

Zadeva C-331/19**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

23. april 2019

Predložitveno sodišče:

Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska)

Datum predložitvene odločbe:

19. april 2019

Vložnik kasacijske pritožbe:

Staatssecretaris van Financiën

Drugi udeleženec v postopku:

X

Predmet postopka v glavni stvari

Predmet postopka v glavni stvari so odmerne odločbe, ki jih je Inspecteur van de Belastingdienst (davčni inšpektor, v nadaljevanju: Inspecteur) izdal osebi X (v nadaljevanju: zavezanka), ker je zavzel stališče, da za nekatere proizvode, ki jih je dobavila zavezanka, velja splošna stopnja DDV. Zavezanka je izpodbijala te odločbe in zatrjevala, da za proizvode velja nižja stopnja DDV za živila, ki jo je že obračunala.

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

Predmet tega predloga za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU je uporaba nižje stopnje DDV za živila. Predlog se konkretno nanaša na vprašanje, na podlagi katerih meril je mogoče ugotoviti, ali proizvodi spadajo pod pojem „živila za prehrano ljudi“ ali pojem „proizvodi, ki se običajno uporabljajo kot dodatki ali nadomestki živil“ iz Direktive o DDV.

Vprašanja za predhodno odločanje

1. Ali je treba pojem „živila za prehrano ljudi“ iz Priloge III, točka 1, k Direktivi o DDV razlagati tako, da v skladu s členom 2 Uredbe (ES) št. 178/2002 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 28. januarja 2002 o določitvi splošnih načel in zahtevah živilske zakonodaje pomeni vsako snov ali izdelek, v predelani, delno predelani ali nepredelani obliki, namenjen za uživanje ali 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?

Navedene določbe prava Unije

Členi od 96 do 98 in Priloga III, točka 1, k Direktivi o DDV iz leta 2006 (v nadaljevanju: Direktiva o DDV) ter člen 2 Uredbe št. 178/2002

Navedene določbe nacionalnega prava

Člena 7 in 9(2)(a) Wet op de omzetbelasting 1968 (zakon iz leta 1968 o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: zakon) ter preglednica I, točka a.1, k zakonu

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka v glavni stvari

- 1 Zavezanka je podjetnica, ki prodaja nekatere proizvode kot sredstva, ki spodbujajo spolno poželenje. Pri tem gre za kapsule, kapljice, praške in pršila za peroralno uporabo. Zavezanka je za nekatera obdobja v letih od 2009 do 2013 za dobavo teh proizvodov oddala obračun DDV po nižji stopnji šest odstotkov iz člena 9(2)(a) zakona v povezavi s preglednico I, točka a.1, k zakonu (v nadaljevanju: preglednica I), ker so proizvodi po njenem mnenju živila v smislu te točke preglednice. Inspecteur je, nasprotno, zavzel stališče, da proizvodi niso živila in zanje zato velja splošna stopnja DDV. Zaradi tega je izdal sporne odmerne odločbe.
- 2 Gerechtshof Den Haag (višje sodišče v Haagu, v nadaljevanju: Gerechtshof) je v pritožbenem postopku ugotovilo, da so proizvodi živila v smislu preglednice I, točka a.1. Staatssecretaris van Financiën (državni sekretar za finance, v nadaljevanju: Staatssecretaris) je zoper to sodbo vložil kasacijsko pritožbo pri Hoge Raad (vrhovno sodišče).

Bistvene trditve strank postopka v glavni stvari

- 3 Gerechtshof (višje sodišče) je obrazložilo svojo odločbo s tem, da se zadevni proizvodi jemljejo peroralno in vsebujejo sestavine, ki so značilne za živila za prehrano ljudi. To, da se proizvodi oglašujejo in uporabljajo kot sredstva za spodbujanje spolnega poželjenja, naj ne bi nasprotovalo uporabi nižje stopnje DDV. Gerechtshof (višje sodišče) je pri tej ugotovitvi upoštevalo, da se zakonodajalec glede na parlamentarna pojasnila k preglednici I zavzema za široko razlago pojma „živila“. Razlikovanje proizvodov na podlagi namena uporabe naj ne bi bilo skladno s tem ciljem. Tudi proizvodi, ki neposredno ne spominjajo na živilo, na primer sladkarije (vključno z žvečilnim gumijem) in kolači, naj bi spadali na področje uporabe nižje stopnje DDV.
- 4 Staatssecretaris zatrjuje, da je razlaga preglednice I, točka a.1, zlasti njenega pojma „hrana in pijača, ki je običajno namenjena prehrani ljudi“, ki jo zagovarja Gerechtshof (višje sodišče), v nasprotju z besedilom in sistematiko Priloge III, točka 1, k Direktivi o DDV.

