

Vec C-331/19

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

23. apríl 2019

Vnútroštátny súd:

Hoge Raad der Nederlanden

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

19. apríl 2019

Navrhovateľ v konaní o kasačnom opravnom prostriedku:

Staatssecretaris van Financiën

Ďalší účastník konania:

X

Predmet konania vo veci samej

Spor vo veci samej sa týka rozhodnutí o dodatočnom vymeraní dane, ktoré vydal Inspecteur van de Belastingdienst (daňový inšpektor, Holandsko) voči X (ďalej len „daňová dlžníčka“), pretože sa domnieval, že na určité výrobky dodávané daňovou dlžníčkou sa uplatňuje základná sadzba DPH. Daňová dlžníčka tieto rozhodnutia napadla a tvrdí, že na výrobky sa uplatňuje nižšia sadzba DPH pre potraviny, ktorú už odvodila.

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Predmetný návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ sa týka uplatnenia zníženej sadzby DPH na potraviny. Konkrétne ide o otázku, na základe akého kritéria sa dá určiť, či výrobky je možné subsumovať pod pojem „potraviny určené na ľudskú spotrebu“ alebo pojem „výrobky obvykle určené ako doplnok alebo náhrada potravín“ v zmysle smernice o DPH z roku 2006.

Prejudiciálne otázky

1. Má sa pojem „potraviny určené na ľudskú spotrebu“ použitý v prílohe III v bode 1 smernice o DPH z roku 2006 vykladať v tom zmysle, že sa ním podľa článku 2 nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 178/2002, ktorým sa ustanovujú všeobecné zásady a požiadavky potravinového práva, majú chápať 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 spresniť?

2. Pokiaľ sa jedlá a nápoje nemajú považovať za potraviny určené na ľudskú spotrebu: Na základe akých kritérií sa má v tomto prípade preskúmať, či sa takéto výrobky majú považovať za výrobky, ktoré sa obvykle používajú ako doplnok alebo náhrada potravín?

Uvádzané ustanovenia práva Únie

Články 96 až 98 a príloha III bod 1 smernice o DPH z roku 2006, ako aj článok 2 nariadenia č. 178/2002

Uvádzané ustanovenia vnútroštátneho práva

Články 7 a 9 ods. 2 písm. a) Wet op de omzetbelasting 1968 (zákon o dani z obratu 1968, ďalej len „zákon“), ako aj tabuľka I položka a.1 k zákonu

Zhrnutie skutkového stavu a konania vo veci samej

- 1 Daňová dlžníčka je podnikom, ktorý predáva určité výrobky ako prostriedok stimulujúci sexuálnu aktivitu. Ide o kapsule, kvapky, prášok a sprej, ktoré sú určené na orálne užívanie. Daňová dlžníčka za určité časové obdobia v rokoch 2009 až 2013 odvádzala za dodanie týchto výrobkov ňou vypočítanú DPH podľa zníženej sadzby DPH vo výške 6 % v zmysle článku 9 ods. 2 písm. a) zákona v spojení s tabuľkou I položkou a.1 zákona (ďalej len „tabuľka I“), keďže výrobky sú podľa jej názoru potravinami v zmysle tejto položky v tabuľke. Daňový inšpektor naopak zastával názor, že výrobky nie sú potravinami a preto podliehajú základnej sadzbe DPH. Z tohto dôvodu vydal sporné rozhodnutia o dodatočnom vymieraní dane.
- 2 Gerechtshof Den Haag (Odvolací súd Haag, Holandsko) v konaní o opravnom prostriedku určil, že výrobky sú potravinami v zmysle tabuľky I položky a.1. Staatssecretaris van Financiën (štátny tajomník pre financie, Holandsko) proti tomuto rozsudku podal kasačný opravný prostriedok na Hoge Raad (Najvyšší súd, Holandsko).

Základné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej

- 3 Gerechtshof (odvolací súd) svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že dotknuté výrobky sa musia užívať orálne a obsahujú zložky, ktoré sú charakteristické pre potraviny určené na ľudskú spotrebu. Okolnosť, že výrobky sa propagujú a používajú ako prostriedok podporujúci sexuálnu aktivitu, nebráni uplatneniu zníženej sadzby DPH. Pri tomto skonštatovaní Gerechtshof (odvolací súd) zohľadnil, že zákonodarca na základe dôvodovej správy k tabuľke I podporil extenzívny výklad pojmu „potraviny“. Rozlišovanie medzi účelom použitia výrobkov nie je v súlade s týmto cieľom. Aj výrobky, ktoré priamo nepripomínajú potraviny, napríklad sladkosti (vrátane žuvačiek) a koláče, spadajú do rozsahu pôsobnosti zníženej sadzby DPH.
- 4 Štátny tajomník pre financie tvrdí, že výklad tabuľky I položky a.1, najmä tam obsiahnutý pojem „jedlá a nápoje, ktoré sú obvykle určené na ľudskú spotrebu“, ktorý podal Gerechtshof (odvolací súd), porušuje znenie a systematiku prílohy III bodu 1 smernice o DPH z roku 2006.

