

Wydanie tymczasowe

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

MACIEJA SZPUNARA

przedstawiona w dniu 27 lutego 2020 r.(1)

Sprawa C-331/19

Staatssecretaris van Financiën

przeciwko

X

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów)]

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 98 – Stawki obniżone – Załącznik III pkt 1 – Rodziki spożywcze przeznaczone do spożycia przez ludzi oraz produkty zwykle przeznaczone do użytku jako dodatek lub substytut produktów spożywczych – Produkty pobudzające libido

Wprowadzenie

1. Podatek od wartości dodanej (zwany dalej „podatkiem VAT”) jest podatkiem pośrednim, to znaczy, że jego ciężar ekonomiczny jest w całości przerzucany na konsumentów towarów i usług, co podnosi ich cenę. Chcąc ograniczyć ten cenotwórczy skutek podatku w odniesieniu do niektórych towarów i usług uznawanych za mające szczególne znaczenie społeczne, ustawodawca przewidział szereg zwolnień od podatku VAT, a także możliwość stosowania obniżonej stawki tego podatku. Ta ostatnia możliwość dotyczy między innymi produktów spożywczych, a także towarów służących ich produkcji, dodatków do nich i ich substytutów.

2. Jak się jednak okazuje, zakwalifikowanie niektórych towarów do tych kategorii nastręcza trudności, czego dowodem jest orzecznictwo Trybunału dotyczące tej problematyki(2). W niniejszej sprawie Trybunał będzie miał okazję sprecyzować te pojęcia, co powinno ograniczyć na przyszłość liczbę sporów na ich tle, choć niewątpliwie nie zapobiegnie im w zupełności.

Ramy prawne

Prawo Unii

3. Artykuł 1 ust. 1 zdanie pierwsze rozporządzenia (WE) nr 178/2002 Parlamentu

Europejskiego i Rady z dnia 28 stycznia 2002 r. ustanawiającego ogólne zasady i wymagania prawa żywnościowego, powołującego Europejski Urząd ds. Bezpieczeństwa żywności oraz ustanawiający procedury w zakresie bezpieczeństwa żywności(3) stanowi:

„Niniejsze rozporządzenie tworzy podstawy do zapewnienia wysokiego poziomu ochrony zdrowia ludzkiego i interesów konsumentów związanych z żywnością, ze szczególnym uwzględnieniem zrównoważenia podaży żywności, w tym produktów tradycyjnych, z jednoczesnym zapewnieniem sprawnego funkcjonowania rynku wewnętrznego”.

4. Zgodnie z art. 2 tego rozporządzenia:

„Do celów niniejszego rozporządzenia »żywność« (lub »rodek spożywczy«) oznacza jakiegokolwiek substancję lub produkty, przetworzone, częściowo przetworzone lub nieprzetworzone, przeznaczone do spożycia przez ludzi lub których spożycia przez ludzi można się spodziewać.

»rodek spożywczy« obejmuje napoje, gumy do żucia i wszelkie substancje, łącznie z wodą, wiadomości dodane do żywności podczas jej wytwarzania, przygotowania lub obróbki. [...]

»rodek spożywczy« nie obejmuje:

- a) pasz;
- b) zwierząt żywych, chyba że mają być one wprowadzone na rynek do spożycia przez ludzi;
- c) roślin przed dokonaniem zbiorów;
- d) produktów leczniczych w rozumieniu dyrektyw Rady 65/65/EWG [...] i 92/73/EWG [...];
- e) kosmetyków w rozumieniu dyrektywy Rady 76/768/EWG [...];
- f) tytoniu i wyrobów tytoniowych w rozumieniu dyrektywy Rady 89/622/EWG [...];
- g) narkotyków lub substancji psychotropowych w rozumieniu Jedynej [jednolitej] konwencji o środkach odurzających z 1961 r. oraz Konwencji o substancjach psychotropowych z 1971 r.;
- h) pozostałości i zanieczyszczenia”.

5. Zgodnie z art. 96 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej(4) państwa członkowskie stosują stawki podstawowy podatku VAT, która jest określana przez każde państwo członkowskie jako procent podstawy opodatkowania i która jest jednakowa dla dostaw towarów i świadczenia usług.

6. Artykuł 98 ust. 1 i ust. 2 akapit pierwszy tej dyrektywy stanowi:

„1. Państwa członkowskie mogą stosować jedną lub dwie stawki obniżone.

