

Downloaded via the EU tax law app / web

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (deseto vijeće)

1. listopada 2020.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – članak 98. – Mogućnost država članica da primijene sniženu stopu PDV-a na određene isporuke robe i usluga – Prilog III. točka 1. – Pojam hrane za ljudsku potrošnju i proizvodi koji se obično koriste kao dodatak hrani ili kao zamjena za hranu – Afrodizijaci”

U predmetu C-331/19,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske), odlukom od 19. travnja 2019., koju je Sud zaprimio 23. travnja 2019., u postupku

Staatssecretaris van Financiën

protiv

X,

SUD (deseto vijeće),

u sastavu: I. Jarukaitis, predsjednik vijeća, E. Juhász (izvjestitelj) i M. Ilešić, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Szpunar,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za nizozemsku vladu, L. Noort i K. Bulterman, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, W. Roels i L. Lozano Palacios, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 27. veljače 2020.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje točke 1. Priloga III. Direktivi Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Staatssecretarisa van Financiën (državni tajnik za financije, Nizozemska) i osobe X, u vezi s primjenom snižene stope poreza na dodanu vrijednost

(PDV) predviđene za hranu na proizvode koji se stavljaju na tržište i koji se koriste kao afrodizijaci, a koji se uglavnom sastoje od elemenata biljnog ili životinjskog podrijetla koji se primjenjuju oralno.

Pravni okvir

Pravo unije

Uredba (EZ) br. 178/2002

3 Uredba (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 (SL 2002., L 31, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 15., svezak 7., str. 91.) u članku 1., naslovljenom „Cilj i područje primjene”, propisuje:

„1. Ovom se Uredbom predviđa osnova za osiguranje visoke razine zaštite zdravlja ljudi i interesa potrošača u vezi s hranom, posebno uzimajući u obzir razlike u opskrbi hranom, uključujući tradicionalne proizvode, te pritom osiguravajući učinkovito funkcioniranje unutarnjega tržišta. Njome se uspostavljaju osnovna načela i zadaci, sredstva za stvaranje jake znanstvene osnove, učinkoviti organizacijski mehanizmi i postupci koji podupiru donošenje odluka u vezi sa zdravstvenom ispravnosću hrane i hrane za životinje.

2. U smislu stavka 1., ovom se Uredbom utvrđuju opća načela kojima se uređuje hrana i hrana za životinje općenito, a posebno sigurnost hrane i hrane za životinje na razini [Europske unije] i na državnoj razini.

Njome se osniva Europska agencija za sigurnost hrane [(EFSA)].

Ona utvrđuje postupke za pitanja s izravnim ili neizravnim utjecajem na sigurnost hrane i hrane za životinje.

[...]”

4 Člankom 2. te uredbe, naslovljenim „Definicija ‚hrane’”, predviđa se:

„Za potrebe ove Uredbe, ‚hrana’ (ili ‚prehrambeni proizvod’) je 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, žvakaču gumu i svaku drugu tvar, uključujući vodu koja se namjerno ugrađuje u hranu tijekom njezine proizvodnje, pripreme ili prerade. Pojam hrane uključuje i vodu nakon točke sukladnosti određene u članku 6. Direktive [Vijeća] 98/83/EZ [od 3. studenoga 1998. o kvaliteti vode namijenjene za ljudsku potrošnju (SL 1998., L 330, str. 32.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 15., svezak 6., str. 51.)] i ne dovodeći u pitanje zahtjeve iz direktiva [Vijeća] 80/778/EEZ [od 15. srpnja 1980. o kakvoći vode namijenjene za ljudsku potrošnju (SL 1980., L 229, str. 11.)] i 98/83/EZ.

‚Hrana’ ne uključuje:

- (a) hranu za životinje;
- (b) žive životinje, osim ako su pripremljene za stavljanje na tržište za prehranu ljudi;

(c) biljke prije ubiranja;

(d) lijekove u smislu Direktive Vijeća 65/65/EEZ [od 26. siječnja 1965. o usklađivanju zakona i drugih propisa ili upravnih postupaka u odnosu na lijekove (SL 1965., L 22, str. 369.)] i [Direktive Vijeća] 92/73/EEZ [od 22. rujna 1992. o proširenju područja primjene Direktiva 65/65/EEZ i 75/319/EEZ o usklađivanju odredaba predviđenih zakonom i drugim propisima koji se odnose na lijekove i propisuju dodatne odredbe o homeopatskim lijekovima (SL 1992., L 297, str. 8.)];

