



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
M. SZPUNAR
fremsat den 27. februar 2020¹

Sag C-331/19

**Staatssecretaris van Financiën
mod
X**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol))

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112 – artikel 98 – nedsat moms – bilag III, nr. 1) – levnedsmidler samt produkter, der er bestemt til at anvendes som supplement til eller i stedet for levnedsmidler og foder – libido-stimulerende produkter«

Indledning

1. Merværdiafgift (herefter »moms«) er en indirekte afgift, hvilket betyder, at dens økonomiske byrde i sin helhed pålægges forbrugere af varer og tjenesteydelser, hvilket hæver deres pris. For at begrænse afgiftens virkninger i forhold til prisen på visse varer og tjenesteydelser, som anses for at have en særlig samfundsmæssig betydning, har lovgiver fastsat en række momsfritagelser samt muligheden for at anvende nedsatte momssatser. Den sidstnævnte mulighed vedrører bl.a. levnedsmidler, men også produkter, som anvendes til deres tilblivelse, og produkter, der anvendes som supplement til eller i stedet for levnedsmidler.

2. Det har dog vist sig at være vanskeligt at klassificere visse varer i disse kategorier, hvilket Domstolens praksis er et bevis på². I nærværende sag vil Domstolen have mulighed for at præcisere begreberne, hvilket for fremtiden burde begrænse antallet af tvister i denne henseende, skønt det ikke vil kunne forhindre dem alle.

¹ – Originalsprog: polsk.

² – Jf. bl.a. dom af 3.3.2011, Kommissionen mod Nederlandene (C-41/09, EU:C:2011:108), af 10.3.2011, Bog m.fl. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 og C-502/09, EU:C:2011:135), og af 9.11.2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846).

Retsforskrifter

EU-retten

3. Artikel 1, stk. 1, første afsnit, i 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 Fødevarsikkerhedsautoritet og om procedurer vedrørende fødevarsikkerhed³ bestemmer:

»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 fødevarerudbudet, herunder traditionelle produkter, samtidig med at det sikres, at det indre marked fungerer tilfredsstillende.«

4. Forordningens artikel 2 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 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 [...] og 92/73/EØF [...] anvendte betydning
- e) kosmetik i den i Rådets direktiv 76/768/EØF [...] anvendte betydning
- f) tobak og tobaksvarer i den i Rådets direktiv 89/622/EØF [...] anvendte betydning
- g) narkotiske eller psykotrope stoffer i den betydning, hvori disse begreber anvendes i De Forenede Nationers enkeltkonvention af 1961 om narkotiske midler og De Forenede Nationers konvention af 1971 om psykotrope stoffer
- h) restkoncentrationer og forurenende stoffer.«

5. I overensstemmelse med artikel 96 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem⁴ anvender medlemsstaterne en normalsats for momsen, som fastsættes af hver enkelt medlemsstat som en procentsats af afgiftsgrundlaget, og som er ens for levering af varer og for levering af ydelser.

3 – EFT 2002, L 31, s. 1.

4 – EFT 2006, L 347, s. 1.

6. Direktivets artikel 98, stk. 1, og artikel 98, stk. 2, første afsnit, bestemmer:

»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.

[...]«

7. Bilag III, nr. 1), til direktivet oplister følgende:

»[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«.

Nederlandsk ret

8. I nederlandsk ret er der fastsat bestemmelse om anvendelsen af en nedsat sats på leveringer af de varer, der omhandles i bilag III, nr. 1), til direktiv 2006/112, 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, jf. nr. a.1, litra a), b) og c), i tabel 1, som er knyttet til loven.

De faktiske omstændigheder, der ligger til grund for tvisten, retsforhandlingerne i hovedsagerne og de præjudicielle spørgsmål

9. X, der er en momspligtig person, driver en forretning med erotiske varer (sexshop). Blandt de solgte produkter findes kapsler, dråber, pulvere og sprays, der skal indtages oralt, og som skal øge stimuleringen af libidoen (afrodisiaka). Produkternes bestanddele er af naturlig oprindelse.

