

Věc C-331/19

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

23. dubna 2019

Předkládající soud:

Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

19. dubna 2019

Navrhovatel v řízení o kasačním opravném prostředku:

Staatssecretaris van Financiën,

Další účastnice řízení:

X

Předmět původního řízení

Spor v původním řízení se týká dodatečných daňových výměrů, které vydal Inspecteur van de Belastingdienst (daňový inspektor, dále jen „Inspecteur“) vůči X (dále jen „dlužnice daně“), neboť měl za to, že určité výrobky dodávané dlužnicí daně podléhají základní sazbě daně z přidané hodnoty. Dlužnice daně tyto výměry napadla a uvedla, že výrobky podléhají nižší sazbě daně z přidané hodnoty pro potraviny, kterou již odvedla.

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Tato žádost předložená podle článku 267 SFEU se týká použití snížené sazby daně z přidané hodnoty na potraviny. Konkrétně se jedná o otázku, na základě jakých kritérií lze stanovit, zda výrobky spadají do pojmu „potraviny pro lidskou spotřebu“ nebo do pojmu „výrobky obvykle určené k použití jako doplněk nebo náhražka potravin“ ve smyslu směrnice o DPH z roku 2006.

Předběžné otázky

- 1) Musí být pojem „potraviny pro lidskou spotřebu“ použitý v příloze III bodu 1 směrnice o DPH z roku 2006 vykládán v tom smyslu, že podle článku 2 nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 178/2002 ze dne 28. ledna 2002, kterým se stanoví obecné zásady a požadavky potravinového práva, se pod tímto pojmem rozumí jakákoli látka nebo výrobek, zpracované, částečně zpracované nebo nezpracované, které jsou určeny ke konzumaci člověkem nebo u nichž lze důvodně předpokládat, že je člověk bude konzumovat?

V případě záporné odpovědi na tuto otázku: Jak má být tento pojem v tomto případě konkretizován?

- 2) Nejsou-li potraviny nebo nápoje považovány za potraviny pro lidskou spotřebu: Na základě jakých kritérií musí být v tomto případě posouzeno, zda takovéto výrobky mají být považovány za výrobky obvykle určené k použití jako doplněk nebo náhražka potravin?

Uvedená ustanovení unijního práva

Články 96 až 98 a příloha III bod 1 směrnice o DPH z roku 2006 a článek 2 nařízení č. 178/2002

Uvedená ustanovení vnitrostátního práva

Článek 7 a čl. 9 odst. 2 písm. a) Wet op de omzetbelasting 1968 (zákon o dani z obratu z roku 1968, dále jen „zákon“) a tabulka I položka a.1 k zákonu

Stručné shrnutí skutkového stavu a původního řízení

- 1 Dlužnice daně je podnikatelka, která prodává určité výrobky jako prostředky stimulující sexuální touhu. Jedná se o kapsle, kapky, prášek a spreje, které jsou určeny k orálnímu užití. Dlužnice daně odvedla za určitá období v letech 2009 až 2013 z dodávek těchto výrobků jí vypočtenou daň z obratu podle snížené sazby daně z přidané hodnoty ve výši šesti procent ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. a) zákona ve spojení s tabulkou I položkou a.1 k zákonu (dále jen „tabulka I“), neboť výrobky jsou podle jejího názoru potravinami ve smyslu této položky tabulky. Inspecteur naopak zastával názor, že výrobky nejsou potravinami a proto podléhají základní sazbě daně z přidané hodnoty. Z tohoto důvodu vydal sporné dodatečné daňové výměry.
- 2 Gerechtshof Den Haag (dále jen „Gerechtshof“) v řízení o opravném prostředku konstatoval, že výrobky jsou potravinami ve smyslu tabulky I položky a.1. Staatssecretaris van Financiën (státní tajemník pro finance, dále jen „Staatssecretaris“) podal proti tomuto rozsudku kasační stížnost k Hoge Raad.

Hlavní argumenty účastníků původního řízení

- 3 Gerechtshof odůvodnil své rozhodnutí tím, že dotčené výrobky musí být užívány orálně a obsahují součásti, které jsou vlastní potravinám určeným pro lidskou spotřebu. Skutečnost, že výrobky jsou propagovány a používány jako prostředky stimulující sexuální touhu, nebrání použití snížené sazby daně z přidané hodnoty. Gerechtshof při tomto konstatování vzal do úvahy, že zákonodárce podle parlamentního odůvodnění k tabulce I doporučil široký výklad pojmu „potraviný“. Rozlišování podle účelu použití výrobků by podle jeho názoru nebylo v souladu s tímto cílem. Také výrobky, které přímo nepřipomínají potraviny, například sladkosti (včetně žvýkaček) a koláče (zákusky), spadají do oblasti působnosti snížené sazby daně z přidané hodnoty.
- 4 Staatssecretaris uvádí, že výklad tabulky I položky a.1, zejména zde uváděného pojmu „potraviný a nápoje obvykle určené pro lidskou spotřebu“, jak jej provádí Gerechtshof, porušuje znění a systematiku přílohy III bodu 1 směrnice o DPH z roku 2006.