2. Stawki obniżone mają zastosowanie wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia usług, których kategorie są określone w załączniku III.

[...]”.

7. Załącznik III do dyrektywy 2006/112 wymienia w pkt 1:

„rodziki spożywcze (łącznie z napojami, ale z wyłączeniem napojów alkoholowych) przeznaczone do spożycia przez ludzi i zwierzęta, żywe zwierzęta, nasiona, rośliny oraz składniki zwykłe

przeznaczone do produkcji ?rodków spo?ywczych; produkty zwykle przeznaczone do u?ytku jako dodatek lub substytut ?rodków spo?ywczych”.

Prawo niderlandzkie

8. Prawo niderlandzkie przewiduje zastosowanie stawki obni?onej podatku VAT do produktów wymienionych w za??czniku III do dyrektywy 2006/112, pkt 1, na mocy art. 9 ust. 2 lit. a) Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (ustawy o zast?pieniu istniej?cego podatku obrotowego podatkiem obrotowym od warto?ci dodanej) z dnia 28 czerwca 1968 r. w zwi?zku z pkt a.1 lit. a), b) i c) tabeli I za??czzonej do tej ustawy.

Okoliczno?ci faktyczne, przebieg post?powania i pytania prejudycjalne

9. X, podatnik VAT, prowadzi sklep z artyku?ami erotycznymi (sex-shop). W?ród sprzedawanych tam artyku?ów znajduj? si? kapsu?ki, krople, proszki i spraye przeznaczone do stosowania doustnego i maj?ce powodowa? pobudzenie pop?du p?ciowego (afrodyzjaki). Sk?adniki tych produktów s? pochodzenia naturalnego.

10. W latach 2009–2013 podatnik ten stosowa? do wymienionych towarów obni?on? stawk? podatku VAT obowi?zuj?c? dla ?rodków spo?ywczych. Jednak?e organy podatkowe zakwestionowa?y stosowanie tej stawki, uznaj?c, ?e wymienione towary nie stanowi? ?rodków spo?ywczych w rozumieniu odpowiednich przepisów o podatku VAT, i nakaza?y zastosowanie do nich stawki podstawowej.

11. Decyzja ta zosta?a przez podatnika zaskar?ona do Rechtbank Den Haag (s?du pierwszej instancji w Hadze, Niderlandy). W drugiej instancji Gerechtshof Den Haag (s?d apelacyjny w Hadze, Niderlandy) przyzna? racj? podatnikowi, uznaj?c, ?e przeznaczenie spornych towarów jako afrodyzjaków nie stoi na przeszkodzie opodatkowaniu ich wed?ug stawki przewidzianej dla ?rodków spo?ywczych. S?d ten wzi?? pod uwag?, ?e wspomniane produkty s? przeznaczone do stosowania doustnego i s? wyprodukowane ze sk?adników, które mog? znajdowa? si? w ?rodkach spo?ywczych. Ponadto s?d zauwa?y?, ?e przyj?ta przez ustawodawc? definicja ?rodków spo?ywczych jest na tyle szeroka, i? obejmuje produkty, które nie kojarz? si? jednoznacznie z ?ywno?ci?, jak s?odycze, guma do ?ucia czy ciastka.

12. Staatssecretaris van Financiën (organ podatkowy, Niderlandy) wniós? kasacj? od tego wyroku do s?du odsy?aj?cego.

13. W tych okoliczno?ciach Hoge Raad der Nederlanden (s?d najwy?szy Niderlandów) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy zawarte w pkt 1 za??cznika III do dyrektywy [2006/112] poj?cie »?rodków spo?ywczych przeznaczonych do spo?ycia przez ludzi« nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e zgodnie z art. 2 [rozporz?dzenia nr 178/2002] nale?y przez nie rozumie? jakiekolwiek substancje lub produkty, przetworzone, cz??ciowo przetworzone lub nieprzetworzone, przeznaczone do spo?ycia przez ludzi lub których spo?ycia przez ludzi mo?na si? spodziewa??

Je?eli odpowied? na to pytanie jest przecz?ca, to jakie znaczenie nale?y nada? temu poj?ciu?

