



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (deseti senat)

z dne 1. oktobra 2020*

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 98 – Možnost držav članic, da za nekatere dobave blaga in opravljanje storitev uporabljajo nižjo stopnjo DDV – Točka 1 Priloge III – Pojma ‚živila za prehrano ljudi‘ in ‚proizvodi, ki se običajno uporabljajo kot dodatki ali nadomestki živil‘ – Afrodizični proizvodi“

V zadevi C-331/19,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodišče Nizozemske) z odločbo z dne 19. aprila 2019, ki je na Sodišče prispela 23. aprila 2019, v postopku

Staatssecretaris van Financiën

proti

X,

SODIŠČE (deseti senat),

v sestavi I. Jarukaitis, predsednik senata, E. Juhász (poročevalec) in M. Ilešič, sodnika,

generalni pravobranilec: M. Szpunar,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za nizozemsko vlado M. L. Noort in M. K. Bulterman, agentki,
- za Evropsko komisijo W. Roels in L. Lozano Palacios, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 27. februarja 2020

izreka naslednjo

* Jezik postopka: nizozemščina.

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago točke 1 Priloge III k Direktivi Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Staatssecretaris van Financiën (državni sekretar za finance, Nizozemska) in X v zvezi z uporabo nižje stopnje davka na dodano vrednost (DDV), ki je predpisana za živila, za proizvode, ki se tržijo in uporabljajo kot afrodizijaki in so pretežno sestavljeni iz elementov rastlinskega ali živalskega izvora ter se uživajo peroralno.

Pravni okvir

Pravo Unije

Uredba (ES) št. 178/2002

- 3 Člen 1 Uredbe (ES) št. 178/2002 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 28. januarja 2002 o določitvi splošnih načel in zahtevah živilske zakonodaje, ustanovitvi Evropske agencije za varnost hrane in postopkih, ki zadevajo varnost hrane (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 15, zvezek 6, str. 463), naslovljen „Cilj in področje uporabe“, določa:

„1. Ta uredba daje podlago za zagotavljanje visoke ravni varovanja zdravja ljudi in interesov potrošnikov v zvezi z živilom ob upoštevanju zlasti raznolikosti pri preskrbi z živilom, vključno s tradicionalnimi proizvodi, ob hkratnem zagotavljanju nemotenega delovanja notranjega trga. Uvaja skupna načela in pristojnosti, sredstva za zagotovitev močne znanstvene podlage, učinkovite organizacijske strukture in postopkov za podporo pri odločanju o zadevah v zvezi z varnostjo živil in krme.

2. Za namene odstavka 1 ta uredba določa splošna načela, ki urejajo sektor živil in krme na splošno ter zlasti [varnost živil in krme] na ravni [Evropske unije] in nacionalni ravni.

S to uredbo se ustanovi Evropska agencija za varnost hrane [(EFSA)].

Določa postopke za vprašanja, ki neposredno ali posredno vplivajo na varnost živil in krme.

[...]“.

- 4 Člen 2 te uredbe, naslovljen „Opredelitev pojma ‚hrana‘“, določa:

„V tej uredbi je ‚hrana‘ (ali ‚živilo‘) vsaka snov ali izdelek, v predelani, delno predelani ali nepredelani obliki, namenjen za uživanje ali se smiselno pričakuje, da ga bodo uživali ljudje.

K ‚živilom‘ sodijo tudi pijača, žvečilni gumi in vse snovi, vključno z vodo, namenoma vgrajene v živilo med izdelavo, pripravo ali obdelavo živila. Voda se tu šteje od točke skladnosti, kakor je opredeljeno v členu 6 Direktive [Sveta] 98/83/ES [z dne 3. novembra 1998 o kakovosti vode, namenjene za prehrano ljudi (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 15, zvezek 4, str. 90)] in brez poseganja v zahteve direktiv [Sveta] 80/778/EGS [z dne 15. julija 1980 o kakovosti vode, namenjene za prehrano ljudi (UL 1980, L 229, str. 11)] in 98/83/ES [...].