(e) kozmetičke proizvode u smislu Direktive Vijeća 76/768/EEZ [od 27. srpnja 1976. o usklađivanju zakonodavstava država članica u odnosu na kozmetičke proizvode (SL 1976., L 262, str. 169.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 13., svezak 7., str. 19.)];

(f) duhan i duhanske proizvode u smislu Direktive Vijeća 89/622/EEZ [od 13. studenoga 1989. o usklađivanju zakona i drugih propisa država članica o proizvodnji, predstavljanju i prodaji duhanskih proizvoda (SL 1989., L 359, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 15., svezak 12., str. 49.)];

(g) narkotike ili psihotropne tvari u smislu Jedinствene konvencije Ujedinjenih naroda o narkoticima [sklopljene u New Yorku 30. ožujka 1961., kako je izmijenjena Protokolom iz 1972. o izmjeni Jedinствene konvencije iz 1961. (Zbirka međunarodnih ugovora Ujedinjenih naroda, sv. 520., str. 151.)] i Konvencije Ujedinjenih naroda o psihotropnim tvarima [sklopljene u Beču 21. veljače 1971. (Zbirka međunarodnih ugovora Ujedinjenih naroda, sv. 1019., str. 175.)];

(h) ostatke i zagađivače.”

5 Članak 5. te uredbe, naslovljen „Opći ciljevi”, u stavku 1. određuje:

„Propisi o hrani ostvaruju jedan ili više općih ciljeva visoke razine zaštite života i zdravlja ljudi i zaštite interesa potrošača, uključujući pravednu praksu u trgovini hranom, uzimajući u obzir, tamo gdje je to moguće, zaštitu zdravlja i dobrobit životinja, zdravlje biljaka i okoliš.”

Direktiva o PDV-u

6 U skladu s člankom 96. Direktive o PDV-u, države članice primjenjuju standardnu stopu PDV-a, koju sve države članice utvrđuju kao postotak oporezivog iznosa i koja je jednaka i za isporuku roba i za isporuku usluga.

7 Članak 97. te direktive propisuje da standardna stopa ne može iznositi manje od 15 %.

8 Članak 98. stavci 1. i 2. navedene direktive predviđaju:

„1. Države članice mogu primijeniti jednu ili dvije snižene stope.

2. Snižene stope primjenjuju se samo na isporuke robe ili usluga u kategorijama navedenim u Prilogu III.

[...]”

9 U Prilogu III. Direktivi o PDV-u, koji sadržava popis isporuka robe i usluga na koje je moguće primijeniti snižene stope PDV-a navedene u članku 98., u stavcima 1. do 4. navodi se:

„1. Hrana (uključuju?i pi?e, no isključuju?i alkoholna pi?a) za ljudsku i životinjsku potrošnju, žive životinje, sjemenje, biljke i sastojci koji se uobi?ajeno koriste za pripremu hrane; proizvodi koji se obi?no koriste kao dodatak hrani ili kao zamjena za hranu;

2. opskrba vodom;

3. farmaceutski proizvodi koji se obi?no koriste za zdravstvenu njegu, spre?avanje bolesti, te za lije?enje u medicinske i veterinarske svrhe, uključuju?i proizvode koji se koriste za kontracepciju i sanitarnu zaštitu;

4. medicinska oprema, pomagala i ostala sredstva koja se obi?no koriste za olakšavanje ili lije?enje invalidnosti, isključivo za osobnu uporabu invalidnih osoba, uključuju?i popravak takve robe, te isporuku automobilskih sjedalica za djecu;

[...]

Nizozemsko pravo

10 U vrijeme nastanka ?injenica u glavnom postupku, na temelju ?lanka 9. stavka 2. to?ke (a) Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (Zakon o zamjeni postoje?eg poreza na promet porezom na promet u skladu sa sustavom poreza na dodanu vrijednost) od 28. lipnja 1968. (Stb. 1968., br. 329), stopa PDV-a iznosila je 6 % za isporuke robe navedene u tablici I. tog zakona.

