

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (desátého senátu)

1. října 2020(*)

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 98 – Možnost členských států uplatňovat sníženou sazbu DPH na některá dodání zboží a poskytnutí služeb – Bod 1 příloha III – Pojmy ‚potraviny pro lidskou spotřebu‘ a ‚výrobky obvykle určené k použití jako doplněk nebo náhražka potravin‘ – Afrodiziaka“

Ve věci C-331/19,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud, Nizozemsko) ze dne 19. dubna 2019, došlým Soudnímu dvoru dne 23. dubna 2019, v řízení

Staatssecretaris van Financiën

proti

X,

SOUDNÍ DVŮR (desátý senát),

ve složení I. Jarukaitis, předseda senátu, E. Juhász (zpravodaj) a M. Ilešič, soudci,

generální advokát: M. Szpunar,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za nizozemskou vládu M. L. Noort a M. K. Bulterman, jako zmocněnkyni,

– za Evropskou komisi W. Roelsem a L. Lozano Palacios, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 27. února 2020,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu bodu 1 přílohy III směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úč. vst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Staatssecretaris van Financiën (státní tajemník pro finance, Nizozemsko) a X ve věci uplatnění snížené sazby daně z přidané hodnoty (DPH) stanovené pro potraviny na výrobky uváděné na trh a používané jako afrodiziaka, které jsou

složeny především z prvků rostlinného nebo živočišného původu a konzumovány perorálně.

Právní rámec

Unijní právo

Nařízení (ES) č. 178/2002

3 Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 178/2002 ze dne 28. ledna 2002, kterým se stanoví obecné zásady a požadavky potravinového práva, zřizuje se Evropský úřad pro bezpečnost potravin a stanoví postupy týkající se bezpečnosti potravin (Úř. věst. 2002, L 31, s. 1; Zvl. vyd. 15/06, s. 463), v článku 1, nadepsaném „Účel a oblast působnosti“, stanoví:

„1. Toto nařízení obsahuje základní ustanovení umožňující zajistit vysokou úroveň ochrany lidského zdraví a zájmů spotřebitelů, pokud jde o potraviny, zejména s přihlédnutím k rozmanitosti nabídky potravin v etn. tradičních výrobcích, a současně zajišťovat účinné fungování vnitřního trhu. Stanoví jednotné zásady a povinnosti, prostředky pro vytvoření silné veřejné základny, účinná organizační opatření a postupy, z nichž se má vycházet při rozhodování v otázkách bezpečnosti potravin a krmiv.

2. Pro účely článku 1 stanoví toto nařízení obecné zásady použitelné obecně pro potraviny a krmiva, a zejména pro bezpečnost potravin a krmiv, a to na úrovni [Evropské unie] a na vnitrostátní úrovni.“

Toto nařízení zřizuje Evropský úřad pro bezpečnost potravin [(EFSA)].

Stanoví postupy v otázkách, které mají přímý nebo nepřímý vliv na bezpečnost potravin a krmiv.

[...]“

4 Článek 2 tohoto nařízení, nadepsaný „Definice ‚potravin‘“, stanoví:

„Pro účely tohoto nařízení se ‚potravinou‘ rozumí jakákoli látka nebo výrobek, zpracované, čištěné, zpracované nebo nezpracované, které jsou určeny ke konzumaci člověkem nebo u nichž lze dít vodní předpokládat, že je člověk bude konzumovat.

Mezi ‚potravin‘ patří nápoje, žvýkačky a jakékoli látky v etn. vody, které jsou úmyslně přidávány do potraviny během její výroby, přípravy nebo zpracování. Mezi potraviny patří voda za místem dodržování hodnot podle definice v článku 6 směrnice [Rady] 98/83/ES [ze dne 3. listopadu 1998 o jakosti vody určené k lidské spotřebě (Úř. věst. 1998, L 330, s. 32; Zvl. vyd. 15/04, s. 90)], aniž jsou dotčeny požadavky směrnic [Rady] 80/778/EHS [ze dne 15. července 1980 o jakosti vody určené k lidské spotřebě (Úř. věst. 1980, L 229, s. 11)] a [směrnice] 98/83/ES.

