



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Tiende kamer)

1 oktober 2020*

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 98 – Mogelijkheid voor de lidstaten om een verlaagd btw-tarief toe te passen op bepaalde leveringen van goederen en diensten – Bijlage III, punt 1 – Begrippen ‚levensmiddelen voor menselijke consumptie‘ en ‚producten die gewoonlijk bestemd zijn ter aanvulling of vervanging van levensmiddelen‘ – Afrodisiaca”

In zaak C-331/19,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden bij arrest van 19 april 2019, ingekomen bij het Hof op 23 april 2019, in de procedure

Staatssecretaris van Financiën

tegen

X,

wijst

HET HOF (Tiende kamer),

samengesteld als volgt: I. Jarukaitis, kamerpresident, E. Juhász (rapporteur) en M. Ilešič, rechters,

advocaat-generaal: M. Szpunar,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door M.L. Noort en M.K. Bulterman als gemachtigden,
 - de Europese Commissie, vertegenwoordigd door W. Roels en L. Lozano Palacios als gemachtigden,
- gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 27 februari 2020,

het navolgende

* Procestaal: Nederlands.

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van punt 1 van bijlage III bij richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Staatssecretaris van Financiën (Nederland) en X over de toepassing van het verlaagde tarief voor de belasting over de toegevoegde waarde (btw) voor levensmiddelen op producten die worden verkocht en gebruikt als afrodisiaca, hoofdzakelijk bestaan uit plantaardige of dierlijke bestanddelen en oraal worden ingenomen.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Verordening nr. 178/2002

- 3 Verordening (EG) nr. 178/2002 van het Europees Parlement en de Raad van 28 januari 2002 tot vaststelling van de algemene beginselen en voorschriften van de levensmiddelenwetgeving, tot oprichting van een Europese Autoriteit voor voedselveiligheid en tot vaststelling van procedures voor voedselveiligheidsaangelegenheden (PB 2002, L 31, blz. 1) bepaalt in artikel 1, met als opschrift „Doel en toepassingsgebied”:

„1. Deze verordening verschaft de grondslag voor een hoog beschermingsniveau voor de volksgezondheid en de belangen van de consument met betrekking tot levensmiddelen, met name rekening houdend met de diversiteit van de voedselvoorziening, met inbegrip van traditionele producten, waarbij de goede werking van de interne markt gewaarborgd wordt. Zij legt gemeenschappelijke beginselen en verantwoordelijkheden vast, de middelen om een stevige wetenschappelijke basis tot stand te brengen, doelmatige organisatorische regelingen en procedures ter onderbouwing van de besluitvorming inzake voedsel- en voederveiligheidsaangelegenheden.

2. Voor de toepassing van lid 1 worden in deze verordening algemene beginselen inzake levensmiddelen en diervoeders in het algemeen en de voedsel- en voederveiligheid in het bijzonder, op [EU-] en nationaal niveau vastgesteld.

Bij deze verordening wordt de Europese Autoriteit voor voedselveiligheid [(EFSA)] opgericht.

Deze verordening stelt de procedures vast voor aangelegenheden die direct of indirect op de voedsel- en voederveiligheid van invloed zijn.

[...]”

- 4 Artikel 2 van die verordening, „Definitie van ‚levensmiddel’”, luidt:

„In deze verordening wordt verstaan onder ‚levensmiddel’ (of ‚voedingsmiddel’): alle stoffen en producten, verwerkt, gedeeltelijk verwerkt of onverwerkt, die bestemd zijn om door de mens te worden geconsumeerd of waarvan redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij door de mens worden geconsumeerd.

Dit begrip omvat tevens drank, kauwgom alsmede iedere stof, daaronder begrepen water, die opzettelijk tijdens de vervaardiging, de bereiding of de behandeling aan het levensmiddel wordt toegevoegd. Het omvat water afkomstig van de plaats waar aan de kwaliteitseisen moet worden

voldaan, in de zin van artikel 6 van richtlijn 98/83/EG [van de Raad van 3 november 1998 betreffende de kwaliteit van voor menselijke consumptie bestemd water (PB 1998, L 330, blz. 32)] en onverminderd de voorschriften van richtlijn 80/778/EEG [van de Raad van 15 juli 1980 betreffende de kwaliteit van voor menselijke consumptie bestemd water (PB 1980, L 229, blz. 11)] en [richtlijn 98/83].