10. I perioden 2009-2013 anvendte den momspligtige den nedsatte momssats, der finder anvendelse på levnedsmidler, på de førnævnte varer. Afgiftsmyndighederne anfægtede dog anvendelsen af satsen med den begrundelse, at de pågældende varer ikke udgjorde levnedsmidler som omhandlet i de relevante momsbestemmelser, og pålagde den momspligtige at anvende den sædvanlige momssats.

11. Den momspligtige anlagde sag til prøvelse af beslutningen til Rechtbank den Haag (retten i første instans i Haag, Nederlandene). I anden instans gav Gerechtshof den Haag (appellinstans i Haag, Nederlandene) den momspligtige medhold, idet den fandt, at anvendelsen af de pågældende varer som afrodisiaka ikke var til hinder for, at varerne blev undergivet momssatsen for levnedsmidler. Appellinstansen tog hensyn til, at de pågældende varer var beregnet til oral indtagelse, og at de var fremstillet af bestanddele, som kan findes i levnedsmidler. Appellinstansen bemærkede endvidere, at lovgivers definition af levnedsmidler er tilstrækkelig bred, da den omfatter varer, som åbenlyst ikke er mad, såsom slik, tyggegummi og kager.

12. Staatssecretaris van Financiën (afgiftsmyndighed, Nederlandene) har iværksat kassationsanke til den forelæggende ret.

13. På denne baggrund har Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal det i bilag III, nr. 1), til momsdirektivet af 2006 anvendte begreb levnedsmidler fortolkes således, at der herved i overensstemmelse med artikel 2 i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 178/2002 af 28. januar 2002 om generelle principper og krav i fødevarerlovgivningen 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?»

14. Anmodningen om præjudiciel afgørelse blev indgivet til Domstolen den 23. april 2019. Den nederlandske regering og Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige bemærkninger. Domstolen har besluttet at behandle sagen uden mundtlig forhandling.

Bedømmelse

15. Den forelæggende ret har forelagt to præjudicielle spørgsmål for Domstolen, som vedrører fortolkningen af begreberne »levnedsmidler« samt »produkter, der normalt er bestemt til at anvendes som supplement til eller i stedet for levnedsmidler« som omhandlet i bilag III, nr. 1), til direktiv 2006/112. Fortolkning skal gøre det muligt at afgøre, om disse begreber, eller et af dem, omfatter varer, der er beregnet til at øge stimuleringen af libidoen (afrodisiaka) til oral indtagelse.

Det første præjudicielle spørgsmål

16. Det første præjudicielle spørgsmål vedrører fortolkningen af begrebet »levnedsmidler«. Den forelæggende ret ønsker navnlig at få oplyst, om fortolkningen skal ske ud fra definitionen af begrebet »fødevarer« som omhandlet i artikel 2 i forordning nr. 178/2002. Besvarelsen af dette spørgsmål kræver både en ordlyds- og formålsfortolkning af nr. 1) i bilag III til direktiv 2006/112, sammenholdt med direktivets artikel 98, stk. 1 og 2, samt en fortolkning af artikel 2 i forordning nr. 178/2002.

Ordlydsfortolkning

17. Som den nederlandske regering og Kommissionen med rette har anført i deres indlæg, og som den forelæggende ret selv har anført i sin afgørelse, indeholder direktiv 2006/112 ikke nogen definition af begrebet »levnedsmidler« og henviser heller ikke i denne henseende til medlemsstaternes nationale ret. I en sådan situation bør begrebet fortolkes i overensstemmelse med dets sædvanlige betydning i almindelig sprogbrug, idet der skal tages hensyn til den kontekst, hvori det anvendes, og de mål, der forfølges med den lovgivning, som det udgør en del af⁵.

