

Downloaded via the EU tax law app / web

Začasna izdaja

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

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

sestavljani 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 odločitvi 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 prikaže, 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 tobaki izdelki v smislu Direktive Sveta 89/622/EGS [z dne 13. novembra 1989 o približevanju zakonov in drugih predpisov držav članic glede označevanja tobakovih izdelkov (UL 1989, L 359, str. 1)];
- (g) narkotične in psihotropne snovi v smislu Enotne konvencije Združenih narodov o narkotikah[, 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 živili ob upoštevanju, kadar je to primerno, varovanja zdravja in zaščitne 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 določijo 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 prepreževanje zanositve in sanitarno zašžito;

4. medicinska oprema, pripomožki in druge naprave, ki se obižajno uporabljajo za lajšanje ali zdravljenje invalidnosti, za izkljužno osebno rabo invalidne osebe, skupaj s popravili takšnega blaga ter dobava avtomobilskih sedežev za otroke;

[...].

Nizozemsko pravo

10 V žasu dejanskega stanja v postopku v glavni stvari je na podlagi žlena 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 obstoježega 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 tožki a.1 te preglednice so navedena:

„1. živila, zlasti:

a. živila in pijaže, ki so obižajno namenjene prehrani ljudi;

b. proizvodi, ki so ožitno namenjeni pripravi živil in pijaž iz tožke (a) in jih te v celoti ali deloma vsebujejo;

c. proizvodi, ki se uporabljajo kot dopolnilo k živilom in pijažam iz tožke (a) ali kot njihovo nadomestilo, s tem da se alkoholne pijaže ne štejejo za živila;

[...].

Spor o glavni stvari in vprašnji za predhodno odložanje

12 X, podjetnik, ki je zavezanec za DDV, v svoji trgovini prodaja erotižne izdelke, med drugim kapsule, kapljice, praške in pršila, ki se oglašujejo kot afrodizijaki za povežanje 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 davžni zavezanec za te proizvode uporabljal nižjo stopnjo DDV, ki velja za živila.

14 Ker je davžna uprava menila, da ne gre za „živila“ v smislu upoštevnih doložb ureditve na podrožju DDV, je nasprotovala uporabi te stopnje za te proizvode in se odložila, da bo izdala odmerne odložbe.

15 Davžni zavezanec je tako odložbo davžne uprave izpodbijal pred Rechtbank Den Haag (sodišže v Haagu, Nizozemska).

16 V pritožbenem postopku je Gerechtshof Den Haag (pritožbeno sodišže v Haagu, Nizozemska) ugodilo pritožbi davžnega zavezanca in presodilo, da uporaba zadevnihi proizvodov kot afrodizijakov ne nasprotuje njihovi obdavžitvi po nižji stopnji, ki se uporablja za živila. Navedeno sodišže 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 živili, kot so sladkarije, žvežilni

gumiji ali kola?i.

17 Državni sekretar za finance je zoper sodbo Gerechtshof Den Haag (pritožbeno sodiš?e v Haagu) vložil kasacijsko pritožbo pri predložitvenem sodiš?u, Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodiš?e Nizozemske).

18 Ker je Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodiš?e Nizozemske) menilo, da je za rešitev spora, o katerem odlo?a, potrebna razlaga dolo?b Direktive o DDV, je prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predložilo ti vprašnji:

„1. Ali je treba pojem živila za prehrano ljudi iz to?ke 1 Priloge III k Direktivi [o DDV] razlagati tako, da v skladu s ?lenom 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 pri?akuje, da ga bodo uživali ljudje?

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

2. ?e se hrana ali pija?a 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 obi?ajno uporabljajo kot dodatki ali nadomestki živil?“

Vprašnji za predhodno odlo?anje

19 Predložitveno sodiš?e z vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, kako je treba razlagati pojma „živila za prehrano ljudi“ in „proizvodi, ki se obi?ajno uporabljajo kot dodatki ali nadomestki živil“ iz to?ke 1 Priloge III k Direktivi o DDV.

20 V skladu s ?lenom 96 Direktive o DDV vsaka država ?lanica za dobavo blaga in opravljanje storitev uporablja isto splošno stopnjo DDV.

21 Na podlagi ?lena 98(1) te direktive imajo države ?lanice z odstopanjem od tega na?ela možnost uporabljati eno ali dve nižji stopnji DDV. V skladu s ?lenom 98(2), prvi pododstavek, te direktive se lahko nižje stopnje DDV uporabljajo samo za dobavo blaga in opravljanje storitev iz kategorij, dolo?enih v Prilogi III k tej direktivi.