Onder deze definitie vallen niet:

- a) diervoeder;
 - b) levende dieren, tenzij bereid om in de handel te worden gebracht voor menselijke consumptie;
 - c) planten vóór de oogst;
 - d) geneesmiddelen in de zin van richtlijn 65/65/EEG [van de Raad van 26 januari 1965 betreffende de aanpassing van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen inzake farmaceutische specialiteiten (PB 1965, 22, blz. 369)] en richtlijn 92/73/EEG van de Raad [van 22 september 1992 tot uitbreiding van het toepassingsgebied van de richtlijnen 65/65/EEG en 75/319/EEG betreffende de aanpassing van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen inzake geneesmiddelen en tot vaststelling van aanvullende bepalingen voor homeopathische geneesmiddelen (PB 1992, L 297, blz. 8)];
 - e) cosmetische producten in de zin van richtlijn 76/768/EEG van de Raad [van 27 juli 1976 betreffende de onderlinge aanpassing van de wetgevingen der lidstaten inzake cosmetische producten (PB 1976, L 262, blz. 169)];
 - f) tabak en tabaksproducten in de zin van richtlijn 89/622/EEG van de Raad [van 13 november 1989 betreffende de onderlinge aanpassing van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen van de lidstaten inzake de etikettering van tabaksproducten (PB 1989, L 359, blz. 1)];
 - g) verdovende middelen en psychotrope stoffen in de zin van het [op 30 maart 1961 te New York gesloten] Enkelvoudig Verdrag van de Verenigde Naties inzake verdovende middelen[, zoals gewijzigd bij het Protocol van 1972 tot wijziging van het Enkelvoudig Verdrag van 1961 (*United Nations Treaty Series*, deel 520, blz. 151),] en het Verdrag van de Verenigde Naties inzake psychotrope stoffen[, gesloten te Wenen op 21 februari 1971 (*United Nations Treaty Series*, deel 1019, blz. 175)];
 - h) residuen en contaminanten.”
- 5 Artikel 5 van deze verordening, „Algemene doelstellingen”, bepaalt in lid 1:

„De levensmiddelenwetgeving streeft een of meer van de algemene doelstellingen van een hoog niveau van bescherming van het leven en de gezondheid van de mens, de bescherming van de belangen van de consument, inclusief eerlijke praktijken in de levensmiddelenhandel na, indien van toepassing rekening houdend met de bescherming van de gezondheid en het welzijn van dieren, de gezondheid van planten en het milieu.”

Btw-richtlijn

- 6 Krachtens artikel 96 van de btw-richtlijn passen de lidstaten een normaal btw-tarief toe, dat door elke lidstaat wordt vastgesteld en dat voor goederenleveringen en voor diensten gelijk is.
- 7 Artikel 97 van die richtlijn bepaalt dat het normale tarief niet lager dan 15 % mocht zijn.

8 In artikel 98, leden 1 en 2, van deze richtlijn wordt bepaald:

„1. De lidstaten kunnen een of twee verlaagde tarieven toepassen.

2. De verlaagde tarieven zijn uitsluitend van toepassing op de goederenleveringen en de diensten die tot de in bijlage III genoemde categorieën behoren.

[...]”

9 Bijlage III bij de btw-richtlijn, die de lijst bevat van goederenleveringen en diensten waarop de in artikel 98 bedoelde verlaagde tarieven mogen worden toegepast, bevat in de punten 1 tot en met 4:

„1) Levensmiddelen (met inbegrip van dranken, maar met uitsluiting van alcoholhoudende dranken) voor menselijke en dierlijke consumptie, levende dieren, zaaigoed, planten en ingrediënten die gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen, alsmede producten die gewoonlijk bestemd zijn ter aanvulling of vervanging van levensmiddelen;

2) waterdistributie;

3) farmaceutische producten van een soort die gewoonlijk gebruikt wordt voor de gezondheidszorg, het voorkomen van ziekten of voor medische en veterinaire behandelingen, met inbegrip van voorbehoedsmiddelen en producten bestemd voor de hygiënische bescherming van de vrouw;

4) medische uitrusting, hieronder begrepen in huur, hulpmiddelen en andere apparaten die gewoonlijk bestemd zijn voor verlichting of behandeling van handicaps, voor uitsluitend persoonlijk gebruik door gehandicapten, met inbegrip van de herstelling daarvan, en levering van kinderzitjes voor motorvoertuigen”.

Nederlands recht

10 Krachtens artikel 9, lid 2, onder a), van de Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde van 28 juni 1968 (Stb. 1968, 329) bedroeg het btw-tarief ten tijde van de feiten in het hoofdgeding 6 % voor de in tabel I bij deze wet vermelde goederenleveringen.

