshof den Haag (Curtea de Apel din Haga, Țările de Jos) a admis acțiunea persoanei impozabile, statuând că utilizarea produselor în cauză ca afrodisiace nu se opune taxării lor la cota redusă aplicabilă alimentelor. Această instanță a ținut seama de faptul că aceste produse sunt destinate unui consum pe cale orală și sunt fabricate din ingrediente care pot fi prezente în alimente. În plus, aceasta a arătat că definiția noțiunii de „alimente” este atât de largă încât poate include produse care nu sunt asociate în mod direct cu alimentele, precum dulciurile, gumele de mestecat sau prăjiturile.

17 Secretarul de stat pentru finanțe a formulat recurs împotriva hotărârii Gerechtshof Den Haag (Curtea de Apel din Haga) la instanța de trimitere, Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos).

18 Întrucât a apreciat că soluționarea litigiului cu care este sesizat necesită interpretarea dispozițiilor Directivei TVA, Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Noțiunea de alimente destinate consumului uman, utilizată la punctul 1 din anexa III la Directiva [TVA], trebuie interpretată în sensul că, în conformitate cu articolul 2 din [Regulamentul nr. 178/2002], 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 definit 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?”

Cu privire la întrebările preliminare

19 Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească modul în care trebuie interpretate noțiunile de „alimente destinate consumului uman” și de „produse utilizate în mod normal pentru a completa sau înlocui alimentele”, care figurează la punctul 1 din anexa III la Directiva TVA.

20 În temeiul articolului 96 din Directiva TVA, fiecare stat membru aplică aceeași cotă standard de TVA livrărilor de bunuri și prestațiilor de servicii.

21 Prin derogare de la acest principiu, articolul 98 alineatul (1) din această directivă recunoaște statelor membre posibilitatea de a aplica una sau două cote reduse de TVA. Potrivit articolului 98 alineatul (2) primul paragraf din directiva menționată, cotele reduse de TVA pot fi aplicate numai livrărilor de bunuri și prestațiilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa III la aceeași directivă.

22 Mai precis, punctul 1 din anexa III la Directiva TVA permite statelor membre să aplice o cotă redusă de TVA, printre altele, pentru „[a]limentele (inclusiv băuturi, cu excepția băuturilor alcoolice) destinate consumului uman și animal”, precum și pentru „produsele utilizate în mod normal pentru a completa sau înlocui alimentele”.

23 Directiva TVA nu conține o definiție a noțiunii de „alimente destinate consumului uman”, nici a celei de „produse utilizate în mod normal pentru a completa sau înlocui alimentele” și nici Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112 (JO 2011, L 77, p. 1) nu prevede vreo definiție a acestor noțiuni. În plus, nici Directiva TVA, nici Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 nu conțin o trimitere la dreptul statelor membre în această privință.

24 În aceste condiții, noțiunile de „alimente destinate consumului uman” și de „produse utilizate în mod normal pentru a completa sau înlocui alimentele”, care figurează la punctul 1 din anexa III la Directiva TVA, trebuie interpretate în conformitate cu sensul obișnuit al termenilor care le compun în limbajul curent, ținând seama în același timp de contextul în care sunt utilizați acești termeni și de obiectivele următoare de reglementarea din care fac parte termenii menționați (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 iulie 2019, Spiegel Online, C-516/17, EU:C:2019:625, punctul 65).

25 În ceea ce privește, în primul rând, sensul obișnuit în limbajul curent al termenilor care constituie aceleași noțiuni, pe de o parte, este necesar să se arate că, astfel cum a subliniat în esență domnul avocat general la punctele 18, 19 și 27 din concluziile sale, constituie, în principiu, „alimente destinate consumului uman” toate produsele care conțin nutrimente cu rol de construcție, energetice și reglatoare ale organismului uman, necesare menținerii, funcționării și dezvoltării acestui organism, consumate pentru a furniza acestuia nutrimentele respective.

26 Întrucât această funcție nutrițională este determinantă pentru ca un produs să poată fi calificat drept „aliment destinat consumului uman”, potrivit sensului obișnuit în limbajul curent al acestor termeni, este irelevant dacă acest produs are sau nu efecte benefice pentru sănătate, dacă ingerarea sa implică sau nu o anumită plăcere pentru consumator și dacă utilizarea sa se înscrie într-un anumit context societal. Prin urmare, împrejurarea că consumul produsului respectiv produce efecte pozitive asupra libidoului persoanei care îl ingerează nu are relevanță în această privință.

27 Pe de altă parte, în ceea ce privește sensul obișnuit în limbajul curent al termenilor „produse utilizate în mod normal pentru a completa sau înlocui alimentele”, este necesar să se arate că acești termeni acoperă produsele al căror consum furnizează de asemenea nutrimente cu rol de construcție, energetice și reglatoare ale organismului uman, necesare menținerii, funcționării și dezvoltării acestui organism.

28 Trebuie să se constate că o asemenea funcție nutrițională nu poate lipsi în această categorie de produse, din moment ce aceste produse au ca vocație completarea sau înlocuirea alimentelor.