Zhrnutie odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania

5 Podľa článku 9 ods. 2 písm. a) zákona predstavuje daň v prípade dodávky predmetov uvedených v tabuľke I šesť percent. Tabuľka I položka a.1 stanovuje:

„1. potraviny, najmä:

- a) potraviny a nápoje obvykle určené na ľudskú spotrebu;
- b) výrobky zjavne určené na používanie pri príprave potravín a nápojov uvedených v písmene a), ktoré sú celkom alebo čiastočne v nich obsiahnuté;
- c) výrobky určené na používanie ako doplnok alebo náhrada potravín a nápojov uvedených v písmene a), pričom alkoholické nápoje sa za potraviny nepovažujú;“

Holandský zákonodarca týmito ustanoveniami využil možnosť daní členským štátom v článku 98 smernice o DPH z roku 2006, aby na dodávky tovarov [patriacich do] kategórií uvedených v prílohe III tejto smernice uplatnili zníženú sadzbu DPH. V holandskej jazykovej verzii prílohy III bodu 1 je uvedená nasledujúca kategória tovarov:

„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;“

Ani zo znenia, ani z genézy vzniku tabuľky I položky a.1 sa nedá odvodiť, že zákonodarca zamýšľal prílohu III bod 1 smernice o DPH z roku 2006 v súvislosti s tovarmi určenými na ľudskú spotrebu uplatniť selektívne v tom zmysle, že znížená sadzba DPH platí len pre určité tovary, ktoré sa môžu subsumovať pod prílohu III bod 1 smernice o DPH z roku 2006. Preto je pri výklade tabuľky I položky a.1 potrebné nadviazať na pojmy použité v prílohe III v bode 1. „Potraviny určené na ľudskú spotrebu“ (ďalej len „potraviny“) pritom môžu byť postavené na roveň s „potravínami určenými na ľudskú spotrebu“.

6 Súdny dvor Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) v tejto súvislosti určil, že účelom prílohy III smernice o DPH z roku 2006 je znížiť náklady za určité tovary a služby, ktoré sa považujú za nevyhnutné a tým konečnému spotrebiteľovi, ktorý DPH musí nakoniec zaplatiť, uľahčiť prístup k nim tým, že umožní, aby tieto tovary a služby podliehali zníženej sadzbe DPH. To má povahu výnimky zo zásady, že dodanie tovaru a poskytnutie služieb podlieha štandardnej sadzbe DPH, ktorá nie je nižšia ako 15 % (pozri články 96 a 97 smernice o DPH z roku 2006). Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že takéto výnimky zo základného pravidla sa majú vykladať reštriktívne. Aj určité v prílohe III uvedené, ale nedefinované pojmy sa podľa judikatúry Súdneho dvora musia vykladať na základe súvislosti, v ktorej sú použité v smernici, a pri zohľadnení obvyklého významu. Hoci Súdny

dvor už osobitne v súvislosti s pojmom „potraviny“ skonštatoval, že pri výklade tohto pojmu sa má zohľadniť, v akej súvislosti sa v smernici o DPH z roku 2006 používa, nerozhodol ešte, či to platí aj pre jeho obvyklý význam.

- 7 Tovary uvedené v prílohe III v bode 1 sú všetky potraviny určené na ľudskú a zvieraciu spotrebu a rozdeľujú sa na a) samotné potraviny, b) výrobky obvykle určené ako doplnok alebo náhrada potravín, a c) výrobky obvykle určené ako prvok alebo zložka určené na použitie pri príprave potravín (pozri rozsudok Súdneho dvora z 3. marca 2011, Komisia/Holandsko, C-41/09, ECLI:EU:C:2011:108, bod 50). Pri odpovedi na otázku, či sa výrobok má považovať za potravinu určenú na ľudskú alebo zvieraciu spotrebu, sa nerobia žiadne rozdiely ani vymedzenia podľa typu obchodovania, spôsobu predaja, balenia, prípravy alebo teploty (pozri rozsudok Súdneho dvora z 10. marca 2011, Bog a i., spojené veci C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09, ECLI:EU:C:2011:135, ďalej len „rozsudok Bog“, bod 85). Zdá sa však, že je dôležité, aby tieto jedlá a pokrmy pripravené na priamu konzumáciu slúžili „na zasýtenie“ spotrebiteľov (pozri rozsudok Bog, bod 87). Je isté, že predmetné výrobky sú na základe ich zloženia vhodné na to, aby boli ľuďmi orálne užívané, a na to sú aj určené. Nepovažujú sa za prvky alebo zložky určené na použitie pri príprave potravín. Preto je potrebné preskúmať, či výrobky patria do kategórie, ktorú Súdny dvor označuje ako „samotné potraviny“, alebo či ide o kategóriu „výrobkov určených ako doplnok alebo náhrada potravín“.
- 8 Kritéria pre toto preskúmanie nie je podľa názoru Hoge Raad (najvyšší súd) možné s určitosťou odvodiť z judikatúry Súdneho dvora. Ďalej v bodoch 9 až 12 sa uvádza, aké pochybnosti v tejto súvislosti vznikajú.
- 9 V slovníkoch rôznych členských štátoch sú „potraviny“ definované ako výrobky alebo jedlá a nápoje, ktoré slúžia na to, aby zásobovaním živín udržiavali ľudské telo. Hoge Raad (najvyšší súd) má pochybnosti, či tento význam je vo svojom kontexte v rámci smernice použiteľný, keďže takýto výklad by viedol k praktickým problémom a právnej neistote. Existujú totiž jedlá a nápoje, ktoré popri udržiavaní ľudského tela pri živote slúžia ďalším účelom. Navyše sa zdá, že Súdny dvor ako kritérium pri výklade pojmu „potraviny“ nepoužíva jeho obvyklý význam (pozri bod 83 rozsudku Bog). Kritérium pre určenie, či v prípade výrobku vnímaného v kontexte smernice o DPH z roku 2006 ide o potraviny, sa pravdepodobne skutočne nachádza v obvyklom význame tohto pojmu, na tento účel však nie je smerodajný význam, ktorý sa používa vo (vnútroštátnych) slovníkoch. Ak tomu tak je, vzniká otázka, aký význam sa v tomto prípade má pojmu pripísať. Podľa názoru Hoge Raad (najvyšší súd) sú pre nedostatok smerodajných príslušných rozsudkov Súdneho dvora nevyhnutné ďalšie pokyny, aby sa zaistilo, že jednotný výklad pojmu „potraviny“ je zaručený vo všetkých členských štátoch.
- 10 Rovnako je možné zastávať stanovisko, že kritérium pre výklad pojmu „potraviny“ sa nedá nájsť v obvyklom význame. Iná možnosť spočíva