18. I almindelig sprogbrug skal levnedsmidler anses for sidestillet med begrebet »fødevarer«, dvs. produkter, som indtages af mennesker i forbindelse med indtag af næring. Denne proces sigter mod at forsyne kroppen med næringsstoffer: til vækst, energi og regulering af kroppens funktioner samt vand. Disse stoffer er en forudsætning for at holde kroppen i live, og at den fungerer og udvikles.

⁵ – Jf. senest dom af 29.7.2019, Spiegel Online (C-516/17, EU:C:2019:625, præmis 65).

19. Definitionen af begrebet »levnedsmidler« omfatter dermed alle produkter, både forarbejdede og uforarbejdede, som forsyner den menneskelige krop med næringsstoffer, og som konsumeres med henblik på at tilføre disse næringsstoffer.

20. Jeg er derfor uenig i de betæneligheder, som den forelæggende ret har givet udtryk for i forelæggelsesafgørelsen, hvorefter et formålsbestemt element i definitionen af det omtalte begreb vil bringe retssikkerheden i fare. Det er den forelæggende rets vurdering, at nogle levnedsmidler indtages til et andet formål end bevarelse af kroppens vitale funktioner, og den er ikke desto mindre ikke i tvivl om, at de er omfattet af begrebet »levnedsmidler«. Formålet med indtagelsen heraf kan således ikke være afgørende for, hvordan de skal kvalificeres. Appellinstansens afgørelse i hovedsagen var ligeledes baseret på dette argument.

21. Efter min opfattelse hviler dette argument på en misforståelse.

22. Opfyldelsen af menneskets grundlæggende behov er ikke nødvendigvis begrænset til blot at omfatte produkter, som opfylder dette mål. Tværtimod har mennesket stræbt efter raffinement og luksus siden tidenes morgen, og hvor dette ikke har været tilfældet, skyldes det ofte manglen på materielle ressourcer. Dette kan tydeligt ses i forhold til huse og tøj; foruden deres primære beskyttelsesfunktion opfylder de også andre funktioner, f.eks. æstetik eller prestige. På trods heraf forbliver de det, som de de facto er: Et palads i rokokostil er et hus, og en kjole fra en kendt designer er et stykke tøj – på samme måde som henholdsvis et træhus og en rå linnedskjorte.

23. Det er ikke anderledes for levnedsmidler. Det forhold, at nogle levnedsmidler er mere sofistikerede og dyrere end andre, ændrer ikke på det faktum, at de tjener det samme grundlæggende behov, nemlig at forsyne kroppen med næringsstoffer, der er nødvendige for at leve. Det er imidlertid en helt anden sag, at de ud over deres næringsværdi har andre kvaliteter, f.eks. smag. Denne tanke afspejles tydeligt i de ord, der blev ytret i en helt andet kontekst, og som tilskrives den franske dronning Marie Antoinette, nemlig at hvis folket ikke har noget brød, må de spise kage.

24. Man skal også holde sig for øje, at levnedsmidler foruden næringsstoffer også kan indeholde en række andre stoffer, der enten naturligt forekommer deri, er tilsat for at konservere eller for at forbedre smagen osv. Der er ingen grund til, at sådanne stoffer eller varer, som indeholder sådanne stoffer, ikke skulle anses for at være omfattet af definitionen af levnedsmidler som omhandlet i nærværende bestemmelse.

25. Som den nederlandske regering med rette har anført i sit indlæg, er det uden betydning, at mennesker ikke altid spiser, hvad der er mest optimalt for deres sundhed, f.eks. ved at indtage store mængder fedt eller sukker. En uhensigtsmæssig brug af levnedsmidler set ud fra et sundhedsmæssigt synspunkt fratager ikke disse stoffer deres grundlæggende ernæringsmæssige egenskaber.

26. På samme måde er de omstændigheder, under hvilke levnedsmidlerne indtages, uden betydning. Den menneskelige kultur har frembragt en række skikke og ritualer, der skal overholdes under selve aktiviteten, dvs. indtagelsen af måltidet. Man skal dog ikke spænde ploven for okserne. Måltidets samfundsmæssige eller sociale funktioner er, selv om disse funktioner er meget omfattende, sekundære i forhold til dets ernæringsfunktion. Selv den mest imponerende banket tjener primært det formål at stille sult og først derefter andre formål⁶.