Stručné vylíčení odůvodnění předběžné otázky

- 5 Podle čl. 9 odst. 2 písm. a) zákona činí daň šest procent na dodávky předmětů uvedených v tabulce I. Tabulka I položka a.1 zní:

„1. potraviny, zejména:

- a) potraviny a nápoje obvykle určené pro lidskou spotřebu;
- b) výrobky zjevně určené k použití při přípravě potravin a nápojů uvedených v písm. a), které jsou v nich zcela nebo částečně obsaženy;
- c) výrobky určené k použití jako doplněk nebo náhražka potravin a nápojů uvedených v písm. a), přičemž za potraviny se nepovažují alkoholické nápoje;“

Těmito ustanoveními nizozemský zákonodárce využil možnosti, kterou členským státům přiznává článek 98 směrnice o DPH, a sice uplatnit na dodání zboží těch kategorií, které jsou uvedeny v příloze III této směrnice, sníženou sazbu DPH. V nizozemské jazykové verzi přílohy III bodu 1 je uvedena tato kategorie zboží:

„1. Potraviny (včetně nápojů, avšak s výjimkou alkoholických nápojů) pro lidskou a zvířecí spotřebu; živá zvířata, semena, rostliny a přísady obvykle určené k použití při přípravě potravin; výrobky obvykle určené k použití jako doplněk nebo náhražka potravin;“

Ze znění ani z historie vzniku tabulky I položky a.1 nelze odvodit, že by zákonodárce zamýšlel použít přílohu III bod 1 směrnice o DPH z roku 2006 ohledně zboží vhodného pro lidskou spotřebu selektivně v tom smyslu, že by

snížená sazba daně z přidané hodnoty platila pouze pro určité zboží, které lze shrnout pod přílohu III bod 1 směrnice o DPH z roku 2006. Při výkladu tabulky I položky a.1 je nutno navázat na pojmy použité v příloze III bodu 1. Pojem „potravin [Lebensmittel] pro lidskou spotřebu“ (dále jen: „potraviny“) je přitom srovnatelný s pojmem „potravin [Nahrungsmittel] pro lidskou spotřebu“.

- 6 Soudní dvůr Evropské unie (dále jen Soudní dvůr) v tomto smyslu konstatoval, že účelem přílohy III směrnice o DPH z roku 2006 je snížit cenu určitého zboží a služeb považovaných za nezbytné a tím usnadnit konečnému spotřebiteli, který musí v konečném důsledku uhradit daň z přidané hodnoty, přístup k tomuto zboží a službám tím, že umožní stanovit pro toto zboží a služby sníženou daň z přidané hodnoty. To představuje výjimku ze zásady, že dodání zboží a poskytování služeb je podřízeno základní sazbě daně z přidané hodnoty, která musí činit minimálně 15 % (viz články 96 a 97 směrnice o DPH z roku 2006). Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že takovéto výjimky z hlavního pravidla musí být vykládány restriktivně. Podle judikatury Soudního dvora musí být také určité pojmy, které jsou v příloze III uváděny, nikoliv však definovány, vykládány v té souvislosti, v níž jsou používány ve směrnici, a s ohledem na jejich obvyklý význam. Ačkoliv Soudní dvůr speciálně ohledně pojmu „potraviny“ již konstatoval, že při jeho výkladu je nutno zohlednit, v jaké souvislosti je ve směrnici o DPH z roku 2006 používán, dosud ale nerozhodl, zda to platí také pro jeho obvyklý význam.
- 7 Zboží uváděné v příloze III bodu 1 jsou veškeré potraviny a ty jsou rozdělovány na a) potraviny jako takové, b) výrobky určené k použití jako doplněk nebo náhražka potravin, a c) výrobky, které jsou obvykle určeny k použití při přípravě potravin (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 3. března 2011, Komise v. Nizozemsko, C-41/09, ECLI:EU:C:2011:108, bod 50). Při odpovědi na otázku, zda má být výrobek považován za potravinu, nelze rozlišovat nebo používat omezení v závislosti na typu obchodníka, způsobu prodeje, obalu, přípravy nebo teploty (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 10. března 2011, Bog a další, spojené věci C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09, ECLI:EU:C:2011:135, dále jen: rozsudek Bog, bod 85). Jako relevantní se však jeví skutečnost, že jídla a pokrmy připravené za účelem okamžité konzumace slouží spotřebitelům jako „potraviny“ (viz rozsudek Bog, bod 87). Je jasné, že výrobky, jež jsou předmětem sporu, jsou svým složením způsobilé k orálnímu užívání člověkem a jsou k tomu také určeny. Nelze je považovat za výrobky, které jsou obvykle určeny k použití při přípravě potravin. Je tedy nutno přezkoumat, zda tyto výrobky patří do kategorie, které Soudní dvůr označuje jako „potraviny jako takové“, nebo jedná-li se o kategorii „výrobků určených k použití jako doplněk nebo náhražka potravin“.
- 8 Hoge Raad má za to, že kritéria pro toto posouzení nelze s jistotou odvodit z judikatury Soudního dvora. Níže v bodech 9 až 12 je uváděno, jaké pochybnosti v tomto směru vyvstávají.
- 9 Ve slovnících různých členských států jsou „potraviny“ definovány jako výrobky nebo jako jídlo a nápoje, které zajišťují přísun živin do lidského těla a slouží tak k jeho zachování. Hoge Raad má pochybnosti o tom, zda lze tento význam ve světle