22 Natan?neje, to?ka 1 Priloge III k Direktivi o DDV državam ?lanicam omogo?a, da uporabijo nižjo stopnjo DDV med drugim za „živila (vklju?no s pija?ami, razen alkoholnih pija?) za prehrano ljudi in živali“, in za „proizvode, ki se obi?ajno 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 obi?ajno 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 dolo?itvi 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 ?lanic.

24 V teh okoliš?inah je treba pojma „živila za prehrano ljudi“ in „proizvodi, ki se obi?ajno uporabljajo kot dodatki ali nadomestki živil“ iz to?ke 1 Priloge III k Direktivi o DDV razlagati v skladu z obi?ajnim pomenom izrazov, ki ju sestavljajo, v vsakdanjem jeziku, pri ?emer 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, to?ka 65).

25 Na prvem mestu, glede obi?ajnega pomena izrazov, ki sestavljajo ta pojma, v vsakdanjem jeziku, je treba prvi? poudariti, da so, kot je generalni pravobranilec v bistvu poudaril v to?kah 18,

19 in 27 sklepnih predlogov, „živila za prehrano ljudi“ na?eloma vsi proizvodi, ki vsebujejo hranila za gradnjo, energijo in uravnavanje ?loveškega 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 odlo?ilna za to, da se proizvod lahko opredeli kot „živilo za prehrano ljudi“ v skladu z obi?ajnim pomenom teh izrazov v vsakdanjem jeziku, ni pomembno, ali ima ta proizvod koristne u?inke za zdravje, ali njegovo zaužitje potrošniku daje dolo?eno zadovoljstvo in ali se njegova uporaba umeš?a v dolo?en družbeni kontekst. Zato okoliš?ina, da ima zaužitje navedenega proizvoda pozitivne u?inke na libido osebe, ki ga zaužije, v zvezi s tem ni pomembna.

27 Drugi?, glede obi?ajnega pomena izraza „proizvodi, ki se obi?ajno uporabljajo kot dodatki ali nadomestki živil“ v vsakdanjem jeziku je treba poudariti, da ta izraz zajema proizvode, katerih uživanje v ?loveški 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 umeš?ata pojma „živila za prehrano ljudi“ in „proizvodi, ki se obi?ajno uporabljajo kot dodatki ali nadomestki živil“ iz to?ke 1 Priloge III k Direktivi o DDV, je treba poudariti, da ta pojma, kot je razvidno iz to?k od 20 do 22 te sodbe, ozna?ujeta proizvode, za dobavo katerih velja nižja stopnja DDV, kar pomeni odstopanje od na?ela 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, to?ka 25).

31 Poleg tega je treba navesti, da opredelitev pojma „hrana“ iz ?lena 2 Uredbe št. 178/2002 ni upoštevna za opredelitev teh pojmov, saj se ta uredba, katere cilj je, kot je razvidno iz ?lena 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 pri?akuje, da jo bodo uživali ljudje, vklju?no z alkoholnimi pija?ami in vodo. Zato ima ta pojem obseg, ki presega obseg pojma „živila za prehrano ljudi“ ali pojma „proizvodi, ki se obi?ajno uporabljajo kot dodatki ali nadomestki živil“ iz to?ke 1 Priloge III k Direktivi o DDV.

32 Poleg tega niti pojem „živila“ niti pojem „proizvodi, ki se obi?ajno uporabljajo kot dodatki ali nadomestki živil“ iz to?ke 1 te priloge ne moreta zajemati zdravil, saj so v Prilogi III k Direktivi o DDV v to?ki 3 lo?eno omenjeni „farmacevtski izdelki“.

33 Glede, na tretjem mestu, cilja Priloge III k Direktivi o DDV je Sodiš?e 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, ?e 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, to?ka 25 in navedena sodna praksa).

34 Sodiš?e je dodalo, da je namen te priloge, da se za kon?nega potrošnika, ki v kon?ni 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, to?ka 22 in navedena sodna praksa).

35 V teh okoliščinah vsak proizvod, ki je namenjen za prehrano ljudi in ki daje živalskemu 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 živalskega 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 živalskega 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 odloži o stroških. Stroški za predložitev stališča 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 živalskega organizma, ki so potrebna za ohranjanje, delovanje in razvoj tega organizma, in ki se zaužijejo, da se vanj vnesejo ta hranila.

Podpisi

* Jezik postopka: nizozemščina.