

## Downloaded via the EU tax law app / web

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Tiende Afdeling)

1. oktober 2020 (\*)

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 98 – medlemsstaternes mulighed for at anvende en reduceret afgiftssats for leveringen af visse varer og tjenesteydelser – bilag III, nr. 1) – begrebet »levnedsmidler« samt »produkter, der normalt er bestemt til at anvendes som supplement til eller i stedet for levnedsmidler« – afrodisiske produkter«

I sag C-331/19,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol) ved afgørelse af 19. april 2019, indgået til Domstolen den 23. april 2019, i sagen

### Staatssecretaris van Financiën

mod

**X,**

har

DOMSTOLEN (Tiende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, I. Jarukaitis, og dommerne E. Juhász (refererende dommer) og M. Ilešič,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den nederlandske regering ved M.L. Noort og K. Bulterman, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved W. Roels og L. Lozano Palacios, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 27. februar 2020, afsagt følgende

### Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af nr. 1) i bilag III til Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Staatssecretaris van Financiën (statssekretæren for finansielle anliggender, Nederlandene) og X vedrørende anvendelsen af den nedsatte sats for merværdiafgift (moms), der er fastsat for levnedsmidler på produkter, der markedsføres og anvendes som afrodisiaka, og som hovedsageligt består af vegetabiliske eller animalske bestanddele, som indtages via munden.

## **Retsforskrifter**

### ***EU-retten***

*Forordning (EF) nr. 178/2002*

3 Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 178/2002 af 28. januar 2002 om generelle principper og krav i fødevarerlovgivningen, om oprettelse af Den Europæiske Fødevarer sikkerhedsautoritet og om procedurer vedrørende fødevarer sikkerhed (EFT 2002, L 31, s. 1) foreskriver i artikel 1 med overskriften »Formål og anvendelsesområde« følgende:

»1. Denne forordning har til formål at sikre et højt niveau for beskyttelsen af menneskers sundhed og for beskyttelsen af forbrugernes interesser i relation til fødevarer, således at der navnlig tages hensyn til mangfoldigheden i fødevareruddet, herunder traditionelle produkter, samtidig med at det sikres, at det indre marked fungerer tilfredsstillende. I forordningen fastlægges de generelle principper og bestemmelser om ansvarsfordeling, midlerne til at fremskaffe et solidt videnskabeligt fundament og effektive organisatoriske regler og procedurer, som skal understøtte beslutningsprocessen vedrørende fødevarer- og fodersikkerhed.

2. Med henblik på stk. 1 fastlægges ved denne forordning de generelle principper, som i [Den Europæiske Union] og på nationalt plan skal finde anvendelse på fødevarer og foder generelt og på fødevarer- og fodersikkerhed i særdeleshed.

Ved forordningen oprettes Den Europæiske Fødevarer sikkerhedsautoritet [(EFSA)].

Forordningen fastsætter procedurerne for forhold, der har direkte eller indirekte indvirkning på fødevarer- og fodersikkerheden.

[...]«

4 Forordningens artikel 2 med overskriften »Definition af »fødevarer« « bestemmer:

»I denne forordning forstås ved »fødevarer« (eller »levnedsmidler«) alle stoffer eller produkter, som, uanset om de er uforarbejdede eller helt eller delvis forarbejdede, er bestemt til eller med rimelighed må antages at skulle indtages af mennesker.

»Fødevarer« omfatter drikkevarer, tyggegummi og ethvert stof, herunder vand, der bevidst tilsættes fødevarer i forbindelse med deres fremstilling, tilberedning eller behandling. »Fødevarer« omfatter vand efter det sted, hvor kravene skal overholdes, som defineret i artikel 6 i [Rådets direktiv 98/83/EF af 3. november 1998 om kvaliteten af drikkevand (EFT 1998, L 330, s. 32)], og uden at dette berører kravene i [Rådets direktiv 80/778/EØF af 15. juli 1980 om kvaliteten af drikkevand (EFT 1980, L 229, s. 11),] og 98/83/EF.