Kratka predstavitev obrazložitve predloga

- 5 V skladu s členom 9(2)(a) zakona je stopnja davka za dobave blaga iz preglednice I šest odstotkov. Točka a.1 preglednice I določa:

„1. živila, zlasti:

- (a) hrana in pijača, ki je običajno namenjena prehrani ljudi;
- (b) proizvodi, ki so očitno namenjeni pripravi hrane in pijače iz točke (a) in jih ta v celoti ali deloma vsebuje;
- (c) proizvodi, ki se uporabljajo kot dodatki k hrani in pijači iz točke (a) ali kot njihovi nadomestki, s tem da se alkoholne pijače ne štejejo za živila,“

Nizozemski zakonodajalec je s temi določbami uporabil možnost, ki jo državam članicam priznava člen 98 Direktive o DDV, da uporabijo nižjo stopnjo DDV za dobave blaga iz kategorij, določenih v Prilogi III k tej direktivi. V nizozemski jezikovni različici Priloge III, točka 1, je navedena ta kategorija blaga:

„(1) *Levensmiddelen (met inbegrip van dranken, maar met uitsluiting van alcoholhoudende dranken) voor menselijke en dierlijke consumptie, levende dieren, zaaigoed, planten en ingrediënten die gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen, alsmede producten die gewoonlijk bestemd zijn ter aanvulling of vervanging van levensmiddelen;* (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“

Niti iz besedila niti iz zgodovine nastanka preglednice I, točka a.1, ni razvidno, da bi zakonodajalec glede blaga za prehrano ljudi nameraval selektivno uporabiti Prilogo III, točka 1, k Direktivi o DDV tako, da bi nižja stopnja DDV veljala samo za nekatero blago, ki spada pod Prilogo III, točka 1, k Direktivi o DDV. Zato je treba pri razlagi preglednice I, točka a.1, uporabiti pojme iz Priloge III, točka 1. Pri tem je mogoče „*levensmiddelen voor menselijke consumptie* (živila za prehrano ljudi)“ (v nadaljevanju: živila) enačiti z „*voedingsmiddelen voor menselijke consumptie* (živila, namenjena prehrani ljudi)“.

- 6 Sodišče Evropske unije (v nadaljevanju: Sodišče) je v zvezi s tem ugotovilo, da je namen Priloge III k Direktivi o DDV znižati stroške za nekatero blago in storitve, ki se štejejo za nujno potrebne, in s tem končnemu potrošniku, ki mora nazadnje plačati DDV, olajšati dostop do njih, s tem, da omogoča, da se za to blago in storitve uporabi nižja stopnja DDV. To pomeni odstopanje od načela, da se za dobavo blaga in opravljanje storitev uporablja splošna stopnja DDV, ki ne sme biti nižja od 15 % (glej člena 96 in 97 Direktive o DDV). Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je treba taka odstopanja od glavnega pravila razlagati ozko. Prav tako je treba v skladu s sodno prakso Sodišča nekatere pojme, ki so navedeni v Prilogi III, vendar v njej niso opredeljeni, razlagati na podlagi okvira, v katerem so uporabljeni v Direktivi, in ob upoštevanju njihovega običajnega pomena. Čeprav je Sodišče posebno glede pojma „živila“ doslej ugotovilo, da je treba pri razlagi tega pojma upoštevati, v kakšnem okviru je uporabljen v Direktivi o DDV, še ni presodilo, ali to velja tudi za njegov običajni pomen.
- 7 Vse blago iz Priloge III, točka 1, so živila za prehrano ljudi in živali in je razdeljeno na (a) živila v ožjem pomenu, (b) proizvode, ki se običajno uporabljajo kot dopolnilo k živilom ali njihovo nadomestilo, in (c) proizvode, ki so kot element ali sestavina običajno namenjeni pripravi živil za prehrano ljudi in živali (glej sodbo Sodišča z dne 3. marca 2011, Komisija/Nizozemska, C-41/09, ECLI:EU:C:2011:108, točka 50). Pri odgovoru na vprašanje, ali je treba proizvod šteti za živilo za prehrano ljudi in živali, ne sme biti nobenega razlikovanja ali omejitve glede na vrsto trgovske dejavnosti, načina prodaje, pakiranja, priprave ali temperature (glej sodbo Sodišča z dne 10. marca 2011, Bog in drugi, C-497/09, C-499/09, C-501/09 in C-502/09, ECLI:EU:C:2011:135, v nadaljevanju: sodba Bog, točka 85). Vendar se zdi, da je pomembno, da so jedi in obroki, ki so pripravljene za takojšnje zaužitje, namenjeni „prehrani“ potrošnikov (glej sodbo Bog, točka 87). Dejstvo je, da so proizvodi, ki so predmet spora, zaradi svoje sestave primerni za peroralno zaužitje pri ljudeh in so temu tudi namenjeni. Ne morejo se šteti za elemente ali sestavine za pripravo živil za prehrano ljudi in živali. Zato je treba preizkusiti, ali proizvodi spadajo v kategorijo, ki jo Sodišče imenuje „živila v ožjem pomenu“, ali pa gre za kategorijo „proizvodi, ki se običajno uporabljajo kot dodatki ali nadomestki živil“.