6 – I henhold til den kendte aforisme pålagde »Skaberen [...] mennesket at spise, så han kan leve, men gav ham appetitten som opmuntring og glæden som belønning« (»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).

27. På baggrund af de ovenstående grunde er jeg af den opfattelse, at levnedsmidler omfatter alle de produkter, der indeholder næringsstoffer, og som i det væsentligste indtages for at give menneskekroppen disse næringsstoffer, desuagtet at disse produkter også kan udføre andre funktioner, såsom at maksimere fornøjelsen ved smagsoplevelser, og at deres indtag kan være forbundet med sociale begivenheder.

28. Derimod er produkter som hallucinerende svampe og tyggegummi, som er nævnt i den præjudicielle forelæggelse, hvis de indtages af mennesker, ikke beregnet til at forsyne kroppen med næringsstoffer og bør derfor ikke anses for at udgøre levnedsmidler som omhandlet i nr. 1) i bilag III til direktiv 2006/112.

29. Tilsvarende gør sig gældende for afrodisiaka, som er genstanden for hovedsagen. De indtages ikke med henblik på at forsyne kroppen med næringsstoffer, men med det formål at øge stimuleringen af libidoen. Selv om de kan påvirke visse kropsfunktioner, tjener de således ikke til at ernære kroppen.

30. Dette ændres ikke af den omstændighed, som er anført i forelæggelsesafgørelsen, at bestanddelene i disse afrodisiaka er stoffer, der også kan indgå i sammensætningen af levnedsmidler. Hvis et produkt har en sammensat karakter, skal klassificeringen af det som et levnedsmiddel som omhandlet i de pågældende bestemmelser ske med henvisning til produktet som helhed og ikke til dets enkelte bestanddele. Afrodisiakas bestanddele udvælges og kombineres således på grund af deres indvirkning på libidoen, ikke deres ernæringsmæssige værdi.

31. Dette karaktertræk adskiller afrodisiaka fra levnedsmidler, herunder levnedsmidler, som foruden deres ernæringsværdi også tilskrives en afrodisisk effekt, som f.eks. visse skaldyr.

Teleologisk fortolkning

32. Den ovenstående analyse understøttes af en teleologisk fortolkning af de pågældende bestemmelser i direktiv 2006/112.

33. Domstolen har haft anledning til at fastslå, at formålet med artikel 98 i direktiv 2006/112 og bilag III hertil er at nedbringe prisen for visse varer, som anses for at være særligt nødvendige, og dermed gøre disse varer mere tilgængelige for den endelige forbruger, der i sidste ende skal betale momsen⁷. For så vidt angår levnedsmidler som omhandlet i nr. 1) i bilaget har Domstolen fastslået, at der er tale om nødvendige varer⁸.

34. Et sådant formål med den omhandlede lovgivning taler efter min opfattelse for en fortolkning, som begrænser anvendelsen af nedsatte momssatser til levnedsmidler, der indtages for at tilfredsstille et af de basale menneskelige behov, nemlig ernæringsbehovet, dvs. tilføring af næringsstoffer til kroppen.

35. Med hensyn til antagelsen om, at ikke alle produkter, der normalt klassificeres som fødevarer, er ernæringsmæssigt nødvendige, vil jeg gentage de argumenter, der er nævnt i punkt 22-26 i nærværende forslag til afgørelse: Den omstændighed, at nogle levnedsmidler har andre kvaliteter end rent ernæringsmæssige, f.eks. smagsmæssige, og at de kan misbruges, ændrer ikke det faktum, at det primære formål med deres indtag er at imødekomme behovet for ernæring.

7 – Jf. senest dom af 9.3.2017, *Oxycure Belgium* (C-573/15, EU:C:2017:189, præmis 22), og også i forhold til levnedsmidler dom af 3.3.2011, *Kommissionen mod Nederlandene* (C-41/09, EU:C:2011:108, præmis 53).