11 Punt a.1 van deze tabel vermeldt:

„voedingsmiddelen, te weten:

a. eet- en drinkwaren die plegen te worden aangewend voor menselijke consumptie;

b. producten die kennelijk zijn bestemd om te worden aangewend voor de bereiding van de onder a bedoelde eet- en drinkwaren en daarin geheel of ten dele opgaan;

c. producten die zijn bestemd om te worden aangewend als aanvulling op dan wel ter vervanging van de onder a bedoelde eet- en drinkwaren; met dien verstande dat tot de voedingsmiddelen niet worden gerekend alcoholhoudende dranken”.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

- 12 X, een btw-plichtige ondernemer, verkoopt in haar winkel met erotische artikelen onder meer capsules, druppels, poeders en sprays die worden aangeprezen als afrodisiaca. Deze producten, die hoofdzakelijk bestaan uit bestanddelen van plantaardige of dierlijke oorsprong, zijn bestemd voor menselijke consumptie en worden oraal ingenomen.
- 13 Tussen 2009 en 2013 heeft de belastingplichtige op deze producten het verlaagde btw-tarief voor levensmiddelen toegepast.
- 14 De belastingdienst meende dat het niet ging om „levensmiddelen” in de zin van de relevante bepalingen van de btw-regelgeving, en heeft de toepassing van dit tarief op deze producten betwist en besloten naheffingsaanslagen op te leggen.
- 15 De belastingplichtige heeft tegen dit besluit van de belastingdienst beroep ingesteld bij de rechtbank Den Haag (Nederland).
- 16 In hoger beroep heeft het gerechtshof Den Haag (Nederland) het beroep van de belastingplichtige toegewezen op grond dat het gebruik van de betrokken producten als afrodisiaca er niet aan in de weg staat dat zij worden belast tegen het verlaagde tarief voor levensmiddelen. Deze rechter heeft in aanmerking genomen dat de producten oraal worden ingenomen en worden bereid uit bestanddelen die zich in levensmiddelen kunnen bevinden. Voorts heeft het gerechtshof opgemerkt dat het begrip „levensmiddelen” zodanig ruim is gedefinieerd dat het ook producten kan omvatten die niet direct doen denken aan een voedingsmiddel, zoals snoep, kauwgom en koek.
- 17 De Staatssecretaris van Financiën heeft tegen de uitspraak van het gerechtshof Den Haag beroep in cassatie ingesteld bij de verwijzende rechter, de Hoge Raad der Nederlanden.
- 18 Omdat de Hoge Raad der Nederlanden van oordeel is dat de beslechting van het bij hem aanhangige geding de uitlegging vereist van bepalingen van de btw-richtlijn, heeft hij de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moet het in punt 1 van bijlage III bij [de btw-richtlijn] gehanteerde begrip levensmiddelen voor menselijke consumptie zo worden uitgelegd dat daaronder, overeenkomstig artikel 2 van [verordening nr. 178/2002], moeten worden verstaan alle stoffen en producten, verwerkt, gedeeltelijk verwerkt of onverwerkt, die bestemd zijn om door de mens te worden geconsumeerd of waarvan redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij door de mens worden geconsumeerd?

Indien deze vraag ontkennend wordt beantwoord, hoe moet dan invulling worden gegeven aan dit begrip?

2) Indien eet- of drinkbare producten niet kunnen worden aangemerkt als levensmiddelen voor menselijke consumptie, aan de hand van welke criteria moet dan worden beoordeeld of dergelijke producten kunnen worden aangemerkt als producten die gewoonlijk zijn bestemd als aanvulling op of vervanging van levensmiddelen?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

- 19 Met zijn vragen, die gezamenlijk dienen te worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen hoe de begrippen „levensmiddelen voor menselijke consumptie” en „producten die gewoonlijk bestemd zijn ter aanvulling of vervanging van levensmiddelen” in punt 1 van bijlage III bij de btw-richtlijn moeten worden uitgelegd.