11 U to?ki 1. te tablice navodi se:

„1. hrana, posebno:

(a) hrana i pi?a koja uobi?ajeno služe za prehranu ljudi;

(b) proizvodi koji su o?ito namijenjeni za pripremu hrane i pi?a iz to?ke (a) i koji su u cijelosti ili djelomi?no sadržani u njima;

(c) proizvodi namijenjeni za dodatak hrani ili kao zamjena za hranu i pi?a iz to?ke (a), pod uvjetom da se alkoholna pi?a ne smatraju hranom;

[...]

Glavni postupak i prethodna pitanja

12 Osoba X, poduzetnik koji je obveznik PDV-a, u svojoj prodavaonici erotskih proizvoda prodaje, me?u ostalim, kapsule, kapi, pudere i sprejeve, predstavljene kao afrodizijaci koji pove?avaju libido. Ti su proizvodi, koji se u biti sastoje od elemenata biljnog ili životinjskog podrijetla, namijenjeni prehrani ljudi i primjenjuju se oralno.

13 Porezni obveznik na navedene je proizvode od 2009. do 2013. primjenjivao sniženu stopu PDV-a koja se primjenjuje na hranu.

14 Smatraju?i da nije rije? o „hrani” u smislu relevantnih odredbi propisa u podru?ju PDV-a, porezna uprava osporila je primjenu te stope na te proizvode i odlu?ila izdati rješenje o ponovnom razrezu poreza.

15 Porezni obveznik osporavao je takvu odluku porezne uprave pred Rechtbankom Den Haag (Sud u Haagu, Nizozemska).

16 U drugostupanjskom postupku Gerechtshof Den Haag (Žalbeni sud u Haagu, Nizozemska) prihvatio je žalbu poreznog obveznika, pri čemu je utvrdio da uporaba spornih proizvoda kao afrodizijaka nije protivna njihovom oporezivanju stopom koja se primjenjuje na hranu. Taj je sud uzeo u obzir činjenicu da su ti proizvodi namijenjeni oralnoj primjeni i da se proizvode od sastojaka koji se mogu nalaziti u hrani. Osim toga, naveo je da je definicija pojma „hrana” toliko široka da može obuhvatiti proizvode koji nisu izravno povezani s hranom, poput slatkiša, žvakačih guma ili kolača.

17 Državni tajnik za financije podnio je žalbu u kasacijskom postupku protiv presude Gerechtshofa Den Haag (Žalbeni sud u Haagu) pred sudom koji je uputio zahtjev, Hoge Raadom der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske).

18 Smatraju li da je za rješavanje spora koji se pred njim vodi potrebno tumačenje odredaba Direktive o PDV-u, Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske) odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li pojam ‚hrana za ljudsku potrošnju’ iz točke 1. Priloga III. Direktivi [2006/112] tumačiti na način da se njime u skladu s člankom 2. [Uredbe br. 178/2002] 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 nijeznog odgovora, kako treba pobliže odrediti pojam u tom slučaju?

2. Ako se jela i pića ne mogu smatrati hranom za 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?”

O prethodnim pitanjima

19 Svojim pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita kako treba tumačiti pojmove „hrana za ljudsku potrošnju” i „proizvodi koji se obično koriste kao dodatak hrani ili kao zamjena za hranu” iz točke 1. Priloga III. Direktivi o PDV-u.

20 U skladu s člankom 96. Direktive o PDV-u, svaka država članica primjenjuje istu standardnu stopu PDV-a na isporuke robe i usluga.

21 Odstupaju li od tog načela, u članku 98. stavku 1. te direktive državama članicama dana je mogućnost da primijene jednu ili dvije snižene stope PDV-a. Na temelju članka 98. stavka 2. prvog podstavka navedene direktive, snižene stope PDV-a mogu se primijeniti samo na isporuke robe i usluga u kategorijama navedenima u Prilogu III. toj direktivi.

22 Konkretno, točka 1. Priloga III. Direktivi o PDV-u dopušta državama članicama primjenu snižene stope PDV-a, među ostalim, na „hran[u] (uključuju li piće, no isključuju li alkoholna pića) za ljudsku i životinjsku potrošnju” kao i na „proizvod[e] koji se obično koriste kao dodatak hrani ili kao zamjena za hranu”.

