

**Predmet C-331/19****Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.  
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

23. travnja 2019.

**Sud koji je uputio zahtjev:**

Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska)

**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

19. travnja 2019.

**Žalitelj u kasacijskom postupku:**

Staatssecretaris van Financiën

**Druga stranka u postupku:**

X

**Predmet glavnog postupka**

Glavni postupak odnosi se na rješenje o naknadnom razrezivanju poreza koje je donio Inspecteur van de Belastingdienst (porezni inspektor, u daljnjem tekstu: Inspecteur) u odnosu na X (u daljnjem tekstu: porezni obveznik) jer je smatrao da se na određene proizvode koje isporučuje porezni obveznik primjenjuje opća stopa poreza na dodanu vrijednost. Porezni obveznik pobijao je ta rješenja te je istaknuo da se na proizvode primjenjuje već navedena niža stopa poreza na dodanu vrijednost za hranu.

**Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku**

Ovaj zahtjev u skladu s člankom 267. UFEU-a odnosi se na primjenu snižene stope poreza na dodanu vrijednost za hranu. Konkretno riječ je o pitanju na temelju kojih se kriterija može odrediti mogu li se proizvodi obuhvatiti pojmom „hrana za ljudsku potrošnju” ili pojmom „proizvodi koji se obično koriste kao dodatak hrani ili kao zamjena za hranu” u smislu Direktive o PDV-u iz 2006.

**Prethodna pitanja**

1. Treba li pojam „hrana za ljudsku potrošnju” iz Priloga III. točke 1. Direktive o PDV-u 2006. tumačiti na način da se njime u skladu s člankom 2. Uredbe (EZ) br. 178/2002 Europskog parlamenta i Vijeća od 28. siječnja 2002. o utvrđivanju općih načela i uvjeta zakona o hrani, osnivanju Europske agencije za sigurnost hrane te utvrđivanju postupaka u područjima sigurnosti hrane obuhvaća svaka tvar ili proizvod, prerađen, djelomično prerađen ili neprerađen, a namijenjen je prehrani ljudi ili se može očekivati da će ga ljudi konzumirati?

U slučaju negativnog odgovora: kako treba pobliže odrediti pojam u tom slučaju?

2. Ako se jela i pića ne mogu smatrati hranom ljudsku potrošnju: na temelju kojih kriterija u tom slučaju valja ispitati trebaju li se takvi proizvodi smatrati proizvodima koji se obično koriste kao dodatak hrani ili kao zamjena za hranu?

**Navedene odredbe prava Europske unije**

Članci 96. do 98. i Prilog III. točka 1. Direktive o PDV-u iz 2006. kao i članak 2. Uredbe br. 178/2002.

**Navedene odredbe nacionalnog prava**

Članak 7. i članak 9. stavak 2. točka (a) Wet op de omzetbelasting 1968 (Zakona o porezu na promet iz 1968., u daljnjem tekstu: Zakon) kao i tablica I. stavka a.1 Zakona

**Kratki pregled činjeničnog stanja i glavnog postupka**

- 1 Porezni obveznik je poduzetnik koji prodaje određene proizvode kao sredstva koja stimuliraju seksualni nagon. Pritom je riječ o kapsulama, kapima, puderima i sprejevima koji su namijenjeni oralnoj primjeni. Porezni obveznik plaćao je za određena razdoblja između 2009. i 2013. porez na promet za isporuke tih proizvoda samostalnim utvrđivanjem porezne obveze prema sniženoj stopi PDV-a od 6 % u smislu članka 9. stavka 2. točke (a) Zakona u vezi s tablicom I. stavkom a.1. Zakona (u daljnjem tekstu: tablica I), s obzirom na to da smatra da su proizvodi prehrambeni proizvodi u smislu te stavke tablice. Inspecteur je suprotno tomu smatrao da proizvodi nisu prehrambeni proizvodi te da stoga podliježu općoj stopi PDV-a. Zbog toga je donio sporna rješenja o naknadnom razrezivanju poreza.
- 2 Gerechtshof Den Haag (Žalbeni sud u Haagu, Nizozemska) (u daljnjem tekstu: Gerechtshof) u postupku povodom žalbe utvrdio je da su proizvodi prehrambeni

proizvodi u smislu tablice I. stavke a.1. Staatssecretaris van Financiën (državni tajnik za financije, u daljnjem tekstu: Staatssecretaris) protiv te je presude podnio žalbu u kasacijskom postupku pred Hoge Raadom (Vrhovni sud, Nizozemska).