»Fødevarer« omfatter ikke:

- a) foder
- b) levende dyr, medmindre de er forberedt til markedsføring med henblik på anvendelse som menneskeføde
- c) planter, inden de høstes
- d) lægemidler i den i Rådets direktiv 65/65/EØF af 26. januar 1965 om tilnærmelse af lovgivning om farmaceutiske specialiteter (EFT 1965, 22, s. 369), og 92/73/EØF [af 22. september 1992 om udvidelse af anvendelsesområdet for direktiv 65/65/EØF og 75/319/EØF om tilnærmelse af lovgivning om farmaceutiske præparater og om fastsættelse af supplerende bestemmelser for homøopatiske lægemidler (EFT 1992, L 297, s. 8)] anvendte betydning
- e) kosmetik i den i Rådets direktiv 76/768/EØF [af 27. juli 1976 om indbyrdes tilnærmelse af medlemsstaternes lovgivning om kosmetiske midler (EFT 1976, L 262, s. 169)] anvendte betydning
- f) tobak og tobaksvarer i den i Rådets direktiv 89/622/EØF [af 13. november 1989 om indbyrdes tilnærmelse af medlemsstaternes love og administrative bestemmelser om mærkning af tobaksvarer (EFT 1989, L 359, s. 1)] anvendte betydning
- g) narkotiske eller psykotrope stoffer i den betydning, hvori disse begreber anvendes i De Forenede Nationers enkeltkonvention af 1961 om narkotiske midler[, indgået i New York den 30. marts 1961, som ændret ved protokollen af 1972 om ændring af enkeltkonventionen af 1961 (*United Nations Treaty Series*, bind 520, s. 151)] og De Forenede Nationers konvention af 1971 om psykotrope stoffer, indgået i Wien den 21. februar 1971 (*United Nations Treaty Series*, bind 1019, s. 175)
- h) restkoncentrationer og forurenende stoffer.«

5 Nævnte forordnings artikel 5 med overskriften »Generelle målsætninger« fastsætter i stk. 1:

»Fødevarelovgivningen skal forfølge en eller flere af de generelle målsætninger om et højt niveau for beskyttelse af menneskers liv og sundhed og beskyttelse af forbrugernes interesser, herunder redelig praksis i handelen med fødevarer, om nødvendigt under hensyntagen til beskyttelsen af dyrs sundhed og velfærd, planters sundhed og miljøet.«

#### *Momsdirektivet*

6 I henhold til momsdirektivets artikel 96 anvender medlemsstaterne en normalsats for momsen, som fastsættes af hver enkelt medlemsstat, og som er ens for levering af varer og for levering af ydelser.

7 Direktivets artikel 97 foreskriver, at normalsatsen ikke må være mindre end 15%.

8 I det nævnte direktivs artikel 98, stk. 1 og 2, bestemmes:

»1. Medlemsstaterne kan anvende en eller to nedsatte satser.

2. De nedsatte satser må kun anvendes på levering af de kategorier af varer og ydelser, som er anført i bilag III.

[...]«

9 I bilag III til momsdirektivet, der omfatter listen over leveringer af varer og ydelser, som kan belægges med de i artikel 98 omhandlede nedsatte momssatser, anføres i nr. 1)-4):

»1) [l]evnedsmidler (herunder drikkevarer bortset fra alkoholholdige drikkevarer), foder, levende dyr, frø, planter og ingredienser, der normalt er bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler eller foder; produkter, der normalt er bestemt til at anvendes som supplement til eller i stedet for levnedsmidler og foder

2) [v]andforsyning

3) [f]armaceutiske produkter, som normalt anvendes til sundhedspleje, sygdomsforebyggelse og medicinsk og veterinærmedicinsk behandling, herunder svangerskabsforebyggende produkter og hygiejnebeskyttelsesmidler til kvinder

4) [m]edicinsk udstyr, hjælpemidler og andre apparater, der normalt anvendes til at mindske eller behandle handicap, udelukkende til handicappedes personlige brug, herunder også reparation af sådanne varer, samt børnesæder til biler

[...]«

### **Nederlandsk ret**

10 På tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen var momssatsen i henhold til artikel 9, stk. 2, litra a), i Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (lov om erstatning af den eksisterende omsætningsafgift med en omsætningsafgift i henhold til merværdiafgiftssystemet) af 28. juni 1968 (Stb. 1968, nr. 329) på 6% for levering af de varer, der er opført i lovens tabel I.