‚Potraviny‘ nezahrnují

- a) krmiva;
- b) živá zvířata, pokud nejsou připravena pro uvedení na trh k lidské spotřebě;
- c) rostliny před sklizní;
- d) léčivé přípravky ve smyslu směrnice [Rady] 65/65/EHS [ze dne 26. ledna 1965 o sbližování právních a správních předpisů týkajících se hromadné výroby léčivých přípravků (Úř. věst. 1965, 22, s. 369)] a [Rady] 92/73/EHS [ze dne 22. září 1992, kterou se rozšiřuje oblast působnosti směrnice 65/65/EHS a 75/319/EHS o sbližování právních a správních předpisů]

týkajících se léčivých přípravků a kterou se stanoví doplňující ustanovení pro homeopatické léčivé přípravky (Úř. věst. 1992, L 297, s. 8)];

e) kosmetické prostředky ve smyslu směrnice Rady 76/768/EHS [ze dne 27. července 1976 o sbližování právních předpisů členských států týkajících se kosmetických výrobků (Úř. věst. 1976, L 262, s. 169; Zvl. vyd. 13/03, s. 285)];

f) tabák a tabákové výrobky ve smyslu směrnice Rady 89/622/EHS [ze dne 13. listopadu 1989 o sbližování právních a správních předpisů členských států týkajících se označování tabákových výrobků (Úř. věst. 1989, L 359, s. 1)];

g) omamné a psychotropní látky ve smyslu Jednotné úmluvy Organizace spojených národů o omamných látkách z roku 1961 [uzavřené v New Yorku dne 30. března 1961, ve znění Protokolu z roku 1972, kterým se mění Jednotná úmluva z roku 1961 (*Sbírka úmluv Organizace spojených národů*, svazek 520, s. 151)] a Úmluvy Organizace spojených národů o psychotropních látkách [uzavřené ve Vídni dne 21. února 1971 (*Sbírka úmluv Organizace spojených národů*, svazek 1019, s. 175)];

h) rezidua a kontaminující látky.“

5 Článek 5 uvedeného nařízení, nadepsaný „Obecné cíle“, v odstavci 1 stanoví:

„Potravinové právo sleduje jeden nebo více obecných cílů vysoké úrovně ochrany lidského života a zdraví a ochrany zájmů spotřebitelů, včetně poctivého jednání v obchodu s potravinami, a popřípadě zohledňuje ochranu zdraví a dobré životní podmínky zvířat, zdraví rostlin a ochranu životního prostředí.“

Směrnice o DPH

6 Podle článku 96 směrnice o DPH uplatňují členské státy základní sazbu DPH, kterou stanoví každý členský stát jako procentní podíl ze základu daně a která je stejná pro dodání zboží i pro poskytnutí služby.

7 Článek 97 této směrnice stanoví, že základní sazba nesmí být nižší než 15 %.

8 Článek 98 odst. 1 a 2 uvedené směrnice stanoví:

„1. Členské státy mohou uplatňovat jednu či dvě snížené sazby.

2. Snížené sazby se uplatňují pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb těchto kategorií, které jsou uvedeny v příloze III.

[...]“

9 Příloha III směrnice o DPH, která obsahuje seznam dodání zboží a poskytnutí služeb, která mohou být předmětem snížené sazby DPH podle článku 98, obsahuje v bodech 1 až 4 následující:

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

2) rozvod vody;

3) farmaceutické výrobky obvykle užívané pro péči o zdraví, prevenci chorob a pro účely lékařské a veterinární péče, včetně výrobků užívaných k antikoncepci a hygienické ochraně;

4) lékařské vybavení, pomůcky a ostatní zařízení, která jsou obvykle určena k léčení zdravotního postižení nebo ke zmírnění jeho důsledků, pro výlučnou osobní potřebu zdravotně postižených, včetně oprav takového zboží, jakož i dodání důtských sedaček do automobilu;

[...]"

Nizozemské právo

10 V době, kdy nastaly skutkové okolnosti věci v původním řízení, platilo podle čl. 9 odst. 2 písm. a) Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (zákon o nahrazení dosavadní daně z obrátu daní z obrátu podle systému daně z přidané hodnoty) ze dne 28. června 1968 (Stb. 1968, č. 329), že pro dodání zboží uvedená v tabulce 1 tohoto zákona činila sazba DPH 6 %.