### **Bitni argumenti stranaka glavnog postupka**

3. Gerechtshof (Žalbeni sud) svoju je odluku obrazložio time da predmetni proizvodi moraju primijeniti oralno i da sadržavaju dijelove koji su karakteristični za prehrambene proizvode namijenjene ljudskoj potrošnji. Činjenica da se proizvodi oglašavaju i upotrebljavaju kao sredstva za stimulaciju seksualnog nagona ne protivi se primjeni snižene stope PDV-a. Pri tom je utvrđenju Gerechtshof (Žalbeni sud) uzeo u obzir da zakonodavac u skladu s parlamentarnim obrazloženjem tablice I. podržava široko tumačenje pojma „prehrambeni proizvod”. Tom cilju protivi se ako se proizvodi razlikuju po kriteriju svrhe uporabe. Također, proizvodi koji ne podsjećaju izravno na prehrambeni proizvod, primjerice slatkiši (uključujući žvakaće gume) i kolači, obuhvaćeni su područjem primjene snižene stope PDV-a.
4. Staatssecretaris (državni tajnik za financije) ističe da se Gerechtshofovo (Žalbeni sud) tumačenje tablice I stavke a.1, osobito pojma „jela i pića koja su obično namijenjena ljudskoj potrošnji”, protivi tekstu i klasifikaciji Priloga III. točke 1. Direktive o PDV-u iz 2006.

### **Kratki pregled razloga zahtjeva za prethodnu odluku**

5. U skladu s člankom 9. stavkom 2. točkom (a) Zakona porez iznosi šest posto za isporuke robe navedene u tablici I. Tablica I. stavka a.1 glasi:

„1. Prehrambeni proizvodi, naime:

- a) jela i pića koja su obično namijenjena ljudskoj potrošnji;
- b) proizvodi koji su očito namijenjeni za pripremu jela i pića koja su navedena u točki (a) i koji su u njima sadržani u cijelosti ili djelomično;
- c) proizvodi koji su namijenjeni za primjenu kao dodatak jelima i pićima koja su navedena u točki (a), pri čemu se alkoholna pića ne smatraju prehrambenim proizvodima;”

Tim je odredbama nizozemski zakonodavac iskoristio mogućnost koja je državama članicama dana u članku 98. Direktive o PDV-u iz 2006. da primjenjuju snižene stope PDV-a na isporuke robe iz kategorija navedenih u Prilogu III. U nizozemskoj jezičnoj verziji Priloga III. točke 1. navodi se sljedeća kategorija robe:

„1. Hrana (uključujući piće, no isključujući alkoholna pića) za ljudsku i životinjsku potrošnju, žive životinje, sjemenje, biljke i sastojci koji se uobičajeno koriste za pripremu hrane; proizvodi koji se obično koriste kao dodatak hrani ili kao zamjena za hranu;”

Iz teksta ni iz pripremnih akata tablice I. stavke a.1 ne može se zaključiti da je zakonodavac Prilog III točku 1. Direktive o PDV-u iz 2006. u pogledu robe primjerene za ljudsku potrošnju namjeravao selektivno primjenjivati u smislu da se snižena stopa PDV-a primjenjuje samo na određenu robu koja se može obuhvatiti Prilogom III. točkom 1. Direktive o PDV-u iz 2006. Stoga pri tumačenju tablice I. stavke a.1 treba uzeti u obzir pojmove koji se upotrebljavaju u Prilogu III. točki 1. Pritom se „hrana za ljudsku potrošnju” (u daljnjem tekstu: hrana) može izjednačiti s „prehrambenim proizvodima za ljudsku potrošnju”.