- 20 Krachtens artikel 96 van de btw-richtlijn past elke lidstaat een normaal btw-tarief toe op goederenleveringen en diensten.
- 21 In afwijking van dit beginsel biedt artikel 98, lid 1, van die richtlijn de lidstaten de mogelijkheid om een of twee verlaagde btw-tarieven toe te passen. Volgens artikel 98, lid 2, eerste alinea, van deze richtlijn kunnen de verlaagde btw-tarieven uitsluitend worden toegepast op de goederenleveringen en diensten die tot de in bijlage III bij deze richtlijn genoemde categorieën behoren.
- 22 Meer in het bijzonder biedt punt 1 van bijlage III bij de btw-richtlijn de lidstaten de mogelijkheid om een verlaagd btw-tarief toe te passen op onder meer „levensmiddelen (met inbegrip van dranken, maar met uitsluiting van alcoholhoudende dranken) voor menselijke en dierlijke consumptie” en „producten die gewoonlijk bestemd zijn ter aanvulling of vervanging van levensmiddelen”.
- 23 De btw-richtlijn bevat noch van het begrip „levensmiddelen voor menselijke consumptie” noch van „producten die gewoonlijk bestemd zijn ter aanvulling of vervanging van levensmiddelen” een definitie, en uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 2006/112 (PB 2011, L 77, blz. 1) bevat evenmin enige definitie van deze begrippen. Bovendien verwijst noch de btw-richtlijn noch uitvoeringsverordening nr. 282/2011 in dit verband naar het recht van de lidstaten.
- 24 In deze omstandigheden moeten de begrippen „levensmiddelen voor menselijke consumptie” en „producten die gewoonlijk bestemd zijn ter aanvulling of vervanging van levensmiddelen” in punt 1 van bijlage III bij de btw-richtlijn worden uitgelegd overeenkomstig de in de omgangstaal gebruikelijke betekenis van de termen waarmee zij worden omschreven, met inachtneming van de context waarin die termen worden gebruikt en de doelstellingen die worden nagestreefd door de regeling waarvan zij deel uitmaken (zie in die zin arrest van 29 juli 2019, Spiegel Online, C-516/17, EU:C:2019:625, punt 65).
- 25 Betreffende in de eerste plaats de in de omgangstaal gebruikelijke betekenis van de termen waarmee de begrippen worden omschreven, dient ten eerste te worden opgemerkt dat „levensmiddelen voor menselijke consumptie” in beginsel alle producten omvatten met voedingsstoffen die dienen voor de opbouw, de energievoorziening en de regulering van het menselijk organisme en noodzakelijk zijn voor de instandhouding, de werking en de ontwikkeling van dat organisme, die worden geconsumeerd om die stoffen toe te dienen, zoals de advocaat-generaal in de punten 18, 19 en 27 van zijn conclusie in essentie heeft benadrukt.
- 26 Aangezien deze voedingsfunctie bepalend is voor de kwalificatie van een product als „voor menselijke consumptie bestemd levensmiddel”, volgens de in de omgangstaal gebruikelijke betekenis van deze termen, is het irrelevant of het product al dan niet heilzame effecten heeft voor de gezondheid, of de inname ervan de consument al dan niet een bepaald genot brengt en of het in een bepaalde maatschappelijke context wordt genuttigd. Derhalve is het in dit verband niet van belang dat de consumptie van dat product positieve gevolgen heeft voor het libido van degene die het inneemt.
- 27 Betreffende, ten tweede, de in de omgangstaal gebruikelijke betekenis van de termen „producten die gewoonlijk bestemd zijn ter aanvulling of vervanging van levensmiddelen” moet worden opgemerkt dat deze termen producten omvatten die eveneens voedingsstoffen bevatten die dienen voor de opbouw, de energievoorziening en de regulering van het menselijk organisme en noodzakelijk zijn voor de instandhouding, de werking en de ontwikkeling van dat organisme.
- 28 Vastgesteld moet worden dat een dergelijke voedingsfunctie bij deze categorie producten onontbeerlijk is, omdat de betrokken producten bedoeld zijn om levensmiddelen aan te vullen of te vervangen.
- 29 Aangezien deze twee categorieën producten dezelfde voedingsfunctie hebben, is er geen reden om er verschillende btw-regelingen op toe te passen.