29 Dat fiind că aceste două categorii de produse au aceeași funcție nutrițională, nu există, în consecință, niciun motiv pentru a le aplica regimuri diferite de TVA.

30 În ceea ce privește, în al doilea rând, contextul în care se înscriu noțiunile de „alimente destinate consumului uman” și de „produse utilizate în mod normal pentru a completa sau înlocui alimentele”, care figurează la punctul 1 din anexa III la Directiva TVA, trebuie arătat că, astfel cum reiese din cuprinsul punctelor 20-22 din prezenta hotărâre, aceste două noțiuni desemnează produse a căror livrare este supus unei cote reduse de TVA, ceea ce constituie o derogare de la principiul aplicării cotei standard de TVA. Prin urmare, ele trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 decembrie 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, punctul 25).

31 Trebuie să se arate, pe de altă parte, că definiția noțiunii de „produs alimentar” care figurează la articolul 2 din Regulamentul nr. 178/2002 nu este relevantă în vederea definirii acestor noțiuni, întrucât acest regulament, care are ca obiectiv, astfel cum reiese din articolul 1 din acesta, protecția sănătății, privește toate substanțele care contribuie la siguranța alimentară. Astfel, regulamentul menționat vizează, prin noțiunea deosebit de largă de „produse alimentare”, orice substanță destinată sau prevăzută în mod rezonabil a fi ingerată de oameni, inclusiv băuturile alcoolice și apa. Prin urmare, această noțiune are o întindere care o depășește pe cea a noțiunii de „alimente destinate consumului uman” sau a noțiunii de „produse utilizate în mod normal pentru a completa sau înlocui alimentele”, care figurează la punctul 1 din anexa III la Directiva TVA.

32 În plus, nici noțiunea de „alimente”, nici cea de „produse utilizate în mod normal pentru a completa sau înlocui alimentele”, care figurează la punctul 1 din această anexă, nu poate include medicamente, din moment ce anexa III la Directiva TVA menționează în mod distinct, la punctul 3, „produsele farmaceutice”.

33 În ceea ce privește, în al treilea rând, obiectivul urmărit de anexa III la Directiva TVA, Curtea a statuat că, prin introducerea anexei III la această directivă, legiuitorul Uniunii a dorit ca bunurilor esențiale, precum și bunurilor și serviciilor care corespund unor obiective sociale și culturale, în măsura în care acestea nu prezintă sau prezintă puține riscuri de denaturare a concurenței, să li se poată aplica o cotă redusă de TVA (Hotărârea din 4 iunie 2015, Comisia/Regatul Unit, C-161/14, nepublicată, EU:C:2015:355, punctul 25 și jurisprudența citată).

34 Curtea a adăugat că finalitatea acestei anexe este de a face mai puțin costisitoare și, în consecință, mai accesibile pentru consumatorul final, care suportă în final costul TVA-ului, anumite bunuri considerate deosebit de necesare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 martie 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, punctul 22 și jurisprudența citată).

35 În aceste condiții, orice produs destinat consumului uman care furnizează organismului uman nutrimente necesare menținerii, funcționării și dezvoltării acestui organism intră în categoria prevăzută la punctul 1 din anexa III la Directiva TVA, chiar dacă consumul acestui produs urmărește și producerea altor efecte.

36 În schimb, un produs care nu conține nutrimente sau conține nutrimente într-o cantitate foarte neglijabilă și al cărui consum servește numai la producerea altor efecte decât cele necesare menținerii, funcționării sau dezvoltării organismului uman nu poate intra în această categorie.

37 Deși din informațiile de care dispune Curtea pare să reiasă că aceasta este situația în ceea ce privește produsele afrodisiace în discuție în litigiul principal, este de competența instanței de trimitere să verifice acest aspect.

38 De altfel, această interpretare este confirmată de obiectivul urmărit de anexa III la Directiva TVA de a supune unei cote reduse de TVA bunurile esențiale pentru a le face mai accesibile pentru consumatorul final.

39 Având în vedere ansamblul considerațiilor care preced, trebuie să se răspundă la întrebările adresate cu privire la noțiunile de „alimente destinate consumului uman” și de „produse utilizate în mod normal pentru a completa sau înlocui alimentele”, care figurează la punctul 1 din anexa III la Directiva TVA, trebuie interpretate în sensul că vizează toate produsele care conțin nutrimente cu rol de construcție, energetice și regulatoare ale organismului uman, necesare menținerii, funcționării și dezvoltării acestui organism, consumate pentru a furniza acestuia nutrimentele respective.

Cu privire la cheltuielile de judecată

40 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a zecea) declară:

Noțiunile de „alimente destinate consumului uman” și de „produse utilizate în mod normal pentru a completa sau înlocui alimentele”, care figurează la punctul 1 din anexa III la Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, trebuie interpretate în sensul că vizează toate produsele care conțin nutrimente cu rol de construcție, energetice și regulatoare ale organismului uman, necesare menținerii, funcționării și dezvoltării acestui organism, consumate pentru a furniza acestuia nutrimentele respective.

Semnături

* Limba de procedură: neerlandeza.