8 – Dom af 3.3.2011, *Kommissionen mod Nederlandene* (C-41/09, EU:C:2011:108, præmis 53).

36. Derudover ville det være vanskeligt at drage en objektiv grænse mellem levnedsmidler, der er ernæringsmæssigt nødvendige, og levnedsmidler, der er bestemt til luksuskonsumtion. Når alt kommer til alt, kan et almindeligt brød med smør også spises som led i en smagsoplevelse, og ikke kun for at stille sult.

37. Det skal desuden holdes for øje, at anvendelsen af en nedsat momssats i henhold til artikel 98 i direktiv 2006/112 har karakter af en undtagelse og er fakultativ. Medlemsstaterne har således kun mulighed for at anvende en nedsat momssats på visse kategorier af varer eller tjenesteydelser, som er opregnet i bilag III til direktiv 2006/112, eller udelukke anvendelsen af satsen på visse kategorier af disse varer eller tjenesteydelser. I disse tilfælde er der kun en betingelse, nemlig at kategorierne af disse varer og tjenesteydelser mere præcist skal udpeges, og at princippet om afgiftsneutralitet skal overholdes⁹.

38. Medlemsstaterne kan således udelukke visse kategorier af levnedsmidler fra anvendelsen af den nedsatte momssats, hvis de finder, at disse ikke opfylder de behov, der begrundes anvendelsen af en sådan sats.

39. EU-lovgiver har selv gjort brug af denne mulighed ved i nr. 1) i bilag III til direktiv 2006/112 at udelukke alkoholholdige drikkevarer. Lovgiver har tilsyneladende været af den opfattelse, at sådanne drikkevarer, selv om de henhører til levnedsmidler i almindelig forstand, ligeledes kan give anledning til adskillige afhængigheder og sygdomme, hvorfor det ikke er nødvendigt at fremme forbruget heraf ved at nedsætte momssatsen.

40. En teleologisk fortolkning af artikel 98 i direktiv 2006/112, sammenholdt med nr. 1) i bilag III til dette direktiv, tillader således ikke denne bestemmelse at omfatte varer, der tjener til at opfylde andre behov end ernæringsmæssige, såsom afrodisiaka, som er genstanden i hovedsagen.

Princippet om afgiftens neutralitet

41. Afslutningsvis bør det tilføjes, sådan som den nederlandske regering med rette har gjort gældende i sit indlæg, at en fortolkning, hvorefter afrodisiaka, som er beregnet til oral indtagelse, som de i hovedsagen omhandlende, bør være omfattet af anvendelsesområdet for nr. 1) i bilag III til direktiv 2006/112, og dermed være underlagt en nedsat momssats, ville indebære en tilsidesættelse af princippet om afgiftens neutralitet.

42. Dette princip er til hinder for, at sammenlignelige varer eller tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles momsmæssigt forskelligt¹⁰.

43. Det er imidlertid ubestridt, at der ud over afrodisiaka, der er bestemt til at indtages oralt, også findes andre varer med en lignende funktion, som er bestemt til at blive indtaget på en anden måde. Disse varer skal anses for at være konkurrenter i forhold til de i hovedsagen omhandlede afrodisiaka, der indtages oralt. De kan imidlertid ikke være omfattet af den nedsatte momssats, eftersom de ikke er omfattet af nogen af de kategorier, der er opregnet i bilag III til direktiv 2006/112.

44. Derfor ville den forskellige behandling af forskellige kategorier af varer, som er beregnet til at øge stimuleringen af libidoen, på grundlag af den måde, hvorpå de anvendes eller indtages, være i strid med princippet om afgiftens neutralitet.

9 – Jf. for så vidt angår bestemte kategorier af levnedsmidler dom af 9.11.2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, præmis 23 og 24).

10 – Jf. bl.a. dom af 9.11.2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, præmis 30).

