



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MACIEJA SZPUNARA
przedstawiona w dniu 27 lutego 2020 r.¹

Sprawa C-331/19

**Staatssecretaris van Financiën
przeciwko
X**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Hoge Raad der Nederlanden
(sąd najwyższy Niderlandów)]

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE –
Artykuł 98 – Stawki obniżone – Załącznik III pkt 1 – Środki spożywcze przeznaczone do spożycia
przez ludzi oraz produkty zwykle przeznaczone do użytku jako dodatek lub substytut środków
spożywczych – Produkty pobudzające libido

Wprowadzenie

1. Podatek od wartości dodanej (zwany dalej „podatkiem VAT”) jest podatkiem pośrednim, to znaczy, że jego ciężar ekonomiczny jest w całości przerzucany na konsumentów towarów i usług, co podnosi ich cenę. Chcąc ograniczyć ten cenotwórczy skutek podatku w odniesieniu do niektórych towarów i usług uznawanych za mające szczególne znaczenie społeczne, ustawodawca przewidział szereg zwolnień od podatku VAT, a także możliwość stosowania obniżonej stawki tego podatku. Ta ostatnia możliwość dotyczy między innymi środków spożywczych, a także towarów służących ich produkcji, dodatków do nich i ich substytutów.

2. Jak się jednak okazuje, zakwalifikowanie niektórych towarów do tych kategorii następuje z trudnością, czego dowodem jest orzecznictwo Trybunału dotyczące tej problematyki². W niniejszej sprawie Trybunał będzie miał okazję sprecyzować te pojęcia, co powinno ograniczyć na przyszłość liczbę sporów na ich tle, choć niewątpliwie nie zapobiegnie im w zupełności.

¹ Język oryginału: polski.

² Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 3 marca 2011 r., Komisja/Niderlandy (C-41/09, EU:C:2011:108); z dnia 10 marca 2011 r., Bog i in. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135); z dnia 9 listopada 2017 r., AZ (C-499/16, EU:C:2017:846).

Ramy prawne

Prawo Unii

3. Artykuł 1 ust. 1 zdanie pierwsze rozporządzenia (WE) nr 178/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 28 stycznia 2002 r. ustanawiającego ogólne zasady i wymagania prawa żywnościowego, powołującego Europejski Urząd ds. Bezpieczeństwa Żywności oraz ustanawiającego procedury w zakresie bezpieczeństwa żywności³ stanowi:

„Niniejsze rozporządzenie tworzy podstawy do zapewnienia wysokiego poziomu ochrony zdrowia ludzkiego i interesów konsumentów związanych z żywnością, ze szczególnym uwzględnieniem zróżnicowania podaży żywności, w tym produktów tradycyjnych, z jednoczesnym zapewnieniem sprawnego funkcjonowania rynku wewnętrznego”.

4. Zgodnie z art. 2 tego rozporządzenia:

„Do celów niniejszego rozporządzenia »żywność« (lub »środek spożywczy«) oznacza jakiekolwiek substancje lub produkty, przetworzone, częściowo przetworzone lub nieprzetworzone, przeznaczone do spożycia przez ludzi lub których spożycia przez ludzi można się spodziewać.

»Środek spożywczy« obejmuje napoje, gumę do żucia i wszelkie substancje, łącznie z wodą, świadomie dodane do żywności podczas jej wytwarzania, przygotowania lub obróbki. [...]

»Środek spożywczy« nie obejmuje:

- a) pasz;
- b) zwierząt żywych, chyba że mają być one wprowadzone na rynek do spożycia przez ludzi;
- c) roślin przed dokonaniem zbiorów;
- d) produktów leczniczych w rozumieniu dyrektyw Rady 65/65/EWG [...] i 92/73/EWG [...];
- e) kosmetyków w rozumieniu dyrektywy Rady 76/768/EWG [...];
- f) tytoniu i wyrobów tytoniowych w rozumieniu dyrektywy Rady 89/622/EWG [...];
- g) narkotyków lub substancji psychotropowych w rozumieniu Jedynej [jednolitej] konwencji o środkach odurzających z 1961 r. oraz Konwencji o substancjach psychotropowych z 1971 r.;
- h) pozostałości i zanieczyszczeń”.

