



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MACIEJ SZPUNAR
föredraget den 27 februari 2020¹

Mål C-331/19

**Staatssecretaris van Financiën
mot
X**

(begäran om förhandsavgörande från Hoge Raad der Nederlanden (Högsta domstolen, Nederländerna))

”Begäran om förhandsavgörande – Skatter – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 98 – Reducerade skattesatser – Bilaga III, punkt 1 – Livsmedel för människors konsumtion samt produkter som normalt används för att komplettera eller ersätta livsmedel – Sexlustfrämjande produkter”

Inledning

1. Mervärdesskatt är en indirekt skatt, och det innebär att det är den som konsumerar varor och tjänster som bär hela den ekonomiska bördan vilket i sin tur höjer priset. För att begränsa den prisrelaterade skatteeffekten i förhållande till vissa varor och tjänster som anses vara av särskild allmän betydelse, har lagstiftaren infört en rad undantag från mervärdesskatteplikt och även en möjlighet att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats. Sistnämnda möjlighet avser bland annat livsmedel men även varor som används för livsmedelsproduktion samt komplement till eller ersättning för livsmedel.

2. Det har emellertid framkommit att det är förknippat med vissa svårigheter att kvalificera vissa varor i dessa kategorier, vilket föranlett rättspraxis från EU-domstolen rörande denna problematik.² I detta mål kommer EU-domstolen att få tillfälle att precisera dessa begrepp, vilket torde begränsa antalet framtida tvister mot denna bakgrund, även om det ofrånkomligen är så att detta inte kommer att innebära att inga tvister kommer att uppstå.

¹ Originalspråk: polska.

² Se särskilt dom av den 3 mars 2011, kommissionen/Nederländerna (C-41/09, EU:C:2011:108); av den 10 mars 2011, Bog m.fl. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 och C-502/09, EU:C:2011:135), och av den 9 november 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846).

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3. Artikel 1.1 första meningen i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 av den 28 januari 2002 om allmänna principer och krav för livsmedelslagstiftning, om inrättande av Europeiska myndigheten för livsmedelssäkerhet och om förfaranden i frågor som gäller livsmedelssäkerhet³ har följande lydelse:

”Denna förordning har till syfte att säkerställa en hög skyddsnivå för människors hälsa och för konsumenternas intressen när det gäller livsmedel, med särskild hänsyn tagen till mångfalden i tillhandahållandet av livsmedel, däribland traditionella produkter, samt att se till att den inre marknaden fungerar effektivt.”

4. Artikel 2 i nämnda förordning har följande lydelse:

”I denna förordning avses med livsmedel alla ämnen eller produkter, oberoende av om de är bearbetade, delvis bearbetade eller obearbetade, som är avsedda att eller rimligen kan förväntas att förtäras av människor.

Livsmedel inbegriper drycker, tuggummi och alla ämnen, inklusive vatten, som avsiktligt tillförts livsmedlet under dess framställning, beredning eller behandling. ...

Livsmedel inbegriper inte

- a) foder,
- b) levande djur, utom om de har behandlats för att släppas ut på marknaden som livsmedel,
- c) växter före skörd,
- d) läkemedel i den mening som avses i rådets direktiv 65/65/EEG ... och 92/73/EEG ...,
- e) kosmetika i den mening som avses i rådets direktiv 76/768/EEG ...,
- f) tobak och tobaksprodukter i den mening som avses i rådets direktiv 89/622/EEG ...,
- g) narkotika eller psykotropa ämnen i den mening som avses i Förenta nationernas allmänna narkotikakonvention från 1961 och i Förenta nationernas konvention från 1971 om psykotropa ämnen,
- h) rests substanser och främmande ämnen.”

5. Enligt artikel 96 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt⁴ ska medlemsstaterna tillämpa en normalskattesats för mervärdesskatt, som ska fastställas av varje medlemsstat som en viss procentsats av beskattningsunderlaget och som skall vara densamma för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster.

³ EGT L 31, 2002, s. 1.

⁴ EUT L 347, 2006, s. 1.

6. I artikel 98.1 och 98.2 första stycket i direktivet föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna får tillämpa en eller två reducerade skattesatser.

2. De reducerade skattesatserna får endast tillämpas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i de kategorier som anges i bilaga III.

...”

7. Punkt 1 i bilaga III till direktiv 2006/112 har följande lydelse:

”De livsmedel (inklusive drycker men exklusive alkoholhaltiga drycker) för människors och djurs konsumtion, de levande djur, fröer, plantor och ingredienser som normalt är avsedda att användas [vid framställning av] livsmedel. De produkter som normalt används för att komplettera eller ersätta livsmedel.”