2) Je?eli produktów ?ywno?ciowych lub napojów nie mo?na uzna? za ?rodki spo?ywcze przeznaczone do spo?ycia przez ludzi, to wed?ug jakich kryteriów nale?y ocenia?, czy produkty te mo?na uzna? za produkty zwykle przeznaczone do u?ytku jako dodatek lub substytut ?rodków

spożywczych”.

14. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wpłynął do Trybunału w dniu 23 kwietnia 2019 r. Uwagi na piśmie złożyli: rząd niderlandzki oraz Komisja Europejska. Trybunał postanowił rozpatrzeć sprawę z pominięciem rozprawy.

Analiza

15. Sąd odsyłający skierował do Trybunału dwa pytania prejudycjalne dotyczące wykładni pojęć „rodków spożywczych przeznaczonych do spożycia przez ludzi” oraz „produktów zwykle przeznaczonych do użycia jako dodatek lub substytut rodków spożywczych” w rozumieniu pkt 1 załącznika III do dyrektywy 2006/112. Wykładnia ta ma pozwolić na wyjaśnienie, czy pojęcia te, lub jedno z nich, obejmują produkty mające powodować pobudzenie popędu płciowego (afrodyzjaki) przeznaczone do stosowania doustnego.

W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

16. Pierwsze pytanie prejudycjalne dotyczy wykładni pojęcia „rodków spożywczych przeznaczonych do spożycia przez ludzi”. Sąd odsyłający dąży w szczególności do ustalenia, czy wykładni tej należy dokonywać w oparciu o definicję pojęcia „rodka spożywczego” zawartą w art. 2 rozporządzenia nr 178/2002. Odpowiedź na to pytanie wymaga dokonania wykładni językowej oraz celowościowej pkt 1 załącznika III do dyrektywy 2006/112 w związku z art. 98 ust. 1 i 2 tej dyrektywy, a także wykładni wspomnianego art. 2 rozporządzenia nr 178/2002.

Wykładnia językowa

17. Jak słusznie zauważa w swoich uwagach rząd niderlandzki i Komisja, a także sam sąd odsyłający w swoim postanowieniu, dyrektywa 2006/112 nie zawiera definicji pojęcia „rodków spożywczych przeznaczonych do spożycia przez ludzi”, nie odsyła też w tej materii do prawa krajowego państw członkowskich. W takiej sytuacji pojęcie to należy interpretować zgodnie z jego zwyczajowym znaczeniem w języku potocznym, z uwzględnieniem kontekstu, w którym zostało ono użyte, i celów uregulowania, którego jest częścią(5).

18. W potocznym rozumieniu rodki spożywcze przeznaczone do spożycia przez ludzi należy utożsamiać z pojęciem „żywności”, to jest produktów przyjmowanych przez ludzi w procesie odżywiania. Proces ten ma na celu dostarczenie organizmowi składników odżywczych: budulcowych, energetycznych i regulujących, a także wody. Składniki te warunkują utrzymanie organizmu przy życiu, jego funkcjonowanie i rozwój.

19. Definicja pojęcia „rodków spożywczych przeznaczonych do spożycia przez ludzi” obejmuje więc bądźże wszelkie produkty, przetworzone i nieprzetworzone, dostarczające organizmowi ludzkiemu składników odżywczych i spożywane w celu dostarczania owych składników.

20. Nie podzielam zatem obawy sądu odsyłającego wyrażonej w postanowieniu odsyłającym, że element celowościowy w definicji omawianego pojęcia stanowiłby zagrożenie pewności prawa. Zdaniem tego sądu, niektóre produkty spożywcze spożywane są w innym celu niż zachowanie funkcji życiowych organizmu, a mimo to nie ma wątpliwości, że wchodzi w zakres pojęcia „rodków spożywczych przeznaczonych do spożycia przez ludzi”. Cel ich spożywania nie może więc być decydujący dla ich kwalifikacji. Na tym argumentie oparte też było orzeczenie sądu drugiej instancji w postępowaniu głównym.