- 6 Sud Europske unije (u daljnjem tekstu: Sud) u tom je pogledu utvrdio da je svrha Priloga III. Direktivi o PDV-u iz 2006. smanjiti trošak određene robe i usluga koji se smatraju osobito potrebnim i stoga ih učiniti dostupnijim krajnjem potrošaču, koji u konačnici snosi PDV, time što omogućava da se na tu robu i usluge primijeni snižena stopa PDV-a. To je iznimka od načela da se na isporuke robe i usluga primjenjuje standardna stopa PDV-a koja ne može iznositi manje od 15 % (vidjeti članke 96. i 97. Direktive o PDV-u iz 2006.). Iz sudske prakse Suda proizlazi da takve iznimke od osnovnog pravila valja usko tumačiti. Također, određeni pojmovi koji su navedeni, ali nisu definirani u Prilogu III., u skladu sa sudskom praksom Suda moraju se tumačiti u okviru konteksta u kojem se upotrebljavaju u Direktivi te uz uzimanje u obzir njihova uobičajenog značenja. Iako je Sud posebno u odnosu na pojam „hrana” sada utvrdio da pri tumačenju tog pojma valja uzeti u obzir u kojem se kontekstu upotrebljava u Direktivi o PDV-u iz 2006., ipak još nije odlučio odnosi li se to i na njegovo uobičajeno značenje.
- 7 Sva je roba koja je navedena u Prilogu III. točki 1. hrana za ljudsku i životinjsku potrošnju te je podijeljena na a) hranu za ljudsku i životinjsku potrošnju, b) proizvode koji se obično koriste kao dodatak hrani ili kao zamjena za hranu i c) proizvode koji se uobičajeno koriste kao element ili sastojak za pripremu hrane (vidjeti presudu Suda od 3. ožujka 2011., Komisija/Nizozemska, C-41/09, ECLI:EU:C:2011:108, t. 50.). Pri odgovoru na pitanje treba li proizvod smatrati hranom za ljudsku i životinjsku potrošnju ne smije se razlikovati ili uvoditi ograničenja prema vrsti posla, načinu prodaje, pakiranju, pripremi ili temperaturi (vidjeti presudu Suda od 10. ožujka 2011., Bog i dr., spojeni predmeti C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, ECLI:EU:C:2011:135, u daljnjem tekstu: presuda Bog, t. 85.). Međutim, čini se važno da su jela i obroci koji su pripremljeni za trenutačnu potrošnju namijenjeni „prehrani” potrošača (vidjeti presudu Bog, t. 87.). Nesporno je da su proizvodi koji su predmet spora zbog svog sastava prikladni za ljudsku oralnu konzumaciju, te da su za to i namijenjeni. Ne treba ih smatrati elementima ili sastojcima koji se upotrebljavaju za pripremu hrane za ljudsku i životinjsku potrošnju. Stoga valja ispitati pripadaju li proizvodi kategoriji koju je Sud opisao kao „hranu za ljudsku i životinjsku potrošnju” ili je

riječ o kategoriji „proizvodi koji se obično koriste kao dodatak hrani ili kao zamjena za hranu”

- 8 Hoge Raad (Vrhovni sud) smatra da se kriteriji za to ispitivanje ne mogu sa sigurnošću odrediti na temelju sudske prakse Suda. U nastavku se u točkama 9. do 12. navodi koje nedoumice se pojavljuju u tom pogledu.
- 9 U rječnicima različitih država članica „hrana” se definira kao proizvodi ili kao jela i pića koja su namijenjena održavanju ljudskog tijela opskrbom hranjivim tvarima. Hoge Raad (Vrhovni sud) dvoji u to može li se to značenje u svojem kontekstu upotrijebiti kao kriterij u okviru Direktive jer takvo bi takvo tumačenje dovelo do praktičnih problema i pravne nesigurnosti. Naime, postoje jela i pića koja uz održavanje ljudskog tijela imaju i druge namjene. Usto, čini se da Sud pri tumačenju pojma „hrana” nije uzeo u obzir njegovo uobičajeno značenje (vidjeti t. 83. presude Bog). Vrlo je moguće da kriterij za utvrđivanje je li u slučaju proizvoda u kontekstu Direktive o PDV-u iz 2006. riječ o hrani treba naći u uobičajenom značenju tog pojma, ali da za to nije relevantno značenje koje se upotrebljava u (nacionalnim) rječnicima. Ako je to slučaj, postavlja se pitanje koje uobičajeno značenje treba pripisati pojmu u tom slučaju. Hoge Raad (Vrhovni sud) smatra da su u nedostatku usmjeravajućih relevantnih presuda Suda potrebne daljnje upute kako bi se osiguralo ujednačeno tumačenje pojma „hrana” u svim državama članicama.
- 10 Jednako tako bi se moglo zastupati stajalište da se kriterij za tumačenje pojma „hrana” ne može pronaći u uobičajenom značenju tog pojma. Druga mogućnost je uzimanje u obzir definicije pojma „hrana” u Uredbi br. 178/2002. U članku 2. te uredbe pojam „hrana” definira se kao

