



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (desiata komora)

z 1. októbra 2020*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Článok 98 – Možnosť členských štátov uplatniť zníženú sadzbu DPH na určité dodania tovaru a poskytovanie služieb – Príloha III bod 1 – Pojmy ‚potraviny určené na ľudskú spotrebu‘ a ‚výrobky obvykle určené ako doplnok alebo náhrada potravín‘ – Afrodziakálne výrobky“

Vo veci C-331/19,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ podaný rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd, Holandsko) z 19. apríla 2019 a doručený Súdnemu dvoru 23. apríla 2019, ktorý súvisí s konaním:

Staatssecretaris van Financiën

proti

X,

SÚDNY DVOR (desiata komora),

v zložení: predseda desiatej komory I. Jarukaitis, sudcovia E. Juhász (spravodajca) a M. Ilešič,

generálny advokát: M. Szpunar,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- holandská vláda, v zastúpení: M. L. Noort a M. K. Bulterman, splnomocnené zástupkyne,
- Európska komisia, v zastúpení: W. Roels a L. Lozano Palacios, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 27. februára 2020,

vyhlásil tento

* Jazyk konania: holandčina.

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu prílohy III bodu 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Staatssecretaris van Financiën (štátny tajomník ministerstva financií, Holandsko) a X vo veci uplatnenia zníženej sadzby dane z pridanej hodnoty (DPH) stanovenej pre potraviny na výrobky uvádzané na trh a používané ako afrodiziaká, ktoré pozostávajú najmä zo zložiek rastlinného alebo živočíšneho pôvodu a užívajú sa orálne.

Právny rámec

Právo Únie

Nariadenie (ES) č. 178/2002

- 3 Nariadenie (ES) č. 178/2002 Európskeho parlamentu a Rady z 28. januára 2002, ktorým sa ustanovujú všeobecné zásady a požiadavky potravinového práva, zriaďuje Európsky úrad pre bezpečnosť potravín a stanovujú postupy v záležitostiach bezpečnosti potravín (Ú. v. ES L 31, 2002, s. 1; Mim. vyd. 15/006, s. 463), v článku 1, nazvanom „Cieľ a rozsah“, uvádza:

„1. Toto nariadenie poskytuje základ na zabezpečenie vysokej úrovne ochrany zdravia ľudí a záujmov spotrebiteľov vo vzťahu k potravinám, pričom berie do úvahy najmä rozmanitosť v zásobovaní potravinami vrátane tradičných výrobkov a zároveň zabezpečuje účinné fungovanie vnútorného trhu. Stanovuje spoločné zásady a zodpovednosti, prostriedky na zabezpečenie silnej vedeckej základne, účinných organizačných programov a postupov na podporu rozhodovania v záležitostiach bezpečnosti potravín a krmív.

2. Na účely odseku 1, toto nariadenie ustanovuje všeobecné zásady, ktoré sa vzťahujú na potraviny a krmivá vo všeobecnosti, a najmä bezpečnosť potravín a krmív na úrovni [Európskej únie] a na vnútroštátnej úrovni.

Zriaďuje Európsky úrad pre bezpečnosť potravín [(EFSA)].

Stanovuje postupy pre záležitosti s priamym alebo nepriamym dopadom na bezpečnosť potravín a krmív.

...“

- 4 Článok 2 tohto nariadenia, nazvaný „Definícia ‚potravín‘“, stanovuje:

„Na účely tohto nariadenia ‚potraviny‘ znamenajú akékoľvek látky alebo výrobky, či už spracované, čiastočne spracované alebo nespracované, ktoré sú určené na ľudskú spotrebu alebo o ktorých sa predpokladá, že sú na ňu určené.

‚Potraviny‘ znamenajú tiež nápoje, žuvačky a všetky látky vrátane vody, zámerne pridávan[é] do potravín počas ich výroby, prípravy alebo úpravy. Zahŕňajú vodu po bode zhody, tak ako je definovaná [vodu na mieste zhody definovanom – *neoficiálny preklad*] v článku 6 smernice [Rady] 98/83/ES [z 3. novembra 1998 o kvalite vody určenej na ľudskú spotrebu (Ú. v. ES L 330, 1998, s. 32; Mim. vyd. 15/004, s. 90)], bez toho, aby boli dotknuté požiadavky smerníc [Rady] 80/778/EHS [z 15. júla 1980 o kvalite vôd pre ľudskú spotrebu (Ú. v. ES L 229, 1980, s. 11) (*neoficiálny preklad*)] a 98/83/ES.