21. Moim zdaniem argument ten opiera się na nieporozumieniu.
22. Zaspokajanie podstawowych potrzeb życiowych człowieka nie musi się ograniczać do najprostszych środków służących temu celowi. Przeciwnie, dążenie do wyrafinowania i zbytku towarzyszy ludziom od zarania dziejów i jeżeli bywa ograniczane, to najczęściej brakiem środków materialnych do jego realizacji. Widać to doskonale w przypadku domów lub ubrań; poza swoją podstawową funkcję ochronną realizują one inne funkcje, np. estetyczne bądź prestiżowe. Mimo to pozostają one tym, czym są w istocie: pałac w stylu rokoka jest domem, a suknia od wielkiego projektanta jest ubraniem – w takim samym stopniu jak, odpowiednio, dom z drewna czy koszula z surowego lnu.
23. Nie inaczej jest w przypadku żywności. Okoliczności, że niektóre potrawy są bardziej wyrafinowane i droższe niż inne, nie zmienia faktu, że służą one zaspokajaniu tej samej podstawowej potrzeby dostarczania organizmowi substancji odżywczych niezbędnych do życia. Jest za to zupełnie inną kwestią, że poza walorami odżywczymi mają one inne walory, na przykład smakowe. Myślę doskonale oddają słowa wypowiedziane w zupełnie innym kontekście, a przypisywane królowej francuskiej Marii Antoninie, że jeżeli lud nie ma chleba, to niech je bułeczki.
24. Trzeba przy tym mieć na uwadze, że oprócz substancji odżywczych produkty spożywcze mogą zawierać szereg innych substancji, czy to występujących w nich w sposób naturalny, czy to dodawanych w celu konserwacji tych produktów, poprawy ich smaku itp. Nie ma oczywiście powodu, by substancji tych lub produktów je zawierających nie zaliczać do środków spożywczych w rozumieniu omawianego przepisu.
25. Bez znaczenia jest przy tym, jak usznie zauważyła pani niderlandzka w swoich uwagach, że człowiek nie zawsze odżywia się w sposób optymalny dla zdrowia, przyjmując na przykład zbyt duże ilości tłuszczów lub cukrów. Nieprawidłowe z punktu widzenia zdrowotnego używanie środków spożywczych nie pozbawia tych środków ich podstawowych cech odżywczych.
26. Podobnie bez znaczenia są okoliczności, w jakich środki spożywcze są spożywane. Kultura ludzka wytwarza szereg zwyczajów i rytuałów towarzyszących prostym z natury czynnościom, takim jak odżywanie się. Nie należy jednak stawiać wozu przed koniem. Społeczne czy towarzyskie funkcje jedzenia, nawet bardzo rozbudowane, są wtórne wobec jego funkcji odżywczej. Nawet najbardziej okazały bankiet służy przede wszystkim zaspokojeniu głodu, a dopiero w drugiej kolejności innym celom(6).
27. Z powyższych względów uważam, że do środków spożywczych przeznaczonych do spożycia przez ludzi należy zaliczyć wszystkie te produkty, które zawierają substancje odżywcze i są spożywane zasadniczo w celu dostarczania organizmowi człowieka owych substancji odżywczych, niezależnie od tego, że produkty te spełniają mogą także inne funkcje, jak maksymalizacja przyjemności wynikającej z doznań smakowych, a ich spożywanie może się wiązać z wydarzeniami o charakterze społecznym.
28. Natomiast produkty takie jak wymienione w odesłaniu prejudycjalnym grzyby halucynogenne czy guma do żucia, jeżeli są spożywane przez ludzi, to nie w celu dostarczania organizmowi substancji odżywczych, i nie należy ich zaliczać do środków spożywczych w rozumieniu pkt 1 załącznika III do dyrektywy 2006/112.
29. Podobnie jest, jeżeli chodzi o afrodyzjaki bądź ce przedmiotem postępowania głównego. Nie są one spożywane w celu dostarczania organizmowi substancji odżywczych, lecz w celu pobudzania popędu płciowego. O ile więc mogą one wpływać na pewne funkcje organizmu, to

jednak nie s?u?? jego od?ywianiu.

30. Nie zmienia tego okoliczno??, przywo?ana w postanowieniu odsy?aj?cym, ?e sk?adnikami tych afrodyzjaków s? substancje, które mog? tak?e wchodzi? w sk?ad produktów spo?ywczych. Je?eli bowiem produkt ma charakter z?o?ony, zakwalifikowanie go jako ?rodka spo?ywczego w rozumieniu omawianych przepisów powinno by? uzale?nione od charakteru tego produktu w ca?o?ci, a nie jego poszczególnych sk?adników. Sk?adniki afrodyzjaków s? za? dobrane i po??czone ze wzgl?du na ich oddzia?ywanie na pop?d p?ciowy, a nie na ich warto?ci od?ywcze.