5. Zgodnie z art. 96 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁴ państwa członkowskie stosują stawkę podstawową podatku VAT, która jest określana przez każde państwo członkowskie jako procent podstawy opodatkowania i która jest jednakowa dla dostaw towarów i świadczenia usług.

6. Artykuł 98 ust. 1 i ust. 2 akapit pierwszy tej dyrektywy stanowi:

„1. Państwa członkowskie mogą stosować jedną lub dwie stawki obniżone.

³ Dz.U. 2002, L 31, s. 1.

⁴ Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

2. Stawki obniżone mają zastosowanie wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia usług, których kategorie są określone w załączniku III.

[...]”.

7. Załącznik III do dyrektywy 2006/112 wymienia w pkt 1:

„Środki spożywcze (łącznie z napojami, ale z wyłączeniem napojów alkoholowych) przeznaczone do spożycia przez ludzi i zwierzęta, żywe zwierzęta, nasiona, rośliny oraz składniki zwykle przeznaczone do produkcji środków spożywczych; produkty zwykle przeznaczone do użytku jako dodatek lub substytut środków spożywczych”.

Prawo niderlandzkie

8. Prawo niderlandzkie przewiduje zastosowanie stawki obniżonej podatku VAT do produktów wymienionych w załączniku III do dyrektywy 2006/112, pkt 1, na mocy art. 9 ust. 2 lit. a) *Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde* (ustawy o zastąpieniu istniejącego podatku obrotowego podatkiem obrotowym od wartości dodanej) z dnia 28 czerwca 1968 r. w związku z pkt a.1 lit. a), b) i c) tabeli I załączonej do tej ustawy.

Okoliczności faktyczne, przebieg postępowania i pytania prejudycjalne

9. X, podatnik VAT, prowadzi sklep z artykułami erotycznymi (sex-shop). Wśród sprzedawanych tam artykułów znajdują się kapsułki, krople, proszki i spraye przeznaczone do stosowania doustnego i mające powodować pobudzenie popędu płciowego (afrodyzjaki). Składniki tych produktów są pochodzenia naturalnego.

10. W latach 2009–2013 podatnik ten stosował do wymienionych towarów obniżoną stawkę podatku VAT obowiązującą dla środków spożywczych. Jednakże organy podatkowe zakwestionowały stosowanie tej stawki, uznając, że wymienione towary nie stanowią środków spożywczych w rozumieniu odpowiednich przepisów o podatku VAT, i nakazały zastosowanie do nich stawki podstawowej.

11. Decyzja ta została przez podatnika zaskarżona do Rechtbank Den Haag (sądu pierwszej instancji w Hadze, Niemalandy). W drugiej instancji Gerechtshof Den Haag (sąd apelacyjny w Hadze, Niemalandy) przyznał rację podatnikowi, uznając, że przeznaczenie spornych towarów jako afrodyzjaków nie stoi na przeszkodzie opodatkowaniu ich według stawki przewidzianej dla środków spożywczych. Sąd ten wziął pod uwagę, że wspomniane produkty są przeznaczone do stosowania doustnego i są wyprodukowane ze składników, które mogą znajdować się w środkach spożywczych. Ponadto sąd zauważył, że przyjęta przez ustawodawcę definicja środków spożywczych jest na tyle szeroka, iż obejmuje produkty, które nie kojarzą się jednoznacznie z żywnością, jak słodycze, guma do żucia czy ciastka.

12. Staatssecretaris van Financiën (organ podatkowy, Niemalandy) wniósł kasację od tego wyroku do sądu odsyłającego.

13. W tych okolicznościach Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy zawarte w pkt 1 załącznika III do dyrektywy [2006/112] pojęcie »środków spożywczych przeznaczonych do spożycia przez ludzi« należy interpretować w ten sposób, że zgodnie z art. 2 [rozporządzenia nr 178/2002] należy przez nie rozumieć jakiekolwiek substancje lub produkty, przetworzone, częściowo przetworzone lub nieprzetworzone, przeznaczone do spożycia przez ludzi lub których spożycia przez ludzi można się spodziewać?