„Potraviny“ nezahrňajú:

- a) krmivá;
 - b) živé zvieratá, ak nie sú pripravované s cieľom umiestnenia na trh pre ľudskú spotrebu;
 - c) rastliny pred zberom;
 - d) liečivá [lieky – *neoficiálny preklad*] v súlade so smernicami Rady 65/65/EHS [z 26. januára 1965 o aproximácii ustanovení zákonov, iných právnych predpisov alebo správnych opatrení, týkajúcich sa liekov (*neoficiálny preklad*) (Ú. v. ES 1965, 22, s. 369)] a 92/73/EHS [z 22. septembra 1992, ktorou sa rozširuje pôsobnosť smerníc 65/65/EHS a 75/319/EHS o aproximácii zákonov, iných právnych predpisov a správnych opatrení týkajúcich sa liekov, a ktorá upravuje ďalšie ustanovenia o homeopatických liekoch (*neoficiálny preklad*) (Ú. v. ES L 297, 1992, s. 8)];
 - e) kozmetické prostriedky v súlade so smernicou Rady 76/768/EHS [z 27. júla 1976 o aproximácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa kozmetických výrobkov (Ú. v. ES L 262, 1976, s. 169; Mim. vyd. 13/003, s. 285)];
 - f) tabak a tabakové výrobky v súlade so smernicou Rady 89/622/EHS [z 13. novembra 1989 o aproximácii zákonov, iných právnych predpisov a správnych opatrení členských štátov týkajúcich sa označovania tabakových výrobkov (*neoficiálny preklad*) (Ú. v. ES L 359, 1989, s. 1)];
 - g) omamné látky alebo psychotropné látky v súlade s Jednotnou konvenciou Organizácie Spojených národov o omamných látkach, [uzavretou v New Yorku 30. marca 1961, zmenenou Protokolom z roku 1972 o zmenách Jednotnej konvencie z roku 1961 (*Zbierka zmlúv Organizácie Spojených národov*, zv. 520, s. 151),] a Konvenci[ou] Organizácie Spojených národov o psychotropných látkach [uzavretou vo Viedni 21. februára 1971 (*Zbierka zmlúv Organizácie Spojených národov*, zv. 1019, s. 175)];
 - h) rezíduá a kontaminanty.“
- 5 Článok 5 uvedeného nariadenia, nazvaný „Všeobecné ciele“, v odseku 1 stanovuje:

„Potravinové právo bude sledovať jeden alebo viacero všeobecných cieľov vysokej úrovne ochrany života a zdravia ľudí a ochrany záujmov spotrebiteľa, vrátane čestných postupov v obchode s potravinami, berúc do úvahy, ak to bude potrebné, ochranu zdravotného stavu a ochrany zvierat, zdravotného stavu rastlín a životného prostredia.“

Smernica o DPH

- 6 Podľa článku 96 smernice o DPH členské štáty uplatňujú štandardnú sadzbu DPH, ktorú určí každý členský štát ako percento zo základu dane a ktorá je rovnaká pre dodanie tovaru a poskytovanie služieb.
- 7 Článok 97 tejto smernice stanovuje, že štandardná sadzba nesmie byť nižšia ako 15 %.
- 8 Článok 98 ods. 1 a 2 uvedenej smernice stanovuje:

„1. Členské štáty môžu uplatňovať buď jednu alebo dve znížené sadzby.

2. Znížené sadzby sa uplatňujú len na dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré patria do kategórií uvedených v prílohe III.

...“

- 9 Príloha III smernice o DPH, ktorá obsahuje zoznam dodaní tovarov a poskytnutí služieb, na ktoré sa môžu uplatniť znížené sadzby DPH uvedené v článku 98, v bodoch 1 až 4 uvádza:

- „1. Potraviny (vrátane nápojov okrem alkoholických nápojov) určené na ľudskú a zvieraciu spotrebu, živé zvieratá, osivá, rastliny a zložky obvykle určené na použitie pri príprave potravín; výrobky obvykle určené ako doplnok alebo náhrada potravín,
2. rozvod vody,
3. farmaceutické výrobky, ktoré sa bežne používajú v zdravotníctve, pri prevencii chorôb a na účely lekárskej a veterinárnej starostlivosti vrátane výrobkov používaných na antikoncepciu a hygienickú ochranu žien,
4. lekárske vybavenie, pomôcky a iné zariadenia bežne určené na uľahčenie alebo ošetrovanie zdravotného postihnutia na výlučne osobné použitie postihnutými osobami vrátane opráv takýchto tovarov, ako aj dodanie detských sedačiek do automobilov,

...“

Holandské právo

- 10 V čase skutkových okolností vo veci samej bola podľa § 9 ods. 2 písm. a) Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (zákon o nahradení existujúcej dane z obratu daňou z obratu podľa systému dane z pridanej hodnoty) z 28. júna 1968 (Stb. 1968, č. 329) stanovená sadzba DPH vo výške 6 % v prípade dodania tovaru uvedeného v tabuľke I tohto zákona.