Nederländsk rätt

8. I nederländsk rätt föreskrivs att en reducerad mervärdesskattesats tillämpas på de varor som nämns i punkt 1 i bilaga III till direktiv 2006/112, och detta framgår av artikel 9.2 a i *Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (lagen om omvandling av omsättningsskatt till mervärdesskatt)* av den 28 juni 1968, i förening med punkt a.1 a, b och c i tabell I som återfinns som bilaga till lagen.

Bakgrund, förfarandet och tolkningsfrågorna

9. X är en i mervärdesskattelhänseende beskattningsbar person som driver en butik med erotiska produkter (*sex-shop*). Bland de produkter som säljs i butiken återfinns kapslar, droppar, pulver och sprejer som är avsedda att intas oralt och som ska vara sexlusthöjande (afrodisiaka). Ingredienserna i dessa produkter utgörs av naturprodukter.

10. För åren 2009–2013 erlade X för leveransen av dessa varor mervärdesskatt enligt den reducerade mervärdesskattesats som gäller för livsmedel. Skattemyndigheten ansåg emellertid att denna skattesats inte skulle tillämpas, då de aktuella varorna inte är att anse som livsmedel i den mening som avses i tillämpliga mervärdesskattebestämmelser. Skattemyndigheten ansåg därmed att det var normalskattesatsen som skulle tillämpas.

11. X överklagade skattemyndighetens beslut till *Rechtbank Den Haag* (domstol i första instans i Haag, Nederländerna). I andra instans fann *Gerechthof Den Haag* (Appellationsdomstolen i Haag, Nederländerna) att X skulle vinna framgång i målet, eftersom kvalificeringen av de aktuella varorna såsom afrodisiaka inte utgör hinder mot att de ska beskattas enligt den mervärdesskattesats som gäller för livsmedel. Appellationsdomstolen beaktade därvid att de aktuella varorna ska intas oralt och att de framställs av ingredienser som man kan hitta i livsmedel. Dessutom påpekade appellationsdomstolen att lagstiftarens definition av livsmedel är så pass bred att den inbegriper varor som uppenbarligen inte är att anse som mat, såsom sötsaker, tuggummi eller kakor.

12. Staatssecretaris van Financiën (skattemyndigheten i Nederländerna) överklagade appellationsdomstolens dom till den hänskjutande domstolen.

13. Mot denna bakgrund beslutade Hoge Raad der Nederlanden (Högsta domstolen, Nederländerna) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Ska begreppet livsmedel för människors konsumtion i punkt 1 i bilaga III till direktiv [2006/112] tolkas så, att detta, i enlighet med artikel 2 i [förordning nr 178/2002], inbegriper alla ämnen eller produkter, oberoende av om de är bearbetade, delvis bearbetade eller obearbetade, som är avsedda att eller rimligen kan förväntas att förtäras av människor?

Om denna fråga besvaras nekande, hur ska i så fall detta begrepp tolkas?

2) För det fall mat- och dryckesprodukter inte kan anses utgöra livsmedel för människors konsumtion, vilka kriterier ska då ligga till grund för bedömningen av huruvida sådana produkter kan anses utgöra produkter som normalt används för att komplettera eller ersätta livsmedel?”

14. Begäran om förhandsavgörande inkom till EU-domstolen den 23 april 2019. Skriftliga yttranden har inkommit från den nederländska regeringen och Europeiska kommissionen. EU-domstolen beslutade att avgöra målet utan muntlig förhandling.

Rättslig bedömning

15. Den hänskjutande domstolen har ställt två tolkningsfrågor till EU-domstolen angående tolkningen av begreppen ”livsmedel för människors konsumtion” samt ”produkter som normalt används för att komplettera eller ersätta livsmedel”, i den mening som avses i punkt 1 i bilaga III till direktiv 2006/112. Denna tolkning kan bringa klarhet i om dessa begrepp, eller ett av dem, omfattar sexlusthöjande produkter (afrodisiaka) som ska intas oralt.

Den första tolkningsfrågan

16. Den första tolkningsfrågan avser tolkningen av begreppet ”livsmedel för människors konsumtion”. Den hänskjutande domstolen har ställt denna fråga för att få klarhet i huruvida denna tolkning ska göras mot bakgrund av den definition av begreppet livsmedel som återfinns i artikel 2 i förordning nr 178/2002. För att denna fråga ska kunna besvaras måste det göras en bokstavstolkning samt en teleologisk tolkning av punkt 1 i bilaga III till direktiv 2006/112, jämförd med artikel 98.1 och 98.2 i direktivet, samt en tolkning av nämnda artikel 2 i förordning nr 178/2002.