K ‚živilom‘ ne sodijo:

- (a) krma;
- (b) žive živali, razen živali za proizvodnjo hrane [razen če niso pripravljene za dajanje na trg za prehrano ljudi];
- (c) rastline pred žetvijo;
- (d) zdravila v smislu direktiv [Sveta] 65/65/EGS [z dne 26. januarja 1965 o približevanju določb zakonov ali drugih predpisov o lastniških zdravilih (UL 1965, 22, str. 369)] in [Sveta] 92/73/EGS [z dne 22. septembra 1992, ki razširja obseg direktiv 65/65/EGS in 75/319/EGS o približevanju določb zakonov ter drugih predpisov, ki se nanašajo na zdravila in določajo dodatne določbe o homeopatskih zdravilih (UL 1992, L 297, str. 8)];
- (e) kozmetika v smislu Direktive Sveta 76/768/EGS [z dne 27. julija 1976 o približevanju zakonodaje držav članic v zvezi s kozmetičnimi izdelki (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 13, zvezek 3, str. 285)];
- (f) tobak in tobačni izdelki v smislu Direktive Sveta 89/622/EGS [z dne 13. novembra 1989 o približevanju zakonov in drugih predpisov držav članic glede označevanja tobačnih izdelkov (UL 1989, L 359, str. 1)];
- (g) narkotične in psihotropne snovi v smislu Enotne konvencije Združenih narodov o narkotikih[, sklenjene v New Yorku 30. marca 1961 in spremenjene s protokolom iz leta 1972 o spremembi Enotne konvencije iz leta 1961 (*Recueil des traités des Nations unies*, zvezek 520, str. 151),] in Konvencije Združenih narodov o psihotropnih snoveh[, sklenjene na Dunaju 21. februarja 1971 (*Recueil des traités des Nations unies*, zvezek 1019, str. 175)];
- (h) ostanki in onesnaževala.“

5 Člen 5 te uredbe, naslovljen „Splošni cilji“, v odstavku 1 določa:

„Živilska zakonodaja zasleduje enega ali več splošnih ciljev visoke ravni varovanja življenja in zdravja ljudi, varstva interesov potrošnika, vključno z dobrimi poslovnimi običaji v prometu z živilom ob upoštevanju, kadar je to primerno, varovanja zdravja in zaščite živali, zdravja rastlin in okolja.“

Direktiva o DDV

6 V skladu s členom 96 Direktive o DDV države članice uporabljajo splošno stopnjo DDV, ki jo določi vsaka država članica in je enaka za dobavo blaga in za opravljanje storitev.

7 Člen 97 te direktive določa, da splošna stopnja ne sme biti nižja od 15 %.

8 Člen 98(1) in (2) navedene direktive določa:

„1. Države članice lahko uporabljajo eno ali dve nižji stopnji.

2. Nižje stopnje se uporabljajo samo za dobavo blaga in opravljanje storitev iz kategorij, določenih v Prilogi III.

[...]“.

9 Priloga III k Direktivi o DDV, ki vsebuje seznam dobav blaga in storitev, za katere se lahko uporabljajo nižje stopnje DDV iz člena 98, v točkah od 1 do 4 določa:

- „1. Živila (vključno s pijačami, razen alkoholnih pijač) za prehrano ljudi in živali; živih živali, semen, rastlin in sestavin, ki so običajno namenjene za pripravo živil; proizvodov, ki se običajno uporabljajo kot dodatki ali nadomestki živil;
2. oskrba z vodo;
3. farmacevtski izdelki, ki se običajno uporabljajo za zdravstveno nego, preprečevanje bolezni in zdravljenje v medicini ali veterini, skupaj z izdelki, ki se uporabljajo za preprečevanje zanositve in sanitarno zaščito;
4. medicinska oprema, pripomočki in druge naprave, ki se običajno uporabljajo za lajšanje ali zdravljenje invalidnosti, za izključno osebno rabo invalidne osebe, skupaj s popravili takšnega blaga ter dobava avtomobilskih sedežev za otroke;

[...]“.

Nizozemsko pravo

10 V času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari je na podlagi člena 9(2)(a) Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (zakon o nadomestitvi obstoječega prometnega davka z davkom na dodano vrednost) z dne 28. junija 1968 (Stb. 1968, št. 329) stopnja DDV znašala 6 % za dobavo blaga iz preglednice I tega zakona.