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

2) Jeżeli produktów żywnościowych lub napojów nie można uznać za środki spożywcze przeznaczone do spożycia przez ludzi, to według jakich kryteriów należy oceniać, czy produkty te można uznać za produkty zwykle przeznaczone do użytku jako dodatek lub substytut środków spożywczych?”.

14. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wpłynął do Trybunału w dniu 23 kwietnia 2019 r. Uwagi na piśmie złożyli: rząd niderlandzki oraz Komisja Europejska. Trybunał postanowił rozpatrzyć sprawę z pominięciem rozprawy.

Analiza

15. Sąd odsyłający skierował do Trybunału dwa pytania prejudycjalne dotyczące wykładni pojęć „środków spożywczych przeznaczonych do spożycia przez ludzi” oraz „produktów zwykle przeznaczonych do użytku jako dodatek lub substytut środków spożywczych” w rozumieniu pkt 1 załącznika III do dyrektywy 2006/112. Wykładnia ta ma pozwolić na wyjaśnienie, czy pojęcia te, lub jedno z nich, obejmują produkty mające powodować pobudzenie popędu płciowego (afrodyzjaki) przeznaczone do stosowania doustnego.

W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

16. Pierwsze pytanie prejudycjalne dotyczy wykładni pojęcia „środków spożywczych przeznaczonych do spożycia przez ludzi”. Sąd odsyłający dąży w szczególności do ustalenia, czy wykładni tej należy dokonywać w oparciu o definicję pojęcia „środka spożywczego” zawartą w art. 2 rozporządzenia nr 178/2002. Odpowiedź na to pytanie wymaga dokonania wykładni językowej oraz celowościowej pkt 1 załącznika III do dyrektywy 2006/112 w związku z art. 98 ust. 1 i 2 tej dyrektywy, a także wykładni wspomnianego art. 2 rozporządzenia nr 178/2002.

Wykładnia językowa

17. Jak słusznie zauważają w swoich uwagach rząd niderlandzki i Komisja, a także sam sąd odsyłający w swoim postanowieniu, dyrektywa 2006/112 nie zawiera definicji pojęcia „środków spożywczych przeznaczonych do spożycia przez ludzi”, nie odsyła też w tej materii do prawa krajowego państw członkowskich. W takiej sytuacji pojęcie to należy interpretować zgodnie z jego zwyczajowym znaczeniem w języku potocznym, z uwzględnieniem kontekstu, w którym zostało ono użyte, i celów uregulowania, którego jest częścią⁵.

⁵ Zobacz ostatnio wyrok z dnia 29 lipca 2019 r., Spiegel Online (C-516/17, EU:C:2019:625, pkt 65).

18. W potocznym rozumieniu środki spożywcze przeznaczone do spożycia przez ludzi należy utożsamiać z pojęciem „żywności”, to jest produktów przyjmowanych przez ludzi w procesie odżywiania. Proces ten ma na celu dostarczenie organizmowi składników odżywczych: budulcowych, energetycznych i regulujących, a także wody. Składniki te warunkują utrzymanie organizmu przy życiu, jego funkcjonowanie i rozwój.

19. Definicja pojęcia „środków spożywczych przeznaczonych do spożycia przez ludzi” obejmować więc będzie wszelkie produkty, przetworzone i nieprzetworzone, dostarczające organizmowi ludzkiemu składników odżywczych i spożywane w celu dostarczania owych składników.

20. Nie podzielam zatem obawy sądu odsyłającego wyrażonej w postanowieniu odsyłającym, że element celowościowy w definicji omawianego pojęcia stanowiłby zagrożenie pewności prawa. Zdaniem tego sądu, niektóre produkty spożywcze spożywane są w innym celu niż zachowanie funkcji życiowych organizmu, a mimo to nie ma wątpliwości, że wchodzą w zakres pojęcia „środków spożywczych przeznaczonych do spożycia przez ludzi”. Cel ich spożywania nie może więc być decydujący dla ich kwalifikacji. Na tym argumentcie oparte też było orzeczenie sądu drugiej instancji w postępowaniu głównym.