- 11 Bod a.1 tejto tabuľky stanovuje:

- „1. Potraviny, najmä:
 - a) potraviny a nápoje obvykle určené na ľudskú spotrebu;
 - b) výrobky zjavne určené na použitie pri príprave potravín a nápojov uvedených v písmene a), ktoré sú v nich úplne alebo čiastočne obsiahnuté;
 - c) výrobky určené na použitie ako doplnok alebo náhrada potravín a nápojov uvedených v písmene a), pričom za potraviny sa nepovažujú alkoholické nápoje;

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

- 12 Podnikateľ X, ktorý je zdaniteľnou osobou z hľadiska DPH, predáva vo svojom obchode s erotickými výrobkami okrem iného kapsuly, kvapky, prášky a spreje prezentované ako afrodisiaká zvyšujúce libido. Tieto výrobky, ktoré pozostávajú predovšetkým z prvkov rastlinného alebo živočíšneho pôvodu, sú určené na ľudskú spotrebu a užívajú sa orálne.
- 13 Zdaniteľná osoba v období od roku 2009 do roku 2013 na tento tovar uplatňovala zníženú sadzbu DPH uplatniteľnú na potraviny.
- 14 Keďže daňový úrad zastával názor, že nejde o „potraviny“ v zmysle príslušných ustanovení o DPH, uplatnenie tejto sadzby na uvedené výrobky odmietol a vydal opravné daňové výmery.

- 15 Zdaniteľná osoba podala proti tomuto rozhodnutiu daňového úradu žalobu na Rechtbank Den Haag (súd v Haagu, Holandsko).
- 16 V odvolacom konaní Gerechtshof Den Haag (Odvolací súd Haag, Holandsko) odvolaniu zdaniteľnej osoby vyhovel a rozhodol, že používanie predmetných výrobkov ako afrodisiakum nebráni ich zdaneniu zníženou sadzbou uplatniteľnou na potraviny. Tento súd zohľadnil skutočnosť, že tieto výrobky sú určené na užívanie orálnou cestou a sú vyrobené zo zložiek, ktoré sa môžu vyskytovať v potravinách. Ďalej uviedol, že definícia pojmu „potraviny“ je taká široká, že môže zahŕňať výrobky, ktoré nie sú jednoznačne spájané s potravinami, ako sú sladkosti, žuvačky alebo koláče.
- 17 Štátny tajomník ministerstva financií (Staatssecretaris van Financiën) podal proti rozsudku Gerechtshof Den Haag (Odvolací súd Haag, Holandsko) kasačný opravný prostriedok na Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd, Holandsko).
- 18 Keďže Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd, Holandsko) sa domnieval, že rozhodnutie sporu, o ktorom rozhoduje, závisí od výkladu ustanovení smernice o DPH, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa pojem ‚potraviny určené na ľudskú spotrebu‘ použitý v prílohe III bode 1 smernice [o DPH] vykladať v tom zmysle, že sa ním v súlade s článkom 2 [nariadenia č. 178/2002] označujú akékoľvek látky alebo výrobky, či už spracované, čiastočne spracované alebo nespracované, ktoré sú určené na ľudskú spotrebu alebo o ktorých sa predpokladá, že sú na ňu určené?

V prípade zápornej odpovede na otázku: Ako sa má pojem v tomto prípade vykladať?

2. Pokiaľ sa výrobky, ktoré možno jesť a piť, nemajú považovať za potraviny určené na ľudskú spotrebu, na základe akých kritérií sa má posúdiť, či je takéto výrobky možné považovať za výrobky obvykle určené ako doplnok alebo náhrada potravín?“