31. Ta cecha odró?nia owe afrodyzjaki od ?rodków spo?ywczych, w tym takich ?rodków spo?ywczych, którym poza warto?ciami od?ywczymi przypisuje si? równie? dzia?anie afrodyzjakalne, jak na przyk?ad niektórych owoców morza.

Wyk?adnia celowo?ciowa

32. Powy?szej analiz? potwierdza wyk?adnia celowo?ciowa omawianych przepisów dyrektywy 2006/112.

33. Trybuna? mia? ju? okazj? orzec, ?e celem art. 98 dyrektywy 2006/112 i za??cznika III do niej jest obni?enie ceny niektórych towarów uwa?anych za szczególnie niezb?dne i polepszenie tym samym ich dost?pno?ci dla konsumentów, którzy ostatecznie ponosz? ci??ar ekonomiczny podatku VAT(7). Je?li chodzi o ?rodki spo?ywcze wymienione w pkt 1 tego za??cznika, Trybuna? zakwalifikowa? je jako towary pierwszej potrzeby(8).

34. Taki cel ustanowienia analizowanych przepisów przemawia moim zdaniem za tak? ich wyk?adni?, która ogranicza zastosowanie obni?onej stawki podatku VAT do produktów spo?ywanym w celu zaspokajania jednej z podstawowych potrzeb cz?owieka, a mianowicie potrzeby od?ywiania, rozumianego jako dostarczanie organizmowi substancji od?ywczych.

35. Je?li chodzi o zastrze?enie, ?e nie wszystkie produkty zwykle zaliczane do ?ywno?ci s? niezb?dne z ?ywnieniowego punktu widzenia, powtórz? argumenty przytoczone w pkt 22–26 niniejszej opinii: okoliczno??, ?e niektóre produkty spo?ywcze maj? dodatkowe walory poza czysto od?ywczymi, na przyk?ad smakowe, oraz ?e mog? by? nadu?ywane, nie zmiana faktu, ?e podstawowym celem ich spo?ycia jest zaspokojenie potrzeby od?ywiania.

36. Ponadto trudno by?oby wyznaczy? obiektywn? granic? mi?dzy ?rodkami spo?ywczymi niezb?dnymi w celach od?ywczych a ?rodkami maj?cymi charakter zbytku. Wszak zwyk?y chleb z mas?em te? mo?na je?? dla dozna? smakowych, a nie wy??cznie w celu zaspokojenia g?odu.

37. Ponadto nale?y zwróci? uwag?, ?e zastosowanie obni?onej stawki podatku VAT na podstawie art. 98 dyrektywy 2006/112 ma charakter wyj?tkowy i fakultatywny. Z tego wzgl?du pa?stwa cz?onkowskie maj? mo?liwo?? stosowania stawki obni?onej tylko do niektórych kategorii towarów lub us?ug wymienionych w poszczególnych punktach za??cznika III do dyrektywy 2006/112 lub wykluczenia jej stosowania do niektórych kategorii tych towarów lub us?ug. Warunkiem jest tutaj jedynie precyzyjne okre?lenie tych kategorii towarów lub us?ug oraz poszanowanie zasady neutralno?ci podatkowej(9).

38. Pa?stwa cz?onkowskie maj? wi?c mo?liwo?? wykluczenia z zastosowania obni?onej stawki podatku VAT niektórych kategorii produktów ?ywno?ciowych, je?eli uznaj?, i? nie s?u?? one zaspokojeniu potrzeb uzasadniaj?cych zastosowanie takiej stawki.

39. Sam ustawodawca Unii skorzysta? z tej mo?liwo?ci, wykluczaj?c z zakresu pkt 1 za??cznika III do dyrektywy 2006/112 napoje alkoholowe. Ustawodawca ten uzna? najwyra?niej,

Te napoje takie, jakkolwiek należą do rodzajów spożywczych w potocznym rozumieniu, mogą też być przyczyną licznych uzależnień i schorzeń, w związku z czym nie należy wspierać ich spożycia poprzez obniżenie stawki podatku VAT.

40. Wykładnia celowościowa art. 98 dyrektywy 2006/112 w związku z pkt 1 załącznika III do niej nie pozwala więc na objęcie tym przepisem produktów, które są użyciem zaspokojeniu innych potrzeb niż potrzeby w zakresie odżywiania, takich jak afrodyzjaki będące przedmiotem postępowania głównego.