- 30 Betreffende in de tweede plaats de context waarin de begrippen „levensmiddelen voor menselijke consumptie” en „producten die gewoonlijk bestemd zijn ter aanvulling of vervanging van levensmiddelen” in punt 1 van bijlage III bij de btw-richtlijn zijn opgenomen, moet worden opgemerkt dat deze twee begrippen, zoals volgt uit de punten 20 tot en met 22 van het onderhavige arrest, producten omschrijven waarvan de levering is onderworpen aan een verlaagd btw-tarief, hetgeen een afwijking vormt van het beginsel van toepassing van het normale btw-tarief. Zij moeten derhalve strikt worden uitgelegd (zie in die zin arrest van 19 december 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, punt 25).
- 31 Voorts moet worden opgemerkt dat de definitie van het begrip „levensmiddel” in artikel 2 van verordening nr. 178/2002 niet relevant is voor de definitie van deze begrippen, aangezien die verordening – die blijkens artikel 1 ervan de bescherming van de gezondheid tot doel heeft – betrekking heeft op alle stoffen die bijdragen tot de voedselveiligheid. Zo ziet voornoemde verordening met het bijzonder ruime begrip „levensmiddelen” op elke stof die bestemd is om door de mens te worden geconsumeerd of waarvan redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze door de mens wordt geconsumeerd, met inbegrip van alcoholische dranken en water. Dit begrip heeft dus een ruimere draagwijdte dan het begrip „levensmiddelen voor menselijke consumptie” of het begrip „producten die gewoonlijk bestemd zijn ter aanvulling of vervanging van levensmiddelen” in punt 1 van bijlage III bij de btw-richtlijn.
- 32 Bovendien kan noch het begrip „levensmiddelen” noch het begrip „producten die gewoonlijk bestemd zijn ter aanvulling of vervanging van levensmiddelen” in punt 1 van die bijlage geneesmiddelen omvatten, aangezien „farmaceutische producten” in punt 3 van bijlage III bij de btw-richtlijn afzonderlijk worden vermeld.
- 33 Betreffende in de derde plaats de door bijlage III bij de btw-richtlijn nagestreefde doelstelling heeft het Hof geoordeeld dat de Uniewetgever het met de vaststelling van die bijlage mogelijk heeft willen maken om op essentiële goederen alsmede goederen en diensten die overeenstemmen met sociale of culturele doelstellingen, voor zover zij geen of weinig risico van verstoring van de mededinging meebrengen, een verlaagd btw-tarief toe te passen (arrest van 4 juni 2015, Commissie/Verenigd Koninkrijk, C-161/14, niet gepubliceerd, EU:C:2015:355, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 34 Het Hof heeft hieraan toegevoegd dat het doel van die bijlage erin bestaat om bepaalde bijzonder noodzakelijk geachte goederen goedkoper en dus toegankelijker te maken voor de eindconsument, die de btw uiteindelijk draagt (zie in die zin arrest van 9 maart 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 35 Tegen deze achtergrond valt elk product dat bestemd is voor menselijke consumptie en dat het menselijk organisme voorziet van voedingsstoffen die noodzakelijk zijn voor de instandhouding, de werking en de ontwikkeling van dat organisme onder de categorie in punt 1 van bijlage III bij de btw-richtlijn, ook als met de consumptie van dat product tevens andere effecten worden beoogd.
- 36 Een product dat geen of een volstrekt te verwaarlozen hoeveelheid voedingsstoffen bevat en waarvan de consumptie uitsluitend andere effecten beoogt dan die welke noodzakelijk zijn voor de instandhouding, de werking en de ontwikkeling van het menselijk organisme, kan daarentegen niet onder die categorie vallen.
- 37 Op basis van de informatie waarover het Hof beschikt lijkt dit het geval te zijn met betrekking tot de in het hoofdgeding aan de orde zijnde afrodisiaca, maar het staat aan de verwijzende rechter om dit na te gaan.
- 38 Deze uitlegging wordt overigens gestaafd door de doelstelling van bijlage III bij de btw-richtlijn om essentiële goederen te onderwerpen aan een verlaagd btw-tarief teneinde ze toegankelijker te maken voor de eindverbruiker.

- 39 Gelet op het voorgaande moet op de gestelde vragen worden geantwoord dat de begrippen „levensmiddelen voor menselijke consumptie” en „producten die gewoonlijk bestemd zijn ter aanvulling of vervanging van levensmiddelen” in punt 1 van bijlage III bij de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij betrekking hebben op alle producten met voedingsstoffen die dienen voor de opbouw, de energievoorziening en de regulering van het menselijk organisme en noodzakelijk zijn voor de instandhouding, de werking en de ontwikkeling van dat organisme, die worden geconsumeerd om die stoffen toe te dienen.

Kosten

- 40 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Tiende kamer) verklaart voor recht:

De begrippen „levensmiddelen voor menselijke consumptie” en „producten die gewoonlijk bestemd zijn ter aanvulling of vervanging van levensmiddelen” in punt 1 van bijlage III bij richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moeten aldus worden uitgelegd dat zij betrekking hebben op alle producten met voedingsstoffen die dienen voor de opbouw, de energievoorziening en de regulering van het menselijk organisme en noodzakelijk zijn voor de instandhouding, de werking en de ontwikkeling van dat organisme, die worden geconsumeerd om die stoffen toe te dienen.

Jarukaitis

Juhász

Ilešič

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 1 oktober 2020.

De griffier
A. Calot Escobar

De president van de Tiende
kamer
I. Jarukaitis