- 8 Hoge Raad (vrhovno sodišče) zavzema stališče, da meril za ta preizkus ni mogoče z gotovostjo ugotoviti na podlagi sodne prakse Sodišča. Spodaj v točkah od 9 do 12 navaja, kakšni dvomi obstajajo v zvezi s tem.
- 9 V slovarjih različnih držav članic so „živila“ opredeljena kot proizvodi ali hrana in pijača, ki so namenjeni vzdrževanju človeškega telesa z oskrbo s hranili. Hoge Raad (vrhovno sodišče) je v dvomih glede tega, ali je ta pomen ob upoštevanju okvira, v katerega je umeščen v Direktivi, uporaben kot merilo, saj bi taka razlaga povzročila praktične težave in pravno negotovost. Obstaja namreč hrana in pijača, ki ima poleg vzdrževanja človeškega telesa druge namene. Poleg tega se zdi, da Sodišče pri razlagi pojma „živila“ njegovega običajnega pomena ne uporablja kot merilo (glej točko 83 sodbe Bog). Morda je merilo za ugotovitev, ali gre pri proizvodu za živilo v okviru Direktive o DDV, dejansko mogoče najti v običajnem pomenu tega pojma, vendar pri tem ni upošteven pomena iz (nacionalnih) slovarjev. Če je to tako, se postavlja vprašanje, kateri pomen je treba temu pojmu običajno pripisati v tem primeru. Hoge Raad (vrhovno sodišče) zavzema stališče, da so, ker ni precedenčnih upoštevnihih sodb Sodišča, potrebna dodatna pojasnila, da se zagotovi enotna razlaga pojma „živila“ v vseh državah članicah.
- 10 Prav tako bi bilo mogoče zavzeti stališče, da merila za razlago pojma „živila“ ni mogoče najti v običajnem pomenu tega pojma. Druga možnost je, da se uporabi opredelitev pojma „hrana“ (ali „živilo“) iz Uredbe št. 178/2002. V členu 2 te uredbe je pojem „hrana“ (ali „živilo“) opredeljen kot

„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. [...]“

V istem členu 2 so poleg tega naštetih številni proizvodi, ki ustrezajo tej opredelitvi, vendar izrecno ne sodijo k živilom. Hoge Raad (vrhovno sodišče) opozarja, da se je Sodišče pri razlagi nekaterih pojmov Direktive o DDV že v preteklosti sklicevalo na določbe prava Unije z drugih pravnih področij, kot je področje DDV. Vendar se zdi, da se razlaga pojma hrana (ali živilo) iz Uredbe št. 178/2002 ne umešča ravno v okvir Priloge III, točka 1. Zakonodajalcu Unije se je namreč zdelo potrebno v Prilogi III, točka 1, izrecno navesti proizvode, primerne za uživanje pri ljudeh, ki pa niso namenjeni prehrani. Če bi se proizvodi, ki se običajno uporabljajo kot dodatki ali nadomestki živil ali kot element ali sestavina pri pripravi živil za prehrano ljudi in živali, že šteli za živila, se zdi, da teh proizvodov ne bi bilo treba še ločeno navesti kot proizvode, ki spadajo pod Prilogo III, točka 1.

- 11 Hoge Raad (vrhovno sodišče) zavzema stališče, da je navezovanje na opredelitev pojma hrana (ali živilo) iz člena 2 Uredbe št. 178/2002 merilo za razlago pojma živil, ki je preprosto za uporabo in spodbuja enotno razlago tega pojma v vseh

državah članicah. Vendar ni mogoče trditi brez dvomov, da mora biti pri izbiri merila, ki se uporabi za razlago pojma živil, najpomembnejše to, da je preprosto za uporabo.

- 12 Če merilo za podrobno opredelitev tega pojma ni običajni pomen pojma živil in se tudi ni mogoče sklicevati na isti pojem iz Uredbe št. 178/2002, bi bilo treba uporabiti drugo merilo. Vprašanje je, katero merilo bi to lahko bilo. To ni razvidno niti iz besedila in okvira Direktive o DDV niti iz sodne prakse Sodišča.
- 13 Če se proizvodi v skladu s Prilogo III, točka 1, k Direktivi o DDV ne morejo šteti za živila v ožjem pomenu, se poleg tega postavlja vprašanje, ali jih je treba šteti za proizvode, ki se običajno uporabljajo kot dodatki ali nadomestki živil. Ni jasno, katera merila veljajo za to. Možno stališče je, da ta pojem zajema samo pripravke za peroralno uporabo, ki so namenjeni odpravi morebitnih pomanjkljivosti v prehrani. V tem primeru bi okoliščina, da se proizvod ne oglašuje kot dodatek ali nadomestek pri pomanjkanju hranil, nasprotovala subsumpciji proizvoda pod prej navedeni pojem. Drugo možno stališče je, da za opredelitev pripravka kot dodatek ali nadomestek živil zadostuje, da ta pripravek v skladu z informacijami na embalaži vsebuje hranila, ki jih je mogoče najti tudi v živilih v ožjem pomenu.
- 14 Hoge Raad (vrhovno sodišče) zaradi zgoraj navedenih dvomov meni, da je treba Sodišču v predhodno odločanje predložiti zgoraj navedeni vprašanji.