Zasada neutralności podatkowej

41. Na koniec należy dodać, jak słusznie zauważa rząd niderlandzki w swoich uwagach, że wykładnia, zgodnie z którą afrodyzjaki przeznaczone do stosowania doustnego, takie jak będące przedmiotem postępowania głównego, powinny być objęte zakresem przedmiotowym pkt 1 załącznika III do dyrektywy 2006/112 i z tego tytułu być opodatkowane obniżoną stawką podatku VAT, mogłoby prowadzić do naruszenia zasady neutralności podatkowej.

42. Zasada ta stoi na przeszkodzie temu, by towary lub usługi podobne, które są konkurencyjne wobec siebie, były traktowane odmiennie z punktu widzenia podatku VAT(10).

43. Jak zaś wiadomo, poza afrodyzjakami przeznaczonymi do stosowania doustnego istnieją też produkty o podobnym działaniu, przeznaczone do stosowania w inny sposób. Produkty te należy uznać za konkurencyjne wobec afrodyzjaków stosowanych doustnie, będących przedmiotem postępowania głównego. Nie mogą one jednak korzystać z opodatkowania obniżoną stawką podatku VAT, jako że nie są objęte żadną z kategorii wymienionych w załączniku III do dyrektywy 2006/112.

44. W związku z powyższym odmienne traktowanie różnych kategorii produktów sących pobudzeniu popędu płciowego ze względu na sposób ich stosowania stałoby w sprzeczności z zasadą neutralności podatkowej.

Wpływ art. 2 rozporządzenia nr 178/2002

45. Pytanie służy odsyłającemu dotyczy w szczególności kwestii, czy pojęcie „rodzów spożywczych przeznaczonych do spożycia przez ludzi” w rozumieniu pkt 1 załącznika III do dyrektywy 2006/112 należy interpretować poprzez odniesienie do definicji pojęcia „rodka spożywczego” zawartej w art. 2 rozporządzenia nr 178/2002.

46. Moim zdaniem na to pytanie należy udzielić odpowiedzi przeczącej. Jak słusznie zauważają w swoich uwagach rząd niderlandzki i Komisja, rozporządzenie to służy całkowicie innym celom niż art. 98 dyrektywy 2006/112 i załącznik III do niej.

47. Zgodnie z art. 1 wymienionego rozporządzenia jego celem jest zapewnienie wysokiego poziomu ochrony zdrowia ludzkiego i interesów konsumentów związanych z żywnością. Definicja pojęcia „rodka spożywczego” na potrzeby tego rozporządzenia obejmuje więc wszelkie produkty i substancje „przeznaczone do spożycia przez ludzi lub których spożycia przez ludzi można się spodziewać”, jako że wszelkie produkty i substancje, których spożycia przez ludzi można się spodziewać, mogą mieć (także negatywny) wpływ na zdrowie ludzi, niezależnie od celu, w jakim są spożywane. Jedynym wyjątkiem są tutaj produkty podlegające innym regulacjom zapewniającym ich bezpieczeństwo dla zdrowia ludzi, jak produkty lecznicze. Definicja zawarta w omawianym rozporządzeniu nie obejmuje natomiast produktów, które nie mają bezpośredniego wpływu na zdrowie ludzi, ponieważ nie są zwykle przez nich spożywane, jak pasze, żywe zwierzęta czy rośliny przed dokonaniem zbioru(11).

48. Inny jest natomiast zakres przedmiotowy pkt 1 załącznika III do dyrektywy 2006/112. Załącznik ten służy bowiem do określenia zakresu zastosowania obniżonej stawki podatku VAT na podstawie art. 98 tej dyrektywy. Celem obniżenia stawki podatku VAT jest obniżenie ceny określonych towarów i usług, które zdaniem ustawodawcy zaspokajają podstawowe potrzeby konsumentów(12). Dlatego też pkt 1 załącznika III do dyrektywy 2006/112 obejmuje nie tylko produkty przeznaczone do spożycia przez ludzi, lecz także towary służące produkcji tych produktów, jak pasze oraz żywe zwierzęta, nasiona, rośliny oraz skądiniek zwykle przeznaczone do produkcji rodków spożywczych(13). Ustawodawca Unii wykluczył natomiast z zakresu tego przepisu napoje alkoholowe jako niespełniające celowościowych kryteriów obniżenia stawki podatku VAT.