Bokstavstolkning

17. I likhet med vad som gjorts gällande av den nederländska regeringen och av kommissionen – och även i likhet med vad som anförts av den hänskjutande domstolen i sitt beslut – innehåller direktiv 2006/112 inte någon definition av begreppet ”livsmedel för människors konsumtion”, och det hänvisar inte i detta avseende till medlemsstaternas nationella rättsordningar. I en sådan situation måste detta begrepp tolkas i överensstämmelse med begreppets sedvanliga betydelse i vanligt språkbruk, med beaktande av det sammanhang i vilket begreppet används och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som det ingår i.⁵

⁵ Se senast dom av den 29 juli 2019, Spiegel Online (C-516/17, EU:C:2019:625, punkt 65).

18. I vanligt språkbruk måste begreppet livsmedel för människors konsumtion uppfattas som likvärdigt med begreppet ”mat”, det vill säga varor som förtärs av människor i samband med näringsintag. Syftet med denna process är att tillföra kroppen tillräckligt med näringsämnen som används såsom byggstenar och energigivare och för att reglera kroppsfunktioner, samt även vatten. Dessa näringsämnen utgör en förutsättning för att kroppen ska kunna hålla sig vid liv, fungera och utvecklas.

19. Definitionen av begreppet ”livsmedel för människors konsumtion” ska således omfattas allehanda varor, bearbetade och icke-bearbetade, som ger den mänskliga organismen näringsämnen och som intas för att tillföra dessa ämnen

20. Jag delar därför inte de farhågor som den hänskjutande domstolen gett uttryck för i begäran om förhandsavgörande, nämligen att det skulle utgöra ett hot mot rättssäkerheten om en teleologisk faktor infördes vid definitionen av ovannämnda begrepp. Enligt den hänskjutande domstolen förtärs vissa livsmedel med en annan avsikt än att upprätthålla kroppens vitala funktioner, och trots detta tvivlar den inte på att dessa produkter omfattas av begreppet ”livsmedel för människors konsumtion”. I vilket syfte som dessa produkter förtärs kan således inte vara en avgörande faktor för hur dessa produkter ska kvalificeras. Även domstolen i andra instans har i sin dom lagt detta argument som grund för sin bedömning.

21. Enligt min bedömning grundar sig detta argument på en missuppfattning.

22. Tillfredsställandet av människans grundläggande behov får inte begränsas till att endast avse sådana produkter som eftersträvar detta syfte. Människorna har sedan tidernas begynnelse strävat efter raffinemang och lyx och om de inte gjort det har det till största delen berott på att de saknat materiella förutsättningar för att göra så. Man kan se detta mycket tydligt när det gäller hus och hem samt kläder; utöver dessa tings grundläggande funktion, nämligen skyddsfunktionen, så har dessa även andra funktioner, nämligen en estetisk och statusrelaterad funktion. Trots detta så är de vad de är i grunden: ett palats i rokokostil är ett hem, och en klänning som tillverkats av en känd modedesigner är ett klädesplagg – och detta på samma sätt som ett trähus respektive en skjorta av obearbetat linne.

23. Någon annan bedömning görs inte när det gäller mat. Att vissa rätter är mer raffinerade och dyrare än andra ändrar inte det faktum att syftet med dem är att tillfredsställa samma grundläggande behov, nämligen att förse kroppen med de näringsämnen som erfordras för att den ska hålla sig vid liv. Det är en helt annan fråga att de – utöver näringsaspekten – även tjänar andra syften, exempelvis smak. Denna tanke kommer mycket tydligt till uttryck i de ord som yttrats i en helt annan kontext, och som tillskrivs den franska drottningen Marie Antoinette, nämligen att om folket inte har bröd så kan de i stället äta kakor.

24. Det är därvid nödvändigt att beakta att utöver näringsämnen så kan livsmedel innehålla en rad andra ämnen; antingen finns dessa ämnen naturligt däri eller så har de tillsatts av hållbarhetsskäl eller som smagivare eller liknande. Naturligtvis finns det inte någon anledning till att sådana ämnen, eller varor innehållande sådana ämnen, inte skulle anses ingå bland livsmedel i den mening som avses i ovannämnda bestämmelse.