Betydning af artikel 2 i forordning nr. 178/2002

45. Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om begrebet »levnedsmidler« som omhandlet i bilag III, nr. 1), til direktiv 2006/112 skal fortolkes under henvisning til definitionen af begrebet »fødevare« i artikel 2 i forordning nr. 178/2002.

46. Efter min opfattelse må svaret nødvendigvis være benægtende. Som den nederlandske regering og Kommissionen med rette har anført i deres indlæg, forfølger denne forordning helt andre formål end artikel 98 i direktiv 2006/112 og det dertilhørende bilag III.

47. I overensstemmelse med artikel 1 i den ovennævnte forordning er dens formål at sikre et højt niveau for beskyttelsen af menneskers sundhed og for beskyttelsen af forbrugernes interesser i relation til fødevarer. Definitionen af begrebet »fødevare« i denne forordning omfatter således alle stoffer eller produkter, som er »bestemt til eller med rimelighed må antages at skulle indtages af mennesker«, eftersom alle produkter og stoffer, som kan forventes at indtages af mennesker, kan have (også negative) effekter på menneskes sundhed, uanset til hvilket formål de indtages. Den eneste undtagelse hertil er produkter, der er omfattet af andre bestemmelser, der sikrer menneskers sundhed, såsom lægemidler. Definitionen i den omtalte forordning omfatter derimod ikke produkter, der ikke har nogen direkte virkning på menneskers sundhed, da de normalt ikke indtages af dem, såsom foder, levende dyr eller planter, inden de høstes¹¹.

48. Anvendelsesområdet for nr. 1) i bilag III til direktiv 2006/112 er derimod anderledes. Bilaget tjener nemlig til at fastlægge anvendelsesområdet for nedsatte momssatser i henhold til direktivets artikel 98. Formålet med nedsættelsen af en momssats er at sænke prisen på visse varer og tjenesteydelser, som ifølge lovgiver er særligt nødvendige for at opfylde forbrugerens grundlæggende behov¹². Derfor omfatter nr. 1) i bilag III til direktiv 2006/112 ikke kun levnedsmidler, men varer, der er bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler, såsom foder og levende dyr, frø, planter samt ingredienser, der normalt er bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler¹³. EU-lovgiver har derimod udelukket alkoholholdige drikkevarer fra bestemmelsens anvendelsesområde, idet de ikke opfylder de teleologiske betingelser for nedsættelse af momssatsen.

49. Nr. 1) i bilag III til direktiv 2006/112 og artikel 2 i forordning nr. 178/2002 forfølger således forskellige formål, hvorfor der er et forskelligt anvendelsesområde for hver af disse bestemmelser. Forordningens artikel 2 kan således ikke anvendes som grundlag for fortolkningen af nr. 1) i bilag III til direktiv 2006/112.

50. Som Kommissionen med rette har anført i sit indlæg, nåede Domstolen frem til en lignende konklusion ved undersøgelsen af forholdet mellem begrebet »[...] levende dyr [...], der normalt er bestemt til [...] levnedsmidler«, som omhandlet i nr. 1) i bilag III til direktiv 2006/112, og det materielle anvendelsesområde for forordning nr. 504/2008¹⁴ for så vidt angår heste¹⁵.

51. Følgelig er artikel 2 i forordning nr. 178/2002 efter min opfattelse uden betydning for fortolkningen af begrebet »levnedsmidler« som omhandlet i nr. 1) i bilag III til direktiv 2006/112.

11 – Jf. undtagelsen i artikel 2, stk. 3, litra a), b) og c), i forordning nr. 178/2002.

12 – Jf. punkt 33 i dette forslag til afgørelse.

13 – Et sådant formål med nr. 1) i bilag III til direktiv 2006/112 blev bekræftet af Domstolen i dom af 3.3.2011, Kommissionen mod Nederlandene (C-41/09, EU:C:2011:108, præmis 54-57), vedrørende levende dyr.