11 V točki a.1 te preglednice so navedena:

- „1. živila, zlasti:
 - a. živila in pijače, ki so običajno namenjene prehrani ljudi;
 - b. proizvodi, ki so očitno namenjeni pripravi živil in pijač iz točke (a) in jih te v celoti ali deloma vsebujejo;
 - c. proizvodi, ki se uporabljajo kot dopolnilo k živilom in pijačam iz točke (a) ali kot njihovo nadomestilo, s tem da se alkoholne pijače ne štejejo za živila;

[...]“.

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

12 X, podjetnik, ki je zavezanec za DDV, v svoji trgovini prodaja erotične izdelke, med drugim kapsule, kapljice, praške in pršila, ki se oglašujejo kot afrodizijaki za povečanje libida. Ti proizvodi, ki so pretežno sestavljeni iz elementov rastlinskega ali živalskega izvora, so namenjeni prehrani ljudi in se jemljejo peroralno.

13 Med letom 2009 in letom 2013 je ta davčni zavezanec za te proizvode uporabljal nižjo stopnjo DDV, ki velja za živila.

14 Ker je davčna uprava menila, da ne gre za „živila“ v smislu upoštevni določb ureditve na področju DDV, je nasprotovala uporabi te stopnje za te proizvode in se odločila, da bo izdala odmerne odločbe.

- 15 Davčni zavezanec je tako odločbo davčne uprave izpodbijal pred Rechtbank Den Haag (sodišče v Haagu, Nizozemska).
- 16 V pritožbenem postopku je Gerechtshof Den Haag (pritožbeno sodišče v Haagu, Nizozemska) ugodilo pritožbi davčnega zavezanca in presodilo, da uporaba zadevnih proizvodov kot afrodizijakov ne nasprotuje njihovi obdavčitvi po nižji stopnji, ki se uporablja za živila. Navedeno sodišče je upoštevalo dejstvo, da se ti proizvodi uživajo peroralno in so izdelani iz sestavin, ki so lahko prisotne v živilih. Poleg tega je navedlo, da je opredelitev pojma „živila“ tako široka, da lahko zajema proizvode, ki niso neposredno povezani z živilom, kot so sladkarije, žvečilni gumiji ali kolači.
- 17 Državni sekretar za finance je zoper sodbo Gerechtshof Den Haag (pritožbeno sodišče v Haagu) vložil kasacijsko pritožbo pri predložitvenem sodišču, Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodišče Nizozemske).
- 18 Ker je Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodišče Nizozemske) menilo, da je za rešitev spora, o katerem odloča, potrebna razlaga določb Direktive o DDV, je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je treba pojem živila za prehrano ljudi iz točke 1 Priloge III k Direktivi [o DDV] razlagati tako, da v skladu s členom 2 [Uredbe št. 178/2002] pomeni vsako snov ali izdelek, v predelani, delno predelani ali nepredelani obliki, namenjen za uživanje ali za katerega se smiselno pričakuje, da ga bodo uživali ljudje?

Če je odgovor na to vprašanje nikalen: kako je treba v tem primeru podrobneje opredeliti ta pojem?

2. Če se hrana ali pijača ne more šteti za živila za prehrano ljudi: na podlagi katerih meril je treba v tem primeru preizkusiti, ali je treba take proizvode šteti za proizvode, ki se običajno uporabljajo kot dodatki ali nadomestki živil?“

Vprašanji za predhodno odločanje

- 19 Predložitveno sodišče z vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, kako je treba razlagati pojma „živila za prehrano ljudi“ in „proizvodi, ki se običajno uporabljajo kot dodatki ali nadomestki živil“ iz točke 1 Priloge III k Direktivi o DDV.
- 20 V skladu s členom 96 Direktive o DDV vsaka država članica za dobavo blaga in opravljanje storitev uporablja isto splošno stopnjo DDV.
- 21 Na podlagi člena 98(1) te direktive imajo države članice z odstopanjem od tega načela možnost uporabljati eno ali dve nižji stopnji DDV. V skladu s členom 98(2), prvi pododstavek, te direktive se lahko nižje stopnje DDV uporabljajo samo za dobavo blaga in opravljanje storitev iz kategorij, določenih v Prilogi III k tej direktivi.
- 22 Natančneje, točka 1 Priloge III k Direktivi o DDV državam članicam omogoča, da uporabijo nižjo stopnjo DDV med drugim za „živila (vključno s pijačami, razen alkoholnih pijač) za prehrano ljudi in živali“, in za „proizvode, ki se običajno uporabljajo kot dodatki ali nadomestki živil“.
- 23 Direktiva o DDV ne vsebuje niti opredelitve pojma „živila za prehrano ljudi“ niti opredelitve pojma „proizvodi, ki se običajno uporabljajo kot dodatki ali nadomestki živil“, ravno tako pa nobene opredelitve teh pojmov ni v Izvedbeni uredbi Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112 (UL 2011, L 77, str. 1). Poleg tega niti Direktiva o DDV niti Izvedbena uredba št. 282/2011 v zvezi s tem ne napotujeta na pravo držav članic.