11 Bod a.1 této tabulky uvádí:

„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), při němž za potraviny se nepovažují alkoholické nápoje;

[...]"

Spor v původním řízení a předběžné otázky

12 Pan X, podnikatel, který je osobou povinnou k DPH, prodává ve svém obchodě s erotickými výrobky zejména kapsle, kapky, prášky a spreje, které jsou prezentovány jako afrodiziaka zvyšující libido. Tyto výrobky, které se skládají především ze složek rostlinného nebo živočišného původu, jsou určeny pro lidskou spotřebu a používají se perorálně.

13 V letech 2009 až 2013 uplatňovala tato osoba povinná k dani na výše uvedené zboží sníženou sazbu DPH vztahující se na potraviny.

14 Vzhledem k tomu, že daňová správa měla za to, že se nejedná o „potraviny“ ve smyslu příslušných ustanovení právních předpisů v oblasti DPH, napadla použití této sazby na tyto výrobky a rozhodla se vydat dodatečný daňový výměr.

15 Osoba povinná k dani takové rozhodnutí daňové správy napadla u Rechtbank Den Haag (soud v Haagu, Nizozemsko).

16 V odvolacím řízení *Gerechtshof Den Haag* (odvolací soud v Haagu, Nizozemsko) vyhověl žalobě osoby povinné k dani a rozhodl, že použití dotčeného zboží jako afrodiziaka nebrání tomu, aby se na něj vztahovala snížená sazba daně stanovená pro potraviny. Uvedený soud zohlednil, že tyto výrobky jsou určeny k perorálnímu použití a jsou vyrobeny ze složek, které lze nalézt v potravinách. Kromě toho uvedl, že definice pojmu „potraviny“ je natolik široká, že může zahrnovat výrobky, které nejsou přímo spojeny s potravinami, jako jsou cukrovinky, žvýkačky nebo zákusky.

17 Státní tajemník pro finance podal proti rozsudku *Gerechtshof Den Haag* (odvolací soud v Haagu) kasační opravný prostředek k předkládajícímu soudu, *Hoge Raad der Nederlanden* (Nejvyšší soud Nizozemska).

18 Vzhledem k tomu, že *Hoge Raad der Nederlanden* (Nejvyšší soud Nizozemska) měl za to, že řešení sporu, který mu byl předložen, vyžaduje výklad ustanovení směrnice o DPH, rozhodl se přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být pojem ‚potraviny pro lidskou spotřebu‘ použitý v bodě 1 přílohy III směrnice [o DPH] vykládán v tom smyslu, že podle článku 2 nařízení [č. 178/2002] se tímto pojmem rozumí jakákoli látka nebo výrobek, zpracované, částečně zpracované nebo nezpracované, které jsou určeny ke konzumaci člověkem nebo u nichž lze dítvodně předpokládat, že je člověk bude konzumovat?

V případě záporné odpovědi na tuto otázku, jak je třeba vykládat tento pojem?

2) Nelze-li určit výrobky, které je možné sníst nebo vypít, považovat 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“

K předběžným otázkám

19 Podstatou otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, jak je třeba vykládat pojmy „potraviny pro lidskou spotřebu“ a „výrobky obvykle určené k použití jako doplněk nebo náhražka potravin“ uvedené v bodě 1 přílohy III směrnice o DPH.

20 Podle článku 96 směrnice o DPH uplatňuje každý členský stát stejnou základní sazbu DPH pro dodání zboží a poskytnutí služeb.

21 Odchylně od této zásady přiznává čl. 98 odst. 1 této směrnice členským státům možnost uplatňovat jednu nebo dvě snížené sazby DPH. Podle čl. 98 odst. 2 prvního pododstavce uvedené směrnice mohou být snížené sazby DPH uplatňovány pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb těchto kategorií, které jsou uvedeny v příloze III této směrnice.