25. Såsom mycket riktigt påpekats av den nederländska regeringen i det skriftliga yttrandet saknar det därvid betydelse att människan inte alltid äter optimalt hälsoenligt mat, exempelvis genom alltför stort intag av fett och socker. Ett ur hälsosynpunkt felaktigt livsmedelsintag innebär inte att livsmedlen förlorar sin grundläggande karaktär som näringsgivare.

26. På motsvarande sätt saknar det betydelse under vilka omständigheter som livsmedlen konsumeras. Den mänskliga kulturen ger prov på en rad sedvänjor och ritualer som ska följas under själva aktiviteten, nämligen måltidsintaget. Man ska emellertid inte spänna hästen bakom vagnen. Måltidens sociala eller sällskapliga funktion, även om denna funktion är mycket utvecklad, är av underordnad

betydelse i förhållande till måltidens funktion som näringsintag. Även den ståtligaste banketten har som främsta syfte att stilla hungern, och det är först i andra hand som denna bankett tjänar andra syften.⁶

27. Mot bakgrund av ovanstående anser jag att alla produkter som innehåller näringsämnen och som intas huvudsakligen för att förse människokroppen med dessa ämnen – och oavsett om dessa produkter även kan ha andra funktioner, såsom att uppnå maximal njutning på grund av smakupplevelser, och oavsett om de intas i samband med sällskapliga sammankomster – ska anses ingå i begreppet livsmedel för människors konsumtion.

28. Sådana produkter som de som nämns i begäran om förhandsavgörande, såsom hallucinogena svampar eller tuggummin, intas däremot av människor i ett annat syfte än att förse människokroppen med näringsämnen, och de ska därmed inte anses utgöra livsmedel i den mening som avses i punkt 1 i bilaga III till direktiv 2006/112.

29. En sådan bedömning ska även göras när det är fråga om sådana afrodisiaka som de som är föremål för prövning i det nationella målet. Dessa afrodisiaka intas inte för att förse människokroppen med näringsämnen utan för att höja sexlusten. Dessa produkter kan således förmodligen inverka på människokroppens funktion, i vissa avseenden, men de förser inte kroppen med några näringsämnen.

30. Den i begäran om förhandsavgörande anförda omständigheten att ingredienserna i dessa afrodisiaka utgörs av substanser som även kan finnas i livsmedel, föranleder inte någon annan bedömning. Om det är fråga om en sammansatt produkt så ska kvalificeringen av produkten såsom livsmedel i den mening som avses i ovannämnda bestämmelser göras utifrån produkten som helhet, och inte utifrån produkten särskilda ingredienser. Ingredienserna i sexlusthöjande ämnen är utvalda och sammansatta utifrån deras sexlusthöjande effekt och inte utifrån deras näringsvärde.

31. Denna egenskap skiljer dessa afrodisiaka från livsmedel, inbegripet sådana som både tillför näringsvärde och kan ha en sexlusthöjande effekt, såsom exempelvis vissa skaldjur.

Teleologisk tolkning

32. Denna bedömning vinner stöd av en teleologisk tolkning av ovannämnda bestämmelser i direktiv 2006/112.

33. EU-domstolen har redan haft tillfälle att slå fast att syftet med artikel 98 i direktiv 2006/112 och direktivets bilaga III är att vissa varor som betraktas som särskilt nödvändiga ska bli billigare, så att de blir tillgängligare för slutkonsumenten, som är den som i slutändan måste betala mervärdesskatten.⁷ Livsmedel, som nämns i punkt 1 i bilaga III, har av EU-domstolen kvalificerats som en nödvändig vara.⁸

34. Detta ändamål hos de bestämmelser som är föremål för prövning talar enligt min mening för att de ska tolkas på ett sådant att den reducerade mervärdesskattesatsen endast ska tillämpas på produkter som konsumeras för att tillgodose ett av människans grundläggande behov, nämligen behovet av att äta, det vill säga tillföra människokroppen näringsämnen.

⁶ Enligt den välkända aforismen "Le Créateur, en obligeant l'homme à manger pour vivre, l'y invite par appétit et l'en récompense par le plaisir" (Skaparen har tvingat människan att äta för att överleva och ger henne incitament att äta med aptit och ger henne belöning i form av tillfredsställelse); fri översättning till svenska från J.A. Brillat-Savarin, *Physiologie du goût*, Paris 1825.

⁷ Se nyligen dom av den 9 mars 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, punkt 22), samt, vad avser livsmedel, dom av den 3 mars 2011, kommissionen/Nederländerna (C-41/09, EU:C:2011:108, punkt 53).