23 Direktiva o PDV-u ne sadržava definiciju pojma „hrana za ljudsku potrošnju” ni pojma „proizvodi koji se obično koriste kao dodatak hrani ili kao zamjena za hranu”, a Provedbena uredba Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112 (SL 2011., L 77, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak

1., str. 375.) tako?er ne predvi?a nikakvu definiciju tih pojmova. Osim toga, ni Direktiva o PDV-u ni Provedbena uredba br. 282/2011 ne upu?uju na pravo država ?lanica u tom pogledu.

24 U tim okolnostima pojmove „hrana za ljudsku potrošnju” i „proizvodi koji se obi?no koriste kao dodatak hrani ili kao zamjena za hranu” iz to?ke 1. Priloga III. Direktivi o PDV-u treba tuma?iti u skladu s uobi?ajenim zna?enjem izraza od kojih se sastoje u svakodnevnom jeziku, uzimaju?i u obzir kontekst u kojem se ti pojmovi upotrebljavaju i ciljeve kojima teži propis kojeg su navedeni izrazi dio (vidjeti u tom smislu presudu od 29. srpnja 2019., Spiegel Online, C-516/17, EU:C:2019:625, t. 65.).

25 Kad je rije?, kao prvo, o uobi?ajenom zna?enju izraza koji ?ine iste pojmove u svakodnevnom jeziku, s jedne strane, valja naglasiti da, kao što je to nezavisni odvjetnik u biti istaknuo u to?kama 18., 19. i 27. svojeg mišljenja, „hran[u] za ljudsku potrošnju” na?elno ?ine svi proizvodi koji sadr?avaju hranjive tvari za izgradnju, proizvodnju energije i regulaciju ljudskog tijela nužne za opstanak, funkcioniranje i razvoj tog tijela, a koji se konzumiraju kako bi opskrbili tijelo tim hranjivim tvarima.

26 Budu?i da je ta prehrambena funkcija odlu?uju?a kako bi se proizvod mogao kvalificirati kao „hrana za ljudsku potrošnju”, prema uobi?ajenom zna?enju tih izraza u svakodnevnom jeziku, nije relevantno ima li taj proizvod korisne u?inke na zdravlje, neovisno o tome podrazumijeva li njegovo uzimanje odre?en užitak za potroša?a i je li njegova uporaba smještena u odre?eni društveni kontekst. Stoga je u tom pogledu nebitna okolnost da konzumacija navedenog proizvoda proizvodi pozitivne u?inke na libido osobe koja ga uzima.

27 S druge strane, kad je rije? o uobi?ajenom zna?enju izraza „proizvodi koji se obi?no koriste kao dodatak hrani ili kao zamjena za hranu” u svakodnevnom jeziku, valja istaknuti da taj izraz obuhva?a proizvode ?ija potrošnja ljudskom tijelu tako?er donosi hranjive tvari nužne za opstanak, funkcioniranje i razvoj tog tijela.

28 Valja utvrditi da takva prehrambena funkcija ne postoji u toj kategoriji proizvoda jer je svrha tih proizvoda biti dodatak hrani ili zamjena za hranu.

29 Budu?i da te dvije kategorije proizvoda imaju istu prehrambenu funkciju, nema razloga da se na njih primjenjuju razli?iti sustavi PDV-a.

30 Kao drugo, kad je rije? o kontekstu u kojem se nalaze pojmovi „hrana za ljudsku potrošnju” i „proizvodi koji se obi?no koriste kao dodatak hrani ili kao zamjena za hranu” iz to?ke 1. Priloga III. Direktivi o PDV-u, valja navesti da, kao što to proizlazi iz to?aka 20. do 22. ove presude, ta dva pojma ozna?avaju proizvode ?ija isporuka podliježe sniženoj stopi PDV-a, što predstavlja odstupanje od na?ela primjene standardne stope PDV-a. Njih stoga treba usko tuma?iti (vidjeti u tom smislu presudu od 19. prosinca 2019., Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, t. 25.).

31 Nadalje, valja napomenuti da definicija pojma „hrana” iz ?lanka 2. Uredbe br. 178/2002 nije relevantna za definiranje tih pojmova jer se ta uredba, ?iji je cilj, kao što to proizlazi iz njezina ?lanka 1., zaštita zdravlja, odnosi na sve tvari koje pridonose sigurnosti hrane. Stoga navedena uredba pojmom „hrana” obuhva?a svaku tvar namijenjenu prehrani ljudi ili za koju se može o?ekivati da ?e je ljudi konzumirati, uklju?uju?i alkoholna pi?a i vodu. Stoga taj pojam ima doseg koji nadilazi doseg pojma „hrana za ljudsku potrošnju” i „proizvodi koji se obi?no koriste kao dodatak hrani ili kao zamjena za hranu” iz to?ke 1. Priloga III. Direktivi 2006/112.