- 24 V teh okoliščinah je treba pojma „živila za prehrano ljudi“ in „proizvodi, ki se običajno uporabljajo kot dodatki ali nadomestki živil“ iz točke 1 Priloge III k Direktivi o DDV razlagati v skladu z običajnim pomenom izrazov, ki ju sestavljajo, v vsakdanjem jeziku, pri čemer je treba upoštevati kontekst, v katerem se ti izrazi uporabljajo, in cilje, ki jim sledi ureditev, katere del so navedeni izrazi (glej v tem smislu sodbo z dne 29. julija 2019, Spiegel Online, C-516/17, EU:C:2019:625, točka 65).
- 25 Na prvem mestu, glede običajnega pomena izrazov, ki sestavljajo ta pojma, v vsakdanjem jeziku, je treba prvič poudariti, da so, kot je generalni pravobranilec v bistvu poudaril v točkah 18, 19 in 27 sklepnih predlogov, „živila za prehrano ljudi“ načeloma vsi proizvodi, ki vsebujejo hranila za gradnjo, energijo in uravnavanje človeškega organizma, ki so potrebna za ohranjanje, delovanje in razvoj tega organizma in ki se zaužijejo, da se vanj vnesejo ta hranila.
- 26 Ker je ta prehranska funkcija odločilna za to, da se proizvod lahko opredeli kot „živilo za prehrano ljudi“ v skladu z običajnim pomenom teh izrazov v vsakdanjem jeziku, ni pomembno, ali ima ta proizvod koristne učinke za zdravje, ali njegovo zaužitje potrošniku daje določeno zadovoljstvo in ali se njegova uporaba umešča v določen družbeni kontekst. Zato okoliščina, da ima zaužitje navedenega proizvoda pozitivne učinke na libido osebe, ki ga zaužije, v zvezi s tem ni pomembna.
- 27 Drugič, glede običajnega pomena izraza „proizvodi, ki se običajno uporabljajo kot dodatki ali nadomestki živil“ v vsakdanjem jeziku je treba poudariti, da ta izraz zajema proizvode, katerih uživanje v človeški organizem ravno tako vnaša hranila za gradnjo, energijo in uravnavanje, ki so potrebna za ohranjanje, delovanje in razvoj tega organizma.
- 28 Ugotoviti je treba, da ta kategorija proizvodov ne sme biti brez te take prehranske funkcije, ker je namen teh proizvodov dopolnitev ali nadomestitev živil.
- 29 Ker imata ti kategoriji proizvodov enako prehransko funkcijo, zato ni razloga, da bi se zanju uporabljali različni ureditvi DDV.
- 30 Na drugem mestu, glede konteksta, v katerega se umeščata pojma „živila za prehrano ljudi“ in „proizvodi, ki se običajno uporabljajo kot dodatki ali nadomestki živil“ iz točke 1 Priloge III k Direktivi o DDV, je treba poudariti, da ta pojma, kot je razvidno iz točk od 20 do 22 te sodbe, označujeta proizvode, za dobavo katerih velja nižja stopnja DDV, kar pomeni odstopanje od načela uporabe splošne stopnje DDV. Zato ju je treba razlagati ozko (glej v tem smislu sodbo z dne 19. decembra 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, točka 25).
- 31 Poleg tega je treba navesti, da opredelitev pojma „hrana“ iz člena 2 Uredbe št. 178/2002 ni upoštevna za opredelitev teh pojmov, saj se ta uredba, katere cilj je, kot je razvidno iz člena 1 te uredbe, varovanje zdravja, nanaša na vse snovi, ki prispevajo k varnosti hrane. Tako se navedena uredba s posebej širokim pojmom „hrana“ nanaša na vsako snov, ki je namenjena za uživanje ali se smiselno pričakuje, da jo bodo uživali ljudje, vključno z alkoholnimi pijačami in vodo. Zato ima ta pojem obseg, ki presega obseg pojma „živila za prehrano ljudi“ ali pojma „proizvodi, ki se običajno uporabljajo kot dodatki ali nadomestki živil“ iz točke 1 Priloge III k Direktivi o DDV.
- 32 Poleg tega niti pojem „živila“ niti pojem „proizvodi, ki se običajno uporabljajo kot dodatki ali nadomestki živil“ iz točke 1 te priloge ne moreta zajemati zdravil, saj so v Prilogi III k Direktivi o DDV v točki 3 ločeno omenjeni „farmacevtski izdelki“.
- 33 Glede, na tretjem mestu, cilja Priloge III k Direktivi o DDV je Sodišče presodilo, da je zakonodajalec Unije s sprejetjem Priloge III k tej direktivi želel zagotoviti, da se lahko za bistveno blago ter blago in storitve, ki ustrezajo socialnim ali kulturnim ciljem, uporabi nižja stopnja DDV, če to ne pomeni tveganja ali pomeni le nizko stopnjo tveganja za izkrivljanje konkurence (sodba z dne 4. junija 2015, Komisija/Združeno kraljestvo, C-161/14, neobjavljena, EU:C:2015:355, točka 25 in navedena sodna praksa).