O prejudiciálnych otázkach

- 19 Svojimi otázkami, ktoré je potrebné preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, ako sa majú vykladať pojmy „potraviny určené na ľudskú spotrebu“ a „výrobky obvykle určené ako doplnok alebo náhrada potravín“ uvedené v prílohe III bode 1 smernice o DPH.
- 20 Podľa článku 96 smernice o DPH každý členský štát uplatňuje na dodávky tovarov a poskytovanie služieb rovnakú štandardnú sadzbu DPH.
- 21 Odchyľne od tejto zásady článok 98 ods. 1 tejto smernice priznáva členským štátom možnosť uplatniť jednu alebo dve znížené sadzby DPH. Podľa článku 98 ods. 2 prvého pododseku uvedenej smernice sa znížené sadzby DPH môžu uplatniť len na dodania tovarov a poskytnutia služieb, ktoré patria do kategórií uvedených v prílohe III rovnakej smernice.
- 22 Konkrétnejšie, príloha III bod 1 smernice o DPH umožňuje členským štátom uplatňovať zníženú sadzbu DPH okrem iného na „potraviny (vrátane nápojov okrem alkoholických nápojov) určené na ľudskú a zvieraciu spotrebu“, ako aj „výrobky obvykle určené ako doplnok alebo náhrada potravín“.
- 23 Smernica o DPH neobsahuje definíciu pojmu „potraviny určené na ľudskú spotrebu“, ani pojmu „výrobky obvykle určené ako doplnok alebo náhrada potravín“, a žiadnu definíciu týchto pojmov neobsahuje ani vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112 (Ú. v. EÚ L 77, 2011, s. 1). Okrem toho ani smernica o DPH, ani vykonávacie nariadenie č. 282/2011 neobsahujú v tejto súvislosti odkaz na právo členských štátov.

- 24 Za týchto podmienok sa pojmy „potraviny určené na ľudskú spotrebu“ a „výrobky obvykle určené ako doplnok alebo náhrada potravín“ uvedené v prílohe III bode 1 smernice o DPH majú vykladať v súlade s ich obvyklým významom v bežnom jazyku, pričom sa zohľadní kontext, v ktorom sa používajú, a ciele sledované právnou úpravou, ktorej sú súčasťou (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. júla 2019, Spiegel Online, C-516/17, EU:C:2019:625, bod 65).
- 25 Pokiaľ ide v prvom rade o obvyklý význam výrazov tvoriacich uvedené pojmy v bežnom jazyku, je potrebné jednak uviesť, ako v podstate zdôraznil generálny advokát v bodoch 18, 19 a 27 svojich návrhov, že „potraviny určené na ľudskú spotrebu“ predstavujú v zásade všetky výrobky obsahujúce stavebné, energetické a regulačné živiny potrebné pre prežitie, fungovanie a vývoj ľudského organizmu, ktoré sú konzumované s cieľom dodať mu tieto živiny.
- 26 Keďže táto výživová funkcia je rozhodujúca na to, aby mohol byť výrobok kvalifikovaný ako „potravina určená na ľudskú spotrebu“, v zmysle obvyklého významu týchto pojmov v bežnom jazyku, je irelevantné, či tento výrobok má alebo nemá priaznivé účinky na zdravie, či jeho konzumácia zahŕňa alebo nezahŕňa určitý pôžitok pre spotrebiteľa a či sa jeho používanie uskutočňuje v určitom spoločenskom kontexte. Preto je v tejto súvislosti nepodstatné, že konzumácia uvedeného výrobku vyvoláva pozitívne účinky na libido osoby, ktorá ho požíva.
- 27 Pokiaľ ide ďalej o obvyklý význam pojmu „výrobky obvykle určené ako doplnok alebo náhrada potravín“, je potrebné uviesť, že tento pojem zahŕňa výrobky, ktorých konzumácia tiež poskytuje ľudskému organizmu stavebné, energetické a regulačné živiny potrebné pre jeho prežitie, fungovanie a vývoj.
- 28 Je potrebné konštatovať, že takáto výživová funkcia nemôže v tejto kategórii výrobkov chýbať, keďže účelom týchto výrobkov je dopĺňať alebo nahrádzať potraviny.
- 29 Vzhľadom na to, že tieto dve kategórie výrobkov majú rovnakú výživovú funkciu, teda nie je dôvod, aby sa na ne uplatňovali rôzne režimy DPH.
- 30 Pokiaľ ide po druhé o kontext, do ktorého patria pojmy „potraviny určené na ľudskú spotrebu“ a „výrobky obvykle určené ako doplnok alebo náhrada potravín“ uvedené v prílohe III bode 1 smernice o DPH, je potrebné uviesť, že ako vyplýva z bodov 20 až 22 tohto rozsudku, tieto dva pojmy označujú tovary, ktorých dodanie podlieha zníženej sadzbe DPH, čo predstavuje výnimku zo zásady uplatnenia štandardnej sadzby DPH. Preto sa majú vykladať doslovne (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. decembra 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, bod 25).
- 31 Okrem toho je potrebné uviesť, že na účely definície týchto pojmov nie je relevantná definícia pojmu „potraviny“ uvedená v článku 2 nariadenia č. 178/2002, pretože toto nariadenie, ktorého cieľom je, ako vyplýva z jeho článku 1, ochrana zdravia, sa vzťahuje na všetky látky prispievajúce k bezpečnosti potravín. Uvedené nariadenie sa tak prostredníctvom mimoriadne širokého pojmu „potraviny“ vzťahuje na akúkoľvek látku určenú na ľudskú spotrebu alebo o ktorej možno rozumne predpokladať, že bude na ňu určená, vrátane alkoholických nápojov a vody. Tento pojem teda svojím rozsahom presahuje rozsah pojmov „potraviny určené na ľudskú spotrebu“ alebo „výrobky obvykle určené ako doplnok alebo náhrada potravín“ uvedených v prílohe III bode 1 smernice o DPH.
- 32 Okrem toho sa pojmy „potraviny určené na ľudskú spotrebu“, ani „výrobky obvykle určené ako doplnok alebo náhrada potravín“, uvedené v bode 1 tejto prílohy, nemôžu vzťahovať na lieky, keďže príloha III smernice o DPH v bode 3 osobitne uvádza „farmaceutické výrobky“.
- 33 Pokiaľ ide v treťom rade o cieľ sledovaný prílohou III smernice o DPH, Súdny dvor rozhodol, že vypracovaním prílohy III tejto smernice si normotvorca Únie prial, aby sa na základné tovary, ako aj na tovary a služby zodpovedajúce sociálnym alebo kultúrnym cieľom, za predpokladu, že vôbec