21. Moim zdaniem argument ten opiera się na nieporozumieniu.

22. Zaspokajanie podstawowych potrzeb życiowych człowieka nie musi się ograniczać do najprostszych środków służących temu celowi. Przeciwnie, dążenie do wyrafinowania i zbytku towarzyszy ludziom od zarania dziejów i jeżeli bywa ograniczane, to najczęściej brakiem środków materialnych do jego realizacji. Widać to doskonale w przypadku domów lub ubrań; poza swoją podstawową funkcją ochronną realizują one inne funkcje, np. estetyczne bądź prestiżowe. Mimo to pozostają one tym, czym są w istocie: pałac w stylu rokoko jest domem, a suknia od wielkiego projektanta jest ubraniem – w takim samym stopniu jak, odpowiednio, dom z drewna czy koszula z surowego lnu.

23. Nie inaczej jest w przypadku żywności. Okoliczność, że niektóre potrawy są bardziej wyrafinowane i droższe niż inne, nie zmienia faktu, że służą one zaspokajaniu tej samej podstawowej potrzeby dostarczania organizmowi substancji odżywczych niezbędnych do życia. Jest zaś zupełnie inną kwestią, że poza walorami odżywczymi mają one inne walory, na przykład smakowe. Myśl tę doskonale oddają słowa wypowiedziane w zupełnie innym kontekście, a przypisywane królowej francuskiej Marii Antoninie, że jeżeli lud nie ma chleba, to niech je bułeczki.

24. Trzeba przy tym mieć na uwadze, że oprócz substancji odżywczych produkty spożywcze mogą zawierać szereg innych substancji, czy to występujących w nich w sposób naturalny, czy to dodawanych w celu konserwacji tych produktów, poprawy ich smaku itp. Nie ma oczywiście powodu, by substancji tych lub produktów je zawierających nie zaliczać do środków spożywczych w rozumieniu omawianego przepisu.

25. Bez znaczenia jest przy tym, jak słusznie zauważa rząd niderlandzki w swoich uwagach, że człowiek nie zawsze odżywia się w sposób optymalny dla zdrowia, przyjmując na przykład zbyt duże ilości tłuszczów lub cukrów. Nieprawidłowe z punktu widzenia zdrowotnego używanie środków spożywczych nie pozbawia tych środków ich podstawowych cech odżywczych.

26. Podobnie bez znaczenia są okoliczności, w jakich środki spożywcze są spożywane. Kultura ludzka wytwarza szereg zwyczajów i rytuałów towarzyszących prostym z natury czynnościom, takim jak odżywianie się. Nie należy jednak stawiać wozu przed koniem. Społeczne czy towarzyskie funkcje jedzenia, nawet bardzo rozbudowane, są wtórne wobec jego funkcji odżywczej. Nawet najbardziej okazały bankiet służy przede wszystkim zaspokojeniu głodu, a dopiero w drugiej kolejności innym

celom⁶.

27. Z powyższych względów uważam, że do środków spożywczych przeznaczonych do spożycia przez ludzi należy zaliczyć wszystkie te produkty, które zawierają substancje odżywcze i są spożywane zasadniczo w celu dostarczania organizmowi człowieka owych substancji odżywczych, niezależnie od tego, że produkty te spełniać mogą także inne funkcje, jak maksymalizacja przyjemności wynikającej z doznań smakowych, a ich spożywanie może się wiązać z wydarzeniami o charakterze społecznym.

28. Natomiast produkty takie jak wymienione w odesłaniu prejudycjalnym grzyby halucynogenne czy guma do żucia, jeżeli są spożywane przez ludzi, to nie w celu dostarczania organizmowi substancji odżywczych, i nie należy ich zaliczać do środków spożywczych w rozumieniu pkt 1 załącznika III do dyrektywy 2006/112.