11 I punkt a.1 i denne tabel anføres:

»1. Ved levnedsmidler forstås navnlig:

a. fødevarer og drikkevarer, der normalt er bestemt til at indtages af mennesker

b. produkter, der åbenbart er bestemt til at skulle anvendes til fremstilling af fødevarer og drikkevarer som omhandlet i litra a), og som indgår helt eller delvis heri

c. produkter, der er bestemt til at anvendes til at supplere eller erstatte fødevarer og drikkevarer som omhandlet i litra a), idet alkoholholdige drikkevarer dog ikke anses for levnedsmidler.

[...]«

### **Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål**

12 X, der er en momsplichtig virksomhedsejer, markedsfører i sin butik, der sælger erotiske artikler, bl.a. kapsler, dråber, pulvere og sprays, der præsenteres som afrodisiaka, der forhøjer libido. Disse produkter, som hovedsageligt består af vegetabiliske eller animalske bestanddele, er bestemt til konsum via munden.

13 I perioden 2009-2013 anvendte den afgiftspligtige person den nedsatte momssats, der finder anvendelse på levnedsmidler.

14 Afgiftsmyndighederne anfægtede anvendelsen af satsen med den begrundelse, at de pågældende varer ikke udgjorde »levnedsmidler« som omhandlet i de relevante momsbestemmelser, og besluttede at foretage efteroprævning.

15 Den afgiftspligtige person anlagde sag til prøvelse af den pågældende afgørelse fra afgiftsmyndighedernes ved Rechtbank den Haag (retten i første instans i Haag, Nederlandene).

16 I appellen gav Gerechtshof den Haag (appeldomstolen i Haag, Nederlandene) den afgiftspligtige person medhold, idet den fandt, at anvendelsen af de pågældende varer som afrodisiaka ikke var til hinder for, at varerne blev undergivet den nedsatte momssats, der finder anvendelse på levnedsmidler. Den tog hensyn til, at de pågældende varer var beregnet til indtagelse via munden, og at de var fremstillet af bestanddele, som kan findes i levnedsmidler. Den pågældende domstol bemærkede endvidere, at definitionen af »levnedsmidler« var så bred, at den kunne omfatte varer, som ikke direkte forbindes med levnedsmidler, såsom slik, tyggegummi eller kager.

17 Statssekretæren for finansielle anliggender har iværksat kassationsappel til prøvelse af dommen afsagt af Gerechtshof Den Haag (appeldomstolen i Haag) ved den forelæggende ret, Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol).

18 Da Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol) har vurderet, at afgørelsen af den sag, som verserer for den, nødvendiggør en fortolkning af bestemmelserne i momsdirektivet, har den besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal det i bilag III, nr. 1), til momsdirektivet [...] anvendte begreb levnedsmidler fortolkes således, at der herved i overensstemmelse med artikel 2 i [forordning nr. 178/2002] skal forstås alle stoffer eller produkter, som, uanset om de er uforarbejdede eller helt eller delvis forarbejdede, er bestemt til eller med rimelighed må antages at skulle indtages af mennesker?

Såfremt dette spørgsmål besvares benægtende, hvorledes skal dette begreb da defineres?

2) Såfremt spiselige produkter eller drikkevarer ikke kan anses for levnedsmidler bestemt til at indtages af mennesker, på grundlag af hvilke kriterier skal det da afgøres, om sådanne produkter normalt er bestemt til at anvendes som supplement til eller i stedet for levnedsmidler?»

### **Om de præjudicielle spørgsmål**

19 Med sine spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, hvorledes begreberne »levnedsmidler« samt »produkter, der normalt er bestemt til at anvendes som supplement til eller i stedet for levnedsmidler«, i nr. 1) i bilag III til momsdirektivet skal fortolkes.

20 I henhold til momsdirektivets artikel 96 anvender hver medlemsstat en normalsats for momsen, som er ens for levering af varer og for levering af ydelser.

21 Som undtagelse til dette princip giver direktivets artikel 98, stk. 1, medlemsstaterne mulighed for at anvende en eller to nedsatte momssatser. I henhold til det nævnte direktivs artikel 98, stk. 2, første afsnit, må de nedsatte satser kun anvendes på levering af de kategorier af varer og ydelser, som er anført i bilag III til samme direktiv.