22 Konkrétně bod 1 přílohy III směrnice o DPH umožňuje členským státům uplatňovat sníženou sazbu DPH zejména na „potraviny (včetně nápojů, avšak s výjimkou alkoholických nápojů) pro lidskou a zvířecí spotřebu“, jakož i na „výrobky obvykle určené k použití jako doplněk nebo náhražka potravin“.

23 Směrnice o DPH neobsahuje definici pojmu „potraviny pro lidskou spotřebu“ ani definici pojmu „výrobky obvykle určené k použití jako doplněk nebo náhražka potravin“ a žádnou definici těchto pojmů neuvádí ani prováděcí nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112 (Úř. věst. 2011, L 77, s. 1). Kromě toho ani směrnice o DPH, ani prováděcí nařízení č. 282/2011 neobsahují v tomto ohledu odkaz na právo členských států.

24 Za těchto podmínek musí být pojmy „potravin pro lidskou spotřebu“ a „výrobky obvykle určené k použití jako doplněk nebo náhražka potravin“ uvedené v bodě 1 přílohy III směrnice o DPH vykládány v souladu s obvyklým smyslem výrazů, které je tvoří, v běžném jazyce, s přihlédnutím ke kontextu, ve kterém jsou tyto výrazy použity, a cílem, které sleduje právní úprava, jejíž je uvedený výraz součástí (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. července 2019, Spiegel Online, C-516/17, EU:C:2019:625, bod 65).

25 Pokud jde zprv o obvyklý smysl výrazů utvářejících stejné pojmy v běžném jazyce, je třeba jednak uvést, jak v podstatě zdůraznil generální advokát v bodech 18, 19 a 27 svého stanoviska, že „potravin pro lidskou spotřebu“ představují v zásadě všechny výrobky obsahující stavební, energetické a regulační živiny, které jsou nezbytné pro udržování, fungování a rozvoj tohoto organismu a které jsou spotřebovávány za účelem dodání těchto živin tomuto organismu.

26 Vzhledem k tomu, že tato nutriční funkce je rozhodující pro to, aby výrobek mohl být kvalifikován jako „potravina pro lidskou spotřebu“ v souladu s obvyklým smyslem tohoto výrazu, je irelevantní, zda tento výrobek má či nemá příznivé účinky na zdraví, bez ohledu na to, zda jeho užívání představuje pro spotřebitele určité potěšení a zda k jeho použití dochází v určitém společenském kontextu. Okolnost, že konzumace uvedeného výrobku má pozitivní účinky na libido osoby, která jej užívá, je tedy v tomto ohledu irelevantní.

27 Pokud jde dále o obvyklý význam výrazu „výrobky obvykle určené k použití jako doplněk nebo náhražka potravin“ v běžném jazyce, je třeba uvést, že tento výraz zahrnuje výrobky, jejichž spotřeba přináší lidskému organismu také stavební, energetické a regulační živiny, které jsou nezbytné pro udržování, fungování a rozvoj tohoto organismu.

28 Je třeba konstatovat, že taková nutriční funkce nemůže v této kategorii výrobků chybět, jelikož tyto výrobky mají doplňovat nebo nahradit potraviny.

29 Vzhledem k tomu, že obě tyto kategorie výrobků mají stejnou nutriční funkci, není tudíž důvod uplatňovat na ně odlišné režimy DPH.

30 Pokud jde zadruhé o kontext pojmů „potravin pro lidskou spotřebu“ a „výrobky obvykle určené k použití jako doplněk nebo náhražka potravin“ uvedených v bodě 1 přílohy III směrnice o DPH, je třeba uvést, že jak vyplývá z bodů 20 až 22 tohoto rozsudku, tyto dva pojmy označují výrobky, jejichž dodání podléhá snížené sazbě DPH, což představuje odchylku od zásady použití základní sazby DPH. Musí být tedy vykládány striktně (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. prosince 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, bod 25).