- 34 Sodišče je dodalo, da je namen te priloge, da se za končnega potrošnika, ki v končni fazi nosi strošek DDV, poceni nekatero blago, ki se šteje za posebej potrebno, in se mu s tem olajša dostop do njega (glej v tem smislu sodbo z dne 9. marca 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, točka 22 in navedena sodna praksa).
- 35 V teh okoliščinah vsak proizvod, ki je namenjen za prehrano ljudi in ki daje človeškemu organizmu hranila, potrebna za ohranjanje, delovanje in razvoj tega organizma, spada v kategorijo iz točke 1 Priloge III k Direktivi o DDV, čeprav je namen uživanja tega proizvoda tudi doseganje drugih učinkov.
- 36 Nasprotno pa proizvod, ki ne vsebuje hranil ali jih vsebuje v povsem zanemarljivi količini in katerega uživanje je namenjeno le temu, da se dosežejo drugi učinki kot tisti, ki so potrebni za ohranjanje, delovanje ali razvoj človeškega organizma, ne more spadati v to kategorijo.
- 37 Čeprav se zdi, da iz informacij, s katerimi razpolaga Sodišče, izhaja, da gre za tak primer pri afrodizičnih izdelkih, ki se obravnavajo v sporu o glavni stvari, mora to preveriti predložitveno sodišče.
- 38 Poleg tega je ta razlaga podprta s ciljem Priloge III k Direktivi o DDV, da se nižja stopnja DDV uporabi za bistveno blago, da bi to postalo dostopnejše za končnega potrošnika.
- 39 Glede na vse zgoraj navedeno je treba na postavljeni vprašanji odgovoriti, da je treba pojma „živila za prehrano ljudi“ in „proizvodi, ki se običajno uporabljajo kot dodatki ali nadomestki živil“ iz točke 1 Priloge III k Direktivi o DDV razlagati tako, da se nanašata na vse proizvode, ki vsebujejo hranila za gradnjo, energijo in uravnavanje človeškega organizma, ki so potrebna za ohranjanje, delovanje in razvoj tega organizma, in ki se zaužijejo, da se vanj vnesejo ta hranila.

Stroški

- 40 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (deseti senat) razsodilo:

Pojma „živila za prehrano ljudi“ in „proizvodi, ki se običajno uporabljajo kot dodatki ali nadomestki živil“ iz točke 1 Priloge III k Direktivi Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da se nanašata na vse proizvode, ki vsebujejo hranila za gradnjo, energijo in uravnavanje človeškega organizma, ki so potrebna za ohranjanje, delovanje in razvoj tega organizma, in ki se zaužijejo, da se vanj vnesejo ta hranila.

Podpisi