29. Podobnie jest, jeśli chodzi o afrodyzjaki będące przedmiotem postępowania głównego. Nie są one spożywane w celu dostarczania organizmowi substancji odżywczych, lecz w celu pobudzania popędu płciowego. O ile więc mogą one wpływać na pewne funkcje organizmu, to jednak nie służą jego odżywianiu.

30. Nie zmienia tego okoliczność, przywołana w postanowieniu odsyłającym, że składnikami tych afrodyzjaków są substancje, które mogą także wchodzić w skład produktów spożywczych. Jeżeli bowiem produkt ma charakter złożony, zakwalifikowanie go jako środka spożywczego w rozumieniu omawianych przepisów powinno być uzależnione od charakteru tego produktu w całości, a nie jego poszczególnych składników. Składniki afrodyzjaków są zaś dobrane i połączone ze względu na ich oddziaływanie na popęd płciowy, a nie na ich wartości odżywcze.

31. Ta cecha odróżnia owe afrodyzjaki od środków spożywczych, w tym takich środków spożywczych, którym poza wartościami odżywczymi przypisuje się również działanie afrodyzjakalne, jak na przykład niektórych owoców morza.

Wykładnia celowościowa

32. Powyższą analizę potwierdza wykładnia celowościowa omawianych przepisów dyrektywy 2006/112.

33. Trybunał miał już okazję orzec, że celem art. 98 dyrektywy 2006/112 i załącznika III do niej jest obniżenie ceny niektórych towarów uważanych za szczególnie niezbędne i polepszenie tym samym ich dostępności dla konsumentów, którzy ostatecznie ponoszą ciężar ekonomiczny podatku VAT⁷. Jeśli chodzi o środki spożywcze wymienione w pkt 1 tego załącznika, Trybunał zakwalifikował je jako towary pierwszej potrzeby⁸.

34. Taki cel ustanowienia analizowanych przepisów przemawia moim zdaniem za taką ich wykładnią, która ogranicza zastosowanie obniżonej stawki podatku VAT do produktów spożywanych w celu zaspokajania jednej z podstawowych potrzeb człowieka, a mianowicie potrzeby odżywiania, rozumianego jako dostarczanie organizmowi substancji odżywczych.

6 Zgodnie ze znanym aforyzmem Stwórcy każąc człowiekowi jeść, aby mógł żyć, za zachętę dał mu apetyt, a za nagrodę przyjemność („Le Créateur, en obligeant l'homme à manger pour vivre, l'y invite par appétit et l'en récompense par le plaisir”; J.A. Brillat-Savarin, *Physiologie du goût*, Paris 1825; tekst polski: tenże, *Fizjologia smaku albo Medytacje o gastronomii doskonałej*, wybór i oprac. W. Zawadzki, przekład J. Guze, Warszawa, PIW 1977, s. 8).

7 Zobacz ostatnio wyrok z dnia 9 marca 2017 r., Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, pkt 22), a także, w odniesieniu do środków spożywczych, wyrok z dnia 3 marca 2011 r., Komisja/Niderlandy (C-41/09, EU:C:2011:108, pkt 53).

8 Wyrok z dnia 3 marca 2011 r., Komisja/Niderlandy (C-41/09, EU:C:2011:108, pkt 53).

35. Jeśli chodzi o zastrzeżenie, że nie wszystkie produkty zwykle zaliczane do żywności są niezbędne z żywieniowego punktu widzenia, powtórzę argumenty przytoczone w pkt 22–26 niniejszej opinii: okoliczność, że niektóre produkty spożywcze mają dodatkowe walory poza czysto odżywczymi, na przykład smakowe, oraz że mogą być nadużywane, nie zmiana faktu, że podstawowym celem ich spożycia jest zaspokojenie potrzeby odżywiania.

36. Ponadto trudno byłoby wyznaczyć obiektywną granicę między środkami spożywczymi niezbędnymi w celach odżywczych a środkami mającymi charakter zbytku. Wszak zwykły chleb z masłem też można jeść dla doznań smakowych, a nie wyłącznie w celu zaspokojenia głodu.