31 Kromě toho je třeba uvést, že definice pojmu „potravin“ uvedená v článku 2 nařízení 178/2002 není relevantní pro účely definice těchto pojmů, neboť toto nařízení, jehož cílem je, jak vyplývá z jeho článku 1, ochrana zdraví, se týká všech látek působících k bezpečnosti potravin. Uvedené nařízení tak prostřednictvím obzvláště širokého pojmu „potravin“ označuje jakoukoli látku, která je určena ke konzumaci člověkem nebo u níž lze důvodně předpokládat, že ji bude člověk konzumovat, včetně alkoholických nápojů a vody. Tento pojem má tedy širší význam než pojem „potravin pro lidskou spotřebu“ nebo pojem „výrobky obvykle určené k použití jako doplněk nebo náhražka potravin“ uvedený v bodě 1 přílohy III směrnice o DPH.

32 Kromě toho ani pojem „potravin“, ani pojem „výrobky obvykle určené k použití jako doplněk nebo náhražka potravin“ uvedený v bodě 1 této přílohy nemohou zahrnovat léčivé přípravky, jelikož příloha III směrnice o DPH v bodě 3 uvádí odděleně „farmaceutické výrobky“.

33 Co se zatím týká cíle sledovaného přílohou III směrnice o DPH, Soudní dvůr rozhodl, že

vypracováním přílohy III této směrnice zamýšlel unijní normotvůrce dosáhnout toho, aby základní zboží, jakož i zboží a služby odpovídající sociálním nebo kulturním cílům, pokud nepředstavují riziko nebo představují jen velmi malé riziko narušení hospodářské soutěže, mohly podléhat snížené sazbě DPH (rozsudek ze dne 4. března 2015, Komise v. Spojené království, C-161/14, nezveřejněný, EU:C:2015:355, bod 25 a citovaná judikatura).

34 Soudní dvůr dodal, že cílem této přílohy je snížit náklady na určité výrobky, které jsou považovány za nezbytné, a usnadnit tím konečnému spotřebiteli, který v konečném důsledku bude zatížen DPH, přístup k těmto výrobkům (rozsudek ze dne 9. března 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, bod 22 a citovaná judikatura).

35 Za těchto podmínek spadá každý výrobek pro lidskou spotřebu, který do lidského organismu dodává živiny nezbytné k udržování, fungování a rozvoji tohoto organismu, do kategorie uvedené v bodě 1 přílohy III směrnice o DPH, i když účelem spotřeby tohoto výrobku je rovněž vyvolat další účinky.

36 Naproti tomu výrobek, který neobsahuje živiny nebo je obsahuje v množství zcela zanedbatelném a jehož spotřeba slouží pouze k tomu, aby vyvolával jiné účinky než ty, které jsou nezbytné pro udržování, fungování nebo rozvoj lidského organismu, nemůže spadat do této kategorie.

37 I když z informací, které má Soudní dvůr k dispozici, patrno vyplývá, že tak tomu je u afrodiziak, o něž se jedná ve sporu v původním řízení, přísluší předkládajícímu soudu, aby toto ověřil.

38 Tento výklad je ostatně potvrzen cílem sledovaným přílohou III směrnice o DPH, kterým je uplatnit sníženou sazbu DPH na základní výrobky, aby se tyto výrobky staly dostupnějšími pro konečného spotřebitele.

39 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položené otázky odpovědět tak, že pojmy „potraviny pro lidskou spotřebu“ a „výrobky obvykle určené k použití jako doplněk nebo náhražka potravin“ uvedené v bodě 1 přílohy III směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že se vztahují na všechny výrobky, které obsahují stavební, energetické a regulační živiny lidského organismu, které jsou nezbytné pro udržování, fungování a rozvoj tohoto organismu, které jsou spotřebovávány za účelem dodání těchto živin tomuto organismu.

K nákladům řízení

40 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníky řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (desátý senát) rozhodl takto:

Pojmy „potraviny pro lidskou spotřebu“ a „výrobky obvykle určené k použití jako doplněk nebo náhražka potravin“ uvedené v bodě 1 přílohy III směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z prodané hodnoty musí být vykládány v tom smyslu, že se vztahují na všechny výrobky, které obsahují stavební, energetické a regulační živiny lidského organismu, které jsou nezbytné pro udržování, fungování a rozvoj tohoto organismu, které jsou spotřebovávány za účelem dodání těchto živin tomuto organismu.

Podpisy.

*– Jednací jazyk: nizozemština.