22 Nærmere bestemt giver nr. 1) i bilag III til momsdirektivet medlemsstaterne mulighed for at anvende en nedsat momssats på bl.a. »[l]evnedsmidler (herunder drikkevarer bortset fra alkoholholdige drikkevarer), foder« og »produkter, der normalt er bestemt til at anvendes som supplement til eller i stedet for levnedsmidler«.

23 Momsdirektivet indeholder hverken en definition af »levnedsmidler« eller »produkter, der normalt er bestemt til at anvendes som supplement til eller i stedet for levnedsmidler«, og Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112 (EUT 2011, L 77, s. 1) fastsætter heller ikke nogen definition af disse begreber. Desuden indeholder hverken momsdirektivet eller gennemførelsesforordning nr. 282/2011 nogen henvisning til medlemsstaternes ret i denne henseende.

24 Under disse omstændigheder skal begreberne »levnedsmidler« og »produkter, der normalt er bestemt til at anvendes som supplement til eller i stedet for levnedsmidler« i nr. 1) i bilag III til momsdirektivet fortolkes i overensstemmelse med deres sædvanlige betydning i almindelig sprogbrug, idet der skal tages hensyn til den kontekst, hvori de anvendes, og de mål, der forfølges med den lovgivning, som det udgør en del af (jf. i denne retning dom af 29.7.2019, Spiegel Online, C-516/17, EU:C:2019:625, præmis 65).

25 Hvad for det første angår den sædvanlige betydning i almindelig sprogbrug af disse begreber, bemærkes for det første, således som generaladvokaten i det væsentlige har fremhævet i punkt 18, 19 og 27 i forslaget til afgørelse, at »levnedsmidler« principielt omfatter alle produkter, der indeholder næringsstoffer til vækst, energi og regulering af den menneskelige krop, der er nødvendige for at holde kroppen i live, og at den fungerer og udvikles, og som indtages for at forsyne kroppen med disse stoffer.

26 Idet denne ernæringsfunktion er afgørende for, om et produkt kan kvalificeres som et »levnedsmiddel« ud fra den sædvanlige betydning i almindelig sprogbrug af disse ord, er det uden relevans, om dette produkt har gavnlige virkninger for sundheden, om dets indtagelse indebærer en vis nydelse for forbrugeren, og om anvendelsen heraf indgår i en bestemt samfundssammenhæng. Den omstændighed, at indtagelsen af det nævnte produkt har positive virkninger på libido for den person, der indtager det, har ingen indvirkning i denne henseende.

27 Hvad for det andet angår den sædvanlige betydning i almindelig sprogbrug af udtrykket »produkter, der normalt er bestemt til at anvendes som supplement til eller i stedet for levnedsmidler«, skal det bemærkes, at dette udtryk omfatter produkter, hvis indtagelse ligeledes forsyner den menneskelige krop med næringsstoffer til vækst, energi og regulering af den menneskelige krop, der er nødvendige for at holde kroppen i live, og at den fungerer og udvikles.

28 Det må konstateres, at en sådan ernæringsfunktion ikke kan være fraværende i denne kategori af produkter, eftersom disse produkter har til formål at anvendes som et supplement til eller i stedet for levnedsmidler.

29 Eftersom disse to kategorier af produkter har samme ernæringsfunktion, er der følgelig ingen grund til at anvende forskellige momsordninger på dem.

30 Hvad for det andet angår den sammenhæng, hvori begreberne »levnedsmidler« og

»produkter, der normalt er bestemt til at anvendes som supplement til eller i stedet for levnedsmidler«, i nr. 1) i bilag III til momsdirektivet, indgår, bemærkes, at disse to begreber, således som det fremgår af denne doms præmis 20-22, betegner produkter, hvis levering er underlagt en nedsat momssats, hvilket udgør en undtagelse fra princippet om anvendelse af en normalsats for momsen. De skal derfor fortolkes strengt (jf. i denne retning dom af 19.12.2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, præmis 25).