v nadviazaní na definíciu pojmu „potraviny“ v nariadení č. 178/2002. V článku 2 tohto nariadenia je pojem „potraviny“ definovaný ako

„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, zámerné pridávané do potravín počas ich výroby, prípravy alebo úpravy.“ ...

V tom istom článku 2 je uvedený zoznam výrobkov, ktoré zodpovedajú tejto definícii, ale výslovne sa nepovažujú za potraviny. Hoge Raad (najvyšší súd) poukazuje na to, že Súdny dvor pri výklade určitých pojmov smernice o DPH z roku 2006 už skôr nadviazal na predpisy práva Únie z iných právnych oblastí ako DPH. Nezdá sa však, že výklad pojmu potraviny v súlade s nariadením č. 178/2002 skutočne zapadá do kontextu prílohy III bodu 1. Normotvorca Únie totiž považoval za nevyhnutné v prílohe III výslovne uviesť výrobky, ktoré sú určené na ľudskú spotrebu, ale ako také neslúžia zasytению. Ak by sa výrobky obvykle určené ako doplnok alebo náhrada potravín alebo ako prvok alebo zložka určené na použitie pri príprave potravín, považovali za samotné potraviny, nezdá sa, že je nevyhnutné, aby sa tieto výrobky ešte osobitne uvádzali ako výrobky, ktoré sa majú subsumovať pod prílohu III bod 1.

- 11 Podľa názoru Hoge Raad (najvyšší súd) predstavuje nadväznosť na definíciu potravín v článku 2 nariadenia č. 178/2002 jednoducho aplikovateľné kritérium pre výklad pojmu potraviny, ktoré napomáha jednotnému výkladu pojmu vo všetkých členských štátoch. Nie je však bez pochyb, či jednoduchosť kritéria, ktoré sa má použiť pre výklad pojmu potraviny, nie je to najťažšie.
- 12 Pokiaľ obvyklý význam pojmu potraviny nepredstavuje kritérium pre konkretizáciu tohto pojmu a nemôže sa ani nadviazať na zhodný pojem v nariadení č. 178/2002, malo by sa použiť iné kritérium. Je otázne, aké kritérium by to mohlo byť. Ani znenie a kontext smernice o DPH z roku 2006, ani judikatúra Súdneho dvora k tomu nepodávajú vysvetlenie.
- 13 Pokiaľ sa výrobky podľa prílohy III bodu 1 smernice o DPH z roku 2006 nepovažujú za samotné potraviny, vzniká navyše otázka, či sa výrobky majú považovať za výrobky obvykle určené ako doplnok alebo náhrada potravín. Nie je jasné, aké kritéria pre to platia. Podľa možného názoru sa tento pojem obmedzuje na preparáty, ktoré sú určené na orálne užívanie, aby odstránili prípadné výživové nedostatky. V tomto prípade by okolnosť, že výrobok nie je propagovaný ako doplnok alebo náhrada pri nedostatkoch živín, bránila subsumovaniu výrobku pod vyššie spomenutý pojem. Podľa iného možného názoru je pre zaradenie preparátu ako doplnok alebo náhrada potravín postačujúce, ak tento preparát podľa informácií na obale obsahuje živiny, ktoré sa nachádzajú aj v samotných potravinách.

- 14 Vzhľadom na vyššie uvedené pochybnosti sa Hoge Raad (najvyšší súd) cíti byť povinný predložiť Súdnemu dvoru na prejudiciálne konanie vyššie uvedené otázky.

PRACOVNÝ DOKUMENT