nepredstavujú alebo predstavujú len veľmi malé riziko skreslenia hospodárskej súťaže, mohla uplatňovať znížená sadzba DPH (rozsudok zo 4. júna 2015, Komisia/Spojené kráľovstvo, C-161/14, neuverejnený, EU:C:2015:355, bod 25 a citovaná judikatúra).

- 34 Súdny dvor k tomu dodal, že cieľom tejto prílohy je dosiahnuť, aby sa určitý tovar považovaný za mimoriadne nevyhnutný stal lacnejším, a teda dostupnejším pre konečného spotrebiteľa, ktorý v konečnom dôsledku znáša DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. marca 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, bod 22 a citovanú judikatúru).
- 35 Za týchto podmienok každý výrobok určený na ľudskú spotrebu, ktorý dodáva ľudskému organizmu živiny potrebné pre jeho prežitie, udržanie, fungovanie a vývoj, patrí do kategórie uvedenej v prílohe III bode 1 smernice o DPH, aj keď má konzumácia tohto výrobku vyvolať aj iné účinky.
- 36 Naopak, do tejto kategórie nemôže patriť výrobok, ktorý neobsahuje živiny alebo ich obsahuje v úplne zanedbateľnom množstve a ktorého konzumácia je zameraná iba na vyvolanie iných účinkov, ako sú účinky potrebné na prežitie, fungovanie alebo rozvoj ľudského organizmu.
- 37 Hoci sa zdá, že z informácií, ktoré má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že o takúto situáciu ide v prípade afrodisiakálnych výrobkov, o ktoré ide v spore vo veci samej, prislúcha vnútroštátnemu súdu, aby to overil.
- 38 Tento výklad napokon potvrdzuje aj cieľ sledovaný prílohou III smernice o DPH, ktorým je uplatniť zníženú sadzbu DPH na základné tovary, aby sa stali dostupnejšími pre konečného spotrebiteľa.
- 39 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy je na položené otázky potrebné odpovedať tak, že pojmy „potraviny určené na ľudskú spotrebu“ a „výrobky obvykle určené ako doplnok alebo náhrada potravín“ uvedené v prílohe III bode 1 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že sa vzťahujú na všetky výrobky obsahujúce stavebné, energetické a regulačné živiny potrebné pre prežitie, fungovanie a vývoj ľudského organizmu, ktoré sú konzumované s cieľom dodať mu tieto živiny.

O trovách

- 40 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (desiata komora) rozhodol takto:

Pojmy „potraviny určené na ľudskú spotrebu“ a „výrobky obvykle určené ako doplnok alebo náhrada potravín“ uvedené v prílohe III bode 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že sa vzťahujú na všetky výrobky obsahujúce stavebné, energetické a regulačné živiny potrebné pre prežitie, fungovanie a vývoj ľudského organizmu, ktoré sú konzumované s cieľom dodať mu tieto živiny.

Podpisy