31 Det bemærkes i øvrigt, at definitionen af begrebet »fødevarer« i artikel 2 i forordning nr. 178/2002 ikke er relevant for definitionen af disse begreber, idet denne forordning, der, som det fremgår af forordningens artikel 1, har til formål at beskytte sundheden, vedrører alle stoffer, der bidrager til fødevarerens sikkerhed. Den nævnte forordning omfatter således med det meget vide begreb »fødevarer« ethvert stof, som er bestemt til eller med rimelighed kan indtages af mennesker, herunder alkoholholdige drikkevarer og vand. Dette begreb har således en rækkevidde, der går videre end begrebet »levnedsmidler« eller begrebet »produkter, der normalt er bestemt til at anvendes som supplement til eller i stedet for levnedsmidler« i nr. 1) i bilag III til momsdirektivet.

32 Desuden kan hverken begrebet »levnedsmidler« eller begrebet »produkter, der normalt er bestemt til at anvendes som supplement til eller i stedet for levnedsmidler«, i dette bilags nr. 1) omfatte lægemidler, eftersom bilag III til momsdirektivet særskilt i nr. 3) nævner »farmaceutiske produkter«.

33 Hvad for det tredje angår det formål, der forfølges med bilag III til momsdirektivet, har Domstolen fastslået, at EU-lovgiver med fastsættelsen af bilag III til momsdirektivet har haft til hensigt at opnå, at dagligvarer samt de varer og ydelser, der forfølger sociale eller kulturelle formål, for så vidt som de ikke eller kun i begrænset omfang indebærer en risiko for konkurrencefordrejning, kan belægges med en nedsat momssats (dom af 4.6.2015, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, C-161/14, ikke trykt i Sml., EU:C:2015:355, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

34 Domstolen tilføjede, at formålet med dette bilag er at nedbringe omkostningerne ved visse varer, som anses for særligt nødvendige, og dermed gøre disse varer mere tilgængelige for den endelige forbruger, der i sidste ende skal betale momsen (jf. i denne retning dom af 9.3.2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).

35 Under disse omstændigheder henhører ethvert produkt, der er bestemt til konsum, og som forsyner den menneskelige krop med de næringsstoffer, der er nødvendige for at holde kroppen i live, og at den fungerer og udvikles, under kategorien i nr. 1) i bilag III til momsdirektivet, selv om indtagelsen af dette produkt ligeledes har til formål at have andre virkninger.

36 Derimod kan et produkt, der ikke indeholder næringsstoffer, eller som indeholder næringsstoffer i en helt ubetydelig mængde, og hvis indtagelse alene tjener til at have andre virkninger end dem, der er nødvendige for at holde den menneskelige krop i live, og at den fungerer og udvikles, ikke henhøre under denne kategori.

37 Selv hvis det synes at fremgå af de oplysninger, som Domstolen råder over, at dette er tilfældet for så vidt angår de i tvisten i hovedsagen omhandlede afrodisiske produkter, tilkommer det den forelæggende ret at efterprøve dette.

38 Denne fortolkning understøttes i øvrigt af det formål, der forfølges med bilag III til momsdirektivet, om at anvende en nedsat momssats på nødvendige varer med henblik på at gøre dem mere tilgængelige for den endelige forbruger.

39 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at begreberne »levnedsmidler« og »produkter, der normalt er bestemt til at anvendes som supplement til eller i stedet for levnedsmidler«, i nr. 1) i bilag III til momsdirektivet skal fortolkes således, at disse begreber omfatter alle produkter, der indeholder næringsstoffer til vækst, energi og regulering af den menneskelige krop, der er nødvendige for at holde kroppen i live, og at den fungerer og udvikles, og som indtages for at forsyne kroppen med disse stoffer.

### **Sagsomkostninger**

40 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tiende Afdeling) for ret:

**Begreberne »levnedsmidler« og »produkter, der normalt er bestemt til at anvendes som supplement til eller i stedet for levnedsmidler«, i nr. 1) i bilag III til Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at disse begreber omfatter alle produkter, der indeholder næringsstoffer til vækst, energi og regulering af den menneskelige krop, der er nødvendige for at holde kroppen i live, og at den fungerer og udvikles, og som indtages for at forsyne kroppen med disse stoffer.**

Underskrifter

\* Processprog: nederlandsk.