37. Ponadto należy zwrócić uwagę, że zastosowanie obniżonej stawki podatku VAT na podstawie art. 98 dyrektywy 2006/112 ma charakter wyjątkowy i fakultatywny. Z tego względu państwa członkowskie mają możliwość stosowania stawki obniżonej tylko do niektórych kategorii towarów lub usług wymienionych w poszczególnych punktach załącznika III do dyrektywy 2006/112 lub wykluczenia jej stosowania do niektórych kategorii tych towarów lub usług. Warunkiem jest tutaj jedynie precyzyjne określenie tych kategorii towarów lub usług oraz poszanowanie zasady neutralności podatkowej⁹.

38. Państwa członkowskie mają więc możliwość wykluczenia z zastosowania obniżonej stawki podatku VAT niektórych kategorii produktów żywnościowych, jeżeli uznają, iż nie służą one zaspokojeniu potrzeb uzasadniających zastosowanie takiej stawki.

39. Sam ustawodawca Unii skorzystał z tej możliwości, wykluczając z zakresu pkt 1 załącznika III do dyrektywy 2006/112 napoje alkoholowe. Ustawodawca ten uznał najwyraźniej, że napoje takie, jakkolwiek należą do środków spożywczych w potocznym rozumieniu, mogą też być przyczyną licznych uzależnień i schorzeń, w związku z czym nie należy wspierać ich spożycia poprzez obniżenie stawki podatku VAT.

40. Wykładnia celowościowa art. 98 dyrektywy 2006/112 w związku z pkt 1 załącznika III do niej nie pozwala więc na objęcie tym przepisem produktów, które służą zaspokojeniu innych potrzeb niż potrzeby w zakresie odżywiania, takich jak afrodyzjaki będące przedmiotem postępowania głównego.

Zasada neutralności podatkowej

41. Na koniec należy dodać, jak słusznie zauważa rząd niderlandzki w swoich uwagach, że wykładnia, zgodnie z którą afrodyzjaki przeznaczone do stosowania doustnego, takie jak będące przedmiotem postępowania głównego, powinny być objęte zakresem przedmiotowym pkt 1 załącznika III do dyrektywy 2006/112 i z tego tytułu być opodatkowane obniżoną stawką podatku VAT, mogłaby prowadzić do naruszenia zasady neutralności podatkowej.

42. Zasada ta stoi na przeszkodzie temu, by towary lub usługi podobne, które są konkurencyjne wobec siebie, były traktowane odmiennie z punktu widzenia podatku VAT¹⁰.

43. Jak zaś wiadomo, poza afrodyzjakami przeznaczonymi do stosowania doustnego istnieją też produkty o podobnym działaniu, przeznaczone do stosowania w inny sposób. Produkty te należy uznać za konkurencyjne wobec afrodyzjaków stosowanych doustnie, będących przedmiotem postępowania głównego. Nie mogą one jednak korzystać z opodatkowania obniżoną stawką podatku VAT, jako że nie są objęte żadną z kategorii wymienionych w załączniku III do dyrektywy 2006/112.

⁹ Zobacz, w odniesieniu do szczególnej kategorii środków spożywczych, wyrok z dnia 9 listopada 2017 r., AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, pkt 23, 24).

¹⁰ Zobacz w szczególności wyrok z dnia 9 listopada 2017 r., AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, pkt 30).

44. W związku z powyższym odmienne traktowanie różnych kategorii produktów służących pobudzeniu popędu płciowego ze względu na sposób ich stosowania stałoby w sprzeczności z zasadą neutralności podatkowej.

Wpływ art. 2 rozporządzenia nr 178/2002

45. Pytanie sądu odsyłającego dotyczy w szczególności kwestii, czy pojęcie „środków spożywczych przeznaczonych do spożycia przez ludzi” w rozumieniu pkt 1 załącznika III do dyrektywy 2006/112 należy interpretować poprzez odniesienie do definicji pojęcia „środka spożywczego” zawartej w art. 2 rozporządzenia nr 178/2002.

46. Moim zdaniem na to pytanie należy udzielić odpowiedzi przeczącej. Jak słusznie zauważają w swoich uwagach rząd niderlandzki i Komisja, rozporządzenie to służy całkowicie innym celom niż art. 98 dyrektywy 2006/112 i załącznik III do niej.