32 Osim toga, ni pojam „hrana” ni „proizvodi koji se obi?no koriste kao dodatak hrani ili kao zamjena za hranu” iz to?ke 1. tog priloga ne mogu obuhva?ati lijekove, s obzirom na to da se u

to?ki 3. Priloga III. Direktivi o PDV-u zasebno navode „farmaceutski proizvodi”.

33 Kao tre?e, kad je rije? o cilju Priloga III. Direktivi o PDV-u, Sud je presudio da je Unijin zakonodavac donošenjem Priloga III. Direktivi 2006/112 želio omogu?iti primjenu snižene stope PDV-a na osnovnu robu te na robu i usluge kojima se postižu socijalni ili kulturni ciljevi, sve dok predstavljaju malu ili nikakvu opasnost od narušavanja tržišnog natjecanja (presuda od 4. lipnja 2015., Komisija/Ujedinjena Kraljevina, C-161/14, neobjavljena, EU:C:2015:355, t. 25. i navedena sudska praksa).

34 Sud je dodao da je svrha tog priloga u?initi jeftinijom – i stoga dostupnijom krajnjem potroša?u, koji u kona?nici snosi PDV – odre?enu robu koja se smatra osobito potrebnom (vidjeti u tom smislu presudu od 9. ožujka 2017., Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, t. 22. i navedenu sudska praksu).

35 U tim okolnostima, svaki proizvod namijenjen prehrani ljudi koji ljudskom tijelu donosi hranjive tvari nužne za opstanak, funkcioniranje i razvoj tog tijela potpada pod kategoriju iz to?ke 1. Priloga III. Direktivi o PDV-u, ?ak i ako potrošnja tog proizvoda ima tako?er za cilj proizvodnju drugih u?inaka.

36 S druge strane, proizvod koji ne sadržava hranjive tvari ili ih sadržava u zanemarivoj koli?ini i ?ija potrošnja služi samo tomu da proizvodi u?inke razli?ite od onih nužnih za opstanak, funkcioniranje i razvoj ljudskog tijela ne može potpadati pod tu kategoriju.

37 Iako se ?ini da iz informacija kojima Sud raspolaže proizlazi da je to slu?aj u pogledu afrodisijaka o kojima je rije? u glavnom postupku, na sudu koji je uputio zahtjev je da to provjeri.

38 Uostalom, to tuma?enje potvr?uje cilj koji se želi posti?i Prilogom III. Direktivi o PDV-u, a to je da se na osnovnu robu primjenjuje snižena stopa PDV-a kako bi je se krajnjim potroša?ima u?inilo dostupnijom.

39 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljena pitanja valja odgovoriti da pojmove „hrana za ljudsku potrošnju” i „proizvodi koji se obi?no koriste kao dodatak hrani ili kao zamjena za hranu” iz to?ke 1. Priloga III. Direktivi o PDV-u treba tuma?iti na na?in da se odnose na sve proizvode koji sadržavaju hranjive tvari za izgradnju, proizvodnju energije i regulaciju ljudskog tijela nužne za opstanak, funkcioniranje i razvoj tog tijela, a koji se konzumiraju kako bi opskrbili tijelo tim hranjivim tvarima.

Troškovi

40 Budu?i da ovaj postupak ima zna?aj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odlu?i o troškovima postupka Troškovi podnošenja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se

Slijedom navedenog, Sud (deseto vije?e) odlu?uje:

Pojmove „hrana za ljudsku potrošnju” i „proizvodi koji se obi?no koriste kao dodatak hrani ili kao zamjena za hranu” iz to?ke 1. Priloga III. Direktivi Vije?a 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tuma?iti na na?in da se odnose na sve proizvode koji sadržavaju hranjive tvari za izgradnju, proizvodnju energije i regulaciju ljudskog tijela nužne za opstanak, funkcioniranje i razvoj tog tijela, a koji se konzumiraju kako bi opskrbili tijelo tim hranjivim tvarima.

Potpisi

* Jezik postupka: nizozemski