14 – Kommissionens forordning (EF) nr. 504/2008 af 6.6.2008 om gennemførelse af Rådets direktiv 90/426/EØF og 90/427/EØF for så vidt angår metoder til identifikation af enhovede dyr (EFT 2008, L 149, s. 3).

15 – Dom af 3.3.2011, Kommissionen mod Nederlandene (C-41/09, EU:C:2011:108, præmis 61-64).

52. Jeg foreslår derfor, at det første præjudicielle spørgsmål besvares med, at nr. 1) i bilag III til direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at begrebet »levnedsmidler« betegner produkter, som indeholder næringsstoffer, og som indtages med det hovedformål at forsyne den menneskelige krop med disse næringsstoffer.

Det andet præjudicielle spørgsmål

53. Med det andet præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, hvorledes begrebet »produkter, der normalt er bestemt til at anvendes som supplement til eller i stedet for levnedsmidler«, skal fortolkes. Dette spørgsmål er stillet for det tilfælde, at de af det første præjudicielle spørgsmål omhandlede afrodisiaka kan anses for at være sådanne varer.

54. Jeg vil minde om, at i overensstemmelse med det svar, som jeg foreslår at give på det første præjudicielle spørgsmål, skal produkter, der indtages på grund af de næringsstoffer, som de indeholder, eller på grund af deres rolle i ernæringsprocessen, anses for at være levnedsmidler som omhandlet i denne bestemmelse.

55. Det samme ræsonnement kan følges for så vidt angår fortolkningen af begrebet »produkter, der normalt er bestemt til at anvendes som supplement til eller i stedet for levnedsmidler«. Hvis levnedsmidler er kendetegnet ved deres indhold af næringsstoffer, og de indtages netop for at forsyne kroppen med disse stoffer, skal de samme egenskaber findes i produkter, der normalt er bestemt til at anvendes som supplement til eller i stedet for levnedsmidler.

56. Efter min opfattelse skal særligt supplementer til levnedsmidler forstås som produkter, der ikke er levnedsmidler, men som indeholder næringsstoffer, som indtages i stedet for levnedsmidler for at forsyne kroppen med disse supplementer i de tilfælde, hvor de mangler i en normal diæt.

57. Et supplement til levnedsmidler kan desuden omfatte produkter, der indtages med henblik på at støtte levnedsmidlernes ernæringsmæssige funktion, f.eks. ved at forbedre absorptionen af næringsstofferne. Der er ganske vist her tale om andre produkter end farmaceutiske produkter, da disse er særskilt reguleret i nr. 3) i bilag III til direktiv 2006/112.

58. En sådan konklusion vil ligeledes være i overensstemmelse med formålene med artikel 98 i direktiv 2006/112, der er nævnt i punkt 33 i dette forslag til afgørelse.

59. Dette indebærer, at de produkter, som kan indtages af mennesker, men som ikke er relateret til indtagelsen af levnedsmidler som defineret ovenfor, og som har et andet formål end at forsyne kroppen med næringsstoffer, ikke er omfattet af anvendelsesområdet for begrebet »produkter, der normalt er bestemt til at anvendes som supplement til eller i stedet for levnedsmidler«. Dette er bl.a. tilfældet for så vidt angår de i hovedsagen omhandlede afrodisiaka.

Forslag til afgørelse

60. På baggrund af samtlige ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare de af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol) forelagte præjudicielle spørgsmål således:

»Nr. 1) i bilag III til Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at der ved »levnedsmidler« forstås produkter, som indeholder næringsstoffer, og som hovedsageligt indtages med henblik på at forsyne menneskekroppen med disse næringsstoffer, mens begrebet »produkter, der normalt er bestemt til at anvendes som

supplement til eller i stedet for levnedsmidler«, henviser til produkter, som ikke er levnedsmidler, men som indeholder næringsstoffer, og som indtages i stedet for levnedsmidler for at forsyne kroppen med disse stoffer, såvel som til produkter, der indtages for at støtte levnedsmidlernes ernæringsmæssige funktioner, eller i stedet for levnedsmidler.«