47. Zgodnie z art. 1 wymienionego rozporządzenia jego celem jest zapewnienie wysokiego poziomu ochrony zdrowia ludzkiego i interesów konsumentów związanych z żywnością. Definicja pojęcia „środka spożywczego” na potrzeby tego rozporządzenia obejmuje więc wszelkie produkty i substancje „przeznaczone do spożycia przez ludzi lub których spożycia przez ludzi można się spodziewać”, jako że wszelkie produkty i substancje, których spożycia przez ludzi można się spodziewać, mogą mieć (także negatywny) wpływ na zdrowie ludzi, niezależnie od celu, w jakim są spożywane. Jedynym wyjątkiem są tutaj produkty podlegające innym regulacjom zapewniającym ich bezpieczeństwo dla zdrowia ludzi, jak produkty lecznicze. Definicja zawarta w omawianym rozporządzeniu nie obejmuje natomiast produktów, które nie mają bezpośredniego wpływu na zdrowie ludzi, ponieważ nie są zwykle przez nich spożywane, jak pasze, żywe zwierzęta czy rośliny przed dokonaniem zbioru¹¹.

48. Inny jest natomiast zakres przedmiotowy pkt 1 załącznika III do dyrektywy 2006/112. Załącznik ten służy bowiem do określenia zakresu zastosowania obniżonej stawki podatku VAT na podstawie art. 98 tej dyrektywy. Celem zaś obniżenia stawki podatku VAT jest obniżenie ceny określonych towarów i usług, które zdaniem ustawodawcy zaspokajają podstawowe potrzeby konsumentów¹². Dlatego też pkt 1 załącznika III do dyrektywy 2006/112 obejmuje nie tylko produkty przeznaczone do spożycia przez ludzi, lecz także towary służące produkcji tych produktów, jak pasze oraz żywe zwierzęta, nasiona, rośliny oraz składniki zwykle przeznaczone do produkcji środków spożywczych¹³. Ustawodawca Unii wykluczył natomiast z zakresu tego przepisu napoje alkoholowe jako niespełniające celowościowych kryteriów obniżenia stawki podatku VAT.

49. Punkt 1 załącznika III do dyrektywy 2006/112 i art. 2 rozporządzenia nr 178/2002 służą zatem odmiennym celom, czemu odpowiada różny zakres przedmiotowy tych przepisów. Artykuł 2 wspomnianego rozporządzenia nie może zatem służyć za punkt odniesienia przy wykładni pkt 1 załącznika III do dyrektywy 2006/112.

50. Jak słusznie zwraca uwagę Komisja w swoich uwagach, Trybunał doszedł do podobnych wniosków, analizując relację między pojęciem „żywych zwierząt zwykle przeznaczonych do produkcji środków spożywczych” w rozumieniu pkt 1 załącznika III do dyrektywy 2006/112 a zakresem przedmiotowym rozporządzenia (WE) nr 504/2008¹⁴ w odniesieniu do koni¹⁵.

¹¹ Zobacz wyłączenie zawarte w art. 2 akapit trzeci, lit. a), b) i c) rozporządzenia nr 178/2002.

¹² Zobacz pkt 33 niniejszej opinii.

¹³ Taki cel uwzględnienia w pkt 1 załącznika III do dyrektywy 2006/112 żywych zwierząt potwierdził Trybunał w wyroku z dnia 3 marca 2011 r., Komisja/Niderlandy (C-41/09, EU:C:2011:108, pkt 54–57).

¹⁴ Rozporządzenie Komisji z dnia 6 czerwca 2008 r. wykonujące dyrektywy Rady 90/426/EWG i 90/427/EWG w odniesieniu do metod identyfikacji koniowatych (Dz.U. 2008, L 149, s. 3).

¹⁵ Wyrok z dnia 3 marca 2011 r., Komisja/Niderlandy (C-41/09, EU:C:2011:108, pkt 61–64).