49. Punkt 1 załącznika III do dyrektywy 2006/112 i art. 2 rozporządzenia nr 178/2002 służą zatem odmiennym celom, czemu odpowiada różny zakres przedmiotowy tych przepisów. Artykuł 2 wspomnianego rozporządzenia nie może zatem służyć za punkt odniesienia przy wykładni pkt 1 załącznika III do dyrektywy 2006/112.

50. Jak słusznie zwraca uwagę Komisja w swoich uwagach, Trybunał doszedł do podobnych wniosków, analizując relację między pojęciem „żywych zwierząt zwykle przeznaczonych do produkcji rodków spożywczych” w rozumieniu pkt 1 załącznika III do dyrektywy 2006/112 a zakresem przedmiotowym rozporządzenia (WE) nr 504/2008(14) w odniesieniu do koni(15).

51. Wobec powyższego art. 2 rozporządzenia nr 178/2002 pozostaje moim zdaniem bez wpływu na wykładnię pojęcia „rodków spożywczych przeznaczonych do spożycia przez ludzi” w rozumieniu pkt 1 załącznika III do dyrektywy 2006/112.

52. Proponuję zatem odpowiedzieć na pierwsze pytanie prejudycjalne, iż pkt 1 załącznika III do dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że zawarte tam pojęcie „rodków spożywczych przeznaczonych do spożycia przez ludzi” oznacza produkty, które zawierają substancje odżywcze i są spożywane zasadniczo w celu dostarczania organizmowi człowieka owych substancji odżywczych.

W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

53. Występując z drugim pytaniem prejudycjalnym, sąd odsyłający dąży do ustalenia, w jaki sposób należy interpretować pojęcie „produktów zwykle przeznaczonych do użycia jako dodatek lub substytut rodków spożywczych”. Pytanie to zostało postawione w kontekście ewentualnego zakwalifikowania do takich produktów tych samych afrodyzjaków, których dotyczy pierwsze pytanie prejudycjalne.

54. Przypominając, że zgodnie z odpowiedzią, jakiej proponuję udzielić na pierwsze pytanie

prejudycjalne, do ?rodków spo?ywczych w rozumieniu omawianego przepisu nale?y zaliczy? produkty spo?ywane ze wzgl?du na zawarte w nich substancje od?ywcze lub na ich rol? w procesie od?ywniania.

55. Podobne rozumowanie mo?na przeprowadzi? w odniesieniu do wyk?adni poj?cia „produktów zwykle przeznaczonych do u?ytku jako dodatek lub substytut ?rodków spo?ywczych”. Je?eli cech? ?rodków spo?ywczych jest zawarto?? w nich substancji od?ywczych i fakt ich spo?ywania w?a?nie w celu dostarczania organizmowi owych substancji, te same cechy powinny wykazywa? dodatki do ?rodków spo?ywczych i ich substytuty.

56. W szczeg?lno?ci przez substytuty ?rodków spo?ywczych nale?y moim zdaniem rozumie? produkty nieb?d?ce ?rodkami spo?ywczymi, lecz zawieraj?ce substancje od?ywcze i spo?ywane zamiast ?rodków spo?ywczych w celu dostarczania organizmowi owych substancji w sytuacji ich niedoboru w normalnej diecie.

57. Ponadto dodatki do ?rodków spo?ywczych mog? obejmowa? produkty spo?ywane w celu wspomagania funkcji od?ywczych ?rodków spo?ywczych, na przyk?ad poprzez popraw? przyswajania substancji od?ywczych. Oczywi?cie chodzi tu o produkty inne ni? produkty farmaceutyczne, te bowiem s? przedmiotem osobnego uregulowania zawartego w pkt 3 za??cznika III do dyrektywy 2006/112.

58. Taki wniosek b?dzie te? zgodny z celami art. 98 dyrektywy 2006/112 om?wionymi w pkt 33 niniejszej opinii.

59. Oznacza to wykluczenie z zakresu przedmiotowego poj?cia „produktów zwykle przeznaczonych do u?ytku jako dodatek lub substytut ?rodków spo?ywczych” tych produktów, które mog? wprowadzie by? spo?ywane przez ludzi, ale bez zwi?zku ze spo?yciem ?rodków spo?ywczych w powy?szym rozumieniu i w celu innym ni? dostarczanie organizmowi substancji od?ywczych. Dotyczy to mi?dzy innymi afrodyzjaków b?d?cych przedmiotem post?powania g?ównego.