jeho kontextu v rámci směrnice použit jako kritérium, neboť takovýto výklad by vedl k praktickým problémům a právní nejistotě. Existují totiž jídla a nápoje, které kromě zachování lidského těla slouží i dalším účelům. Mimoto se zdá, že Soudní dvůr při výkladu pojmu „potravin“ nepoužil jejich obvyklý význam jako kritérium (viz bod 83 rozsudku Bog). Je možné, že kritérium pro konstatování, zda je výrobek v kontextu směrnice o DPH z roku 2006 potravinou, musí být přece jen nalezeno v obvyklém významu tohoto pojmu, v tomto směru však není relevantní význam, který je používán ve (vnitrostátních) slovnících. Je-li tomu tak, vyvstává otázka, jaký význam má tento pojem v tomto případě obvykle mít. Podle názoru Hoge Raad jsou pro nedostatek směrodatných rozsudků Soudního dvora nezbytné další informace, které zajistí, že bude zaručen jednotný výklad pojmu „potravin“ ve všech členských státech.

- 10 Stejně tak lze zastávat názor, že kritérium pro výklad pojmu „potravin“ nelze odvodit z obvyklého významu tohoto slova. Jiná možnost spočívá v navázání na definici pojmu „potravin“ v nařízení č. 178/2002. V článku 2 tohoto nařízení je pojem „potravina“ definován jako

„jakákoli látka nebo výrobek, zpracované, částečně zpracované nebo nezpracované, které jsou určeny ke konzumaci člověkem, nebo u nichž lze důvodně předpokládat, že je člověk bude konzumovat. Mezi „potravin“ patří nápoje, žvýkačky a jakékoli látky včetně vody, které jsou úmyslně přidávány do potravin během její výroby, přípravy nebo zpracování.“ ...

Ve stejném článku 2 je mimoto uvedena celá řada výrobků, které odpovídají této definici, nejsou však považovány za potraviny. Hoge Raad upozorňuje na skutečnost, že Soudní dvůr při výkladu určitých pojmů směrnice o DPH z roku 2006 navazoval již dříve na unijní předpisy z jiných oblastí práva než z oblasti daně z přidané hodnoty. Zdá se však, že výklad pojmu v souladu s nařízením č. 178/2002 tak úplně nezapadá do kontextu přílohy III bodu 1. Unijní normotvůrce totiž považoval za nezbytné výslovně uvést v příloze III bodě 1 výrobky, které jsou vhodné pro lidskou spotřebu, jako takové však neslouží výživě. V případě, že by výrobky obvykle určené k použití jako doplněk nebo náhražka potravin nebo výrobky, které jsou obvykle určeny k použití při přípravě potravin, byly jako takové již považovány za potraviny, nebylo by nutné uvádět tyto výrobky ještě zvlášť jako výrobky spadající pod přílohu III bod 1.

- 11 Podle názoru Hoge Raad představuje vazba na definici potravin v článku 2 nařízení č. 178/2002 snadno použitelné kritérium pro výklad pojmu potravin, které je příznivé pro jednotný výklad tohoto pojmu ve všech členských státech. Není však mimo vši pochybnost, zda jednoduchost kritéria použitého pro výklad pojmu potravin musí mít nejvyšší váhu.
- 12 Nepředstavuje-li obvyklý význam pojmu potravin kritérium pro konkretizaci tohoto pojmu a nelze-li jej navázat na pojem stejného znění v nařízení č. 178/2002, muselo by být použito jiné kritérium. Je tedy nutno se ptát, jaké

kritérium by to mohlo být. Ze znění a kontextu směrnice o DPH z roku 2006 ani z judikatury Soudního dvora odpověď na tuto otázku nevyplývá.

- 13 Nelze-li výrobky podle přílohy III bodu 1 směrnice o DPH z roku 2006 považovat za potraviny jako takové, vyvstává mimo jiné otázka, zda tyto výrobky musí být považovány za výrobky obvykle určené k použití jako doplněk nebo náhražka potravin. Není jisté, která kritéria zde platí. Podle možného výkladu je tento pojem omezen na preparáty určené k orálnímu užívání, jejichž cílem je odstranění případných poruch výživy. V tomto případě by okolnost, že výrobek není propagován jako doplněk nebo náhražka při nedostatku živin, bránila zahrnutí tohoto výrobku do výše uvedeného pojmu. Podle jiného možného názoru je pro zařazení preparátu jako doplňku nebo náhražky potravin postačující, obsahuje-li tento preparát podle informací na obalu živiny, které jsou obsaženy také v potravinách jako takových.
- 14 Vzhledem k výše uvedeným pochybnostem považuje Hoge Raad za nezbytné předložit Soudnímu dvoru výše uvedené předběžné otázky.