51. Wobec powyższego art. 2 rozporządzenia nr 178/2002 pozostaje moim zdaniem bez wpływu na wykładnię pojęcia „środków spożywczych przeznaczonych do spożycia przez ludzi” w rozumieniu pkt 1 załącznika III do dyrektywy 2006/112.

52. Proponuję zatem odpowiedzieć na pierwsze pytanie prejudycjalne, iż pkt 1 załącznika III do dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że zawarte tam pojęcie „środków spożywczych przeznaczonych do spożycia przez ludzi” oznacza produkty, które zawierają substancje odżywcze i są spożywane zasadniczo w celu dostarczania organizmowi człowieka owych substancji odżywczych.

W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

53. Występując z drugim pytaniem prejudycjalnym, sąd odsyłający dąży do ustalenia, w jaki sposób należy interpretować pojęcie „produktów zwykle przeznaczonych do użytku jako dodatek lub substytut środków spożywczych”. Pytanie to zostało postawione w kontekście ewentualnego zakwalifikowania do takich produktów tych samych afrodyzjaków, których dotyczy pierwsze pytanie prejudycjalne.

54. Przypomnę, że zgodnie z odpowiedzią, jakiej proponuję udzielić na pierwsze pytanie prejudycjalne, do środków spożywczych w rozumieniu omawianego przepisu należy zaliczyć produkty spożywane ze względu na zawarte w nich substancje odżywcze lub na ich rolę w procesie odżywiania.

55. Podobne rozumowanie można przeprowadzić w odniesieniu do wykładni pojęcia „produktów zwykle przeznaczonych do użytku jako dodatek lub substytut środków spożywczych”. Jeżeli cechą środków spożywczych jest zawartość w nich substancji odżywczych i fakt ich spożywania właśnie w celu dostarczania organizmowi owych substancji, te same cechy powinny wykazywać dodatki do środków spożywczych i ich substytuty.

56. W szczególności przez substytuty środków spożywczych należy moim zdaniem rozumieć produkty niebędące środkami spożywczymi, lecz zawierające substancje odżywcze i spożywane zamiast środków spożywczych w celu dostarczania organizmowi owych substancji w sytuacji ich niedoboru w normalnej diecie.

57. Ponadto dodatki do środków spożywczych mogą obejmować produkty spożywane w celu wspomagania funkcji odżywczych środków spożywczych, na przykład poprzez poprawę przyswajania substancji odżywczych. Oczywiście chodzi tu o produkty inne niż produkty farmaceutyczne, te bowiem są przedmiotem osobnego uregulowania zawartego w pkt 3 załącznika III do dyrektywy 2006/112.

58. Taki wniosek będzie też zgodny z celami art. 98 dyrektywy 2006/112 omówionymi w pkt 33 niniejszej opinii.

59. Oznacza to wykluczenie z zakresu przedmiotowego pojęcia „produktów zwykle przeznaczonych do użytku jako dodatek lub substytut środków spożywczych” tych produktów, które mogą wprawdzie być spożywane przez ludzi, ale bez związku ze spożyciem środków spożywczych w powyższym rozumieniu i w celu innym niż dostarczanie organizmowi substancji odżywczych. Dotyczy to między innymi afrodyzjaków będących przedmiotem postępowania głównego.

Wnioski

60. Wobec całości powyższych rozważań proponuję, by Trybunał udzielił następującej odpowiedzi na pytania prejudycjalne przedstawione przez Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów):

Punkt 1 załącznika III do dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że zawarte tam pojęcie „środków spożywczych przeznaczonych do spożycia przez ludzi” oznacza produkty, które zawierają substancje odżywcze i są spożywane zasadniczo w celu dostarczania organizmowi człowieka owych substancji odżywczych, natomiast pojęcie „produktów zwykle przeznaczonych do użytku jako dodatek lub substytut środków spożywczych” oznacza produkty niebędące środkami spożywczymi, lecz zawierające substancje odżywcze i spożywane zamiast środków spożywczych w celu dostarczania organizmowi owych substancji, a także produkty spożywane w celu wspomagania funkcji odżywczych środków spożywczych lub ich substytutów.