„svaka tvar ili proizvod, prerađen, djelomično prerađen ili neprerađen, a namijenjen je prehrani ljudi ili se može očekivati da će ga ljudi konzumirati. „Hrana” uključuje piće, žvakaću gumu i svaku drugu tvar, uključujući vodu koja se namjerno ugrađuje u hranu tijekom njezine proizvodnje, pripreme ili prerade. [...]”

U istom članku 2. osim toga navodi se niz proizvoda koji su obuhvaćeni definicijom, ali se izričito ne smatraju hranom. Hoge Raad (Vrhovni sud) upućuje na to da je Sud pri tumačenju određenih pojmova Direktive o PDV-u iz 2006. već ranije uzeo u obzir odredbe Unije iz pravnih područja koja se ne odnose na PDV. Međutim, čini se da se tumačenje pojma hrane u skladu s Uredbom br. 178/2002 ne uklapa u potpunosti u kontekst Priloga III. točke 1. Naime, zakonodavac Unije smatrao je potrebnim da se proizvodi koji su prikladni za ljudsku potrošnju, ali koji kao takvi nisu namijenjeni prehrani, izričito navedu u Prilogu III. točki 1. Ako bi se proizvodi koji se obično koriste kao dodatak hrani ili kao zamjena za hranu ili kao elementi i sastojci koji se uobičajeno koriste za pripremu hrane kao takvi već smatrali hranom, čini se nepotrebnim te proizvode još posebno navoditi kao proizvode koji su obuhvaćeni Prilogom III. točkom 1.

- 11 Hoge Raad (Vrhovni sud) smatra da je uzimanje u obzir definicije hrane iz članka 2. Uredbe br. 178/2002 kriterij koji je jednostavno primijeniti za tumačenje pojma hrane i koji promiče ujednačeno tumačenje pojma u svim državama članicama. Međutim, nije lišeno svake dvojbe treba li najvažnija biti jednostavnost kriterija koji treba uzeti u obzir za tumačenje pojma hrane.
- 12 Ako se ne može uzeti u obzir uobičajeno značenje pojma hrane kriterij za konkretizaciju tog pojma ni istovjetni pojam iz Uredbe br. 178/2002, u obzir treba uzeti drugi kriterij. Pitanje je koji bi to kriterij mogao biti. Tekst i kontekst Direktive o PDV-u iz 2006. ni sudska praksa Suda nisu jasni u tom pogledu.
- 13 Ako proizvodi u skladu s Prilogom III. točkom 1. Direktive o PDV-u iz 2006. ne mogu smatrati hranom za ljudsku i životinjsku potrošnju kao takvu, osim toga postavlja se pitanje treba li proizvode smatrati proizvodima koji se obično koriste kao dodatak hrani ili kao zamjena za hranu. Nije jasno koji se kriteriji primjenjuju za to. U skladu s mogućim shvaćanjem taj je pojam ograničen na preparate koji su namijenjeni za oralnu konzumaciju kako bi se uklonio nedostatak hranjivih tvari. U tom bi se slučaju okolnost da se proizvod ne oglašava kao dodatak ili kao zamjena u slučaju nedostatka hranjivih tvari protivila obuhvaćanju proizvoda navedenim pojmom. U skladu s drugim mogućim shvaćanjem za klasifikaciju preparata kao dodatka hrani ili kao zamjene za hranu dovoljno je da taj preparat prema podacima na pakiranju sadržava hranjive tvari koje se mogu pronaći u hrani za ljudsku i životinjsku potrošnju kao takvoj.
- 14 S obzirom na prethodno navedene dvojbe Hoge Raad (Vrhovni sud) smatra da treba Sudu uputiti gore navedena prethodna pitanja.