Wnioski

60. Wobec ca?o?ci powy?szych rozwa?a? proponuj?, by Trybuna? udzieli? nast?puj?cej odpowiedzi na pytania prejudycjalne przedstawione przez Hoge Raad der Nederlanden (s?d najwy?szy Niderlandów):

Punkt 1 za??cznika III do dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e zawarte tam poj?cie „?rodków spo?ywczych przeznaczonych do spo?ycia przez ludzi” oznacza produkty, które zawieraj? substancje od?ywcze i s? spo?ywane zasadniczo w celu dostarczania organizmowi cz?owieka owych substancji od?ywczych, natomiast poj?cie „produktów zwykle przeznaczonych do u?ytku jako dodatek lub substytut ?rodków spo?ywczych” oznacza produkty nieb?d?ce ?rodkami spo?ywczymi, lecz zawieraj?ce substancje od?ywcze i spo?ywane zamiast ?rodków spo?ywczych w celu dostarczania organizmowi owych substancji, a tak?e produkty spo?ywane w celu wspomagania funkcji od?ywczych ?rodków spo?ywczych lub ich substytutów.

1 J?zyk orygina?u: polski.

2 Zobacz w szczeg?lno?ci wyroki: z dnia 3 marca 2011 r., Komisja/Niderlandy (C?41/09, EU:C:2011:108); z dnia 10 marca 2011 r., Bog i in. (C?497/09, C?499/09, C?501/09 i C?502/09, EU:C:2011:135); z dnia 9 listopada 2017 r., AZ (C?499/16, EU:C:2017:846).

- 3 Dz.U. 2002, L 31, s. 1.
- 4 Dz.U. 2006, L 347, s. 1.
- 5 Zobacz ostatnio wyrok z dnia 29 lipca 2019 r., Spiegel Online (C-516/17, EU:C:2019:625, pkt 65).
- 6 Zgodnie ze znanym aforyzmem Stwórcy ka?c cz?owiekowi je??, aby móg? ?y?, za zach?t? da? mu apetyt, a za nagrod? przyjemno?? („Le Créateur, en obligeant l'homme à manger pour vivre, l'y invite par appétit et l'en récompense par le plaisir”; J.A. Brillat-Savarin, *Physiologie du goût*, Paris 1825; tekst polski: ten?e, *Fizjologia smaku albo Medytacje o gastronomii doskona?ej*, wybór i oprac. W. Zawadzki, przek?ad i wst?p J. Guze, Warszawa, PIW 1977, s. 8).
- 7 Zobacz ostatnio wyrok z dnia 9 marca 2017 r., Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, pkt 22), a tak?e, w odniesieniu do ?rodków spo?ywczych, wyrok z dnia 3 marca 2011 r., Komisja/Niderlandy (C-41/09, EU:C:2011:108, pkt 53).
- 8 Wyrok z dnia 3 marca 2011 r., Komisja/Niderlandy (C-41/09, EU:C:2011:108, pkt 53).
- 9 Zobacz, w odniesieniu do szczególnej kategorii ?rodków spo?ywczych, wyrok z dnia 9 listopada 2017 r., AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, pkt 23, 24).
- 10 Zobacz w szczególno?ci wyrok z dnia 9 listopada 2017 r., AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, pkt 30).
- 11 Zobacz wy??czenie zawarte w art. 2 akapit trzeci, lit. a), b) i c) rozporz?dzenia nr 178/2002.
- 12 Zobacz pkt 33 niniejszej opinii.
- 13 Taki cel uwzgl?dnienia w pkt 1 za??cznika III do dyrektywy 2006/112 ?ywych zwierz?t potwierdzi? Trybuna? w wyroku z dnia 3 marca 2011 r., Komisja/Niderlandy (C-41/09, EU:C:2011:108, pkt 54–57).
- 14 Rozporz?dzenie Komisji z dnia 6 czerwca 2008 r. wykonuj?ce dyrektywy Rady 90/426/EWG i 90/427/EWG w odniesieniu do metod identyfikacji koniowatych (Dz.U. 2008, L 149, s. 3).
- 15 Wyrok z dnia 3 marca 2011 r., Komisja/Niderlandy (C-41/09, EU:C:2011:108, pkt 61–64).