⁸ Dom av den 3 mars 2011, kommissionen/Nederländerna (C-41/09, EU:C:2011:108, punkt 53).

35. När det gäller förbehållet att inte alla varor som normalt sett anses vara mat är nödvändiga ur ett näringsperspektiv, upprepar jag de argument som anförts i punkterna 22–26 ovan: att vissa livsmedel har fler egenskaper än att bara vara födoämne – till exempel att de smakar gott – eller att de kan överkonsumeras, ändrar inte det faktum att det grundläggande ändamålet med att konsumera dessa livsmedel är att tillgodose vårt behov av att äta.

36. Dessutom torde det vara svårt att staka ut en objektiv gräns mellan livsmedel som är nödvändiga ur ett näringsperspektiv och sådana livsmedel som är föremål för lyxkonsumtion. När allt kommer omkring kan man ju ofta äta bröd med smör för att det är gott och inte bara för att stilla hungern.

37. Dessutom ska det beaktas att den reducerade mervärdesskattesatsen enligt artikel 98 i direktiv 2006/112 utgör ett undantag och det är fakultativt att tillämpa nämnda skattesats. Med beaktande av detta har medlemsstaterna möjlighet att tillämpa den reducerade mervärdesskattesatsen endast på vissa varu- eller tjänstekategorier som nämns i de separata punkterna i bilaga III till direktiv 2006/112 eller inte tillämpa den på vissa varu- eller tjänstekategorier. Villkoret är därvid endast att man närmare bestämmer vilka varu- eller tjänstekategorier som avses samt att principen om skatteneutralitet iakttas.⁹

38. Således har medlemsstaterna möjlighet att inte tillämpa den reducerade mervärdesskattesatsen på vissa livsmedelsprodukter, om de finner att dessa livsmedel inte tillgodoser ett behov som motiverar att en reducerad skattesats tillämpas.

39. Även unionslagstiftaren har använt sig av denna möjlighet i det att alkoholhaltiga drycker inte omfattas av punkt 1 i bilaga III till direktiv 2006/112. Unionslagstiftaren har i klarast möjliga ordalag förklarat att sådana drycker – oaktat att de utgör livsmedel enligt vedertaget språkbruk – även kan vara beroendeframkallande och hälsovådliga, vilket innebär att man inte bör främja alkoholkonsumtion medelst reducerad mervärdesskattesats.

40. En teleologisk tolkning av artikel 98 i direktiv 2006/112, jämförd med punkt 1 i direktivets bilaga III, ger således inte vid handen att denna bestämmelse omfattar sådana produkter som konsumeras i andra syften än såsom födoämnen, vilket exempelvis är fallet med avseende på sådana afrodisiaka som är föremål för prövning i det nationella målet.

Principen om skatteneutralitet

41. Slutligen ska det tilläggas – och såsom även framförts av den nederländska regeringen i sitt skriftliga yttrande – att om man gjorde en tolkning som innebar att afrodisiaka som intas oralt (såsom de afrodisiaka som är aktuella i det nationella målet) ska omfattas av punkt 1 i bilaga III till direktiv 2006/112 och därför beskattas med en reducerad mervärdesskattesats, så skulle det kunna leda till att principen om skatteneutralitet åsidosätts.

42. Denna princip utgör hinder för att jämförbara, och således konkurrerande, varor eller tjänster behandlas olika i mervärdesskattehanvändning.¹⁰

43. Det är emellertid välkänt att det – utöver afrodisiaka som intas oralt – även finns andra produkter med liknande verkan men som intas på annat sätt. Dyliga produkter måste anses stå i konkurrens med sådana afrodisiaka som intas oralt och som är aktuella i det nationella målet. De kan emellertid inte bli föremål för någon reducerad mervärdesskattesats i det att de inte omfattas av någon av de kategorier som anges i bilaga III till direktiv 2006/112.

⁹ Se, vad avser en särskild livsmedelskategori, dom av den 9 november 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, punkterna 23 och 24).

¹⁰ Se särskilt dom av den 9 november 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, punkt 30).

44. Mot bakgrund av vad som angetts ovan skulle det strida mot principen om skatteneutralitet att behandla olika kategorier av varor med sexlusthöjande effekt olika utifrån det sätt på vilket de intas.

Vilken inverkan har artikel 2 i förordning nr 178/2002?

45. Den hänskjutande domstolen har ställt tolkningsfrågan för att få klarhet i huruvida begreppet "livsmedel för människors konsumtion" i punkt 1 i bilaga III till direktiv 2006/112 ska tolkas utifrån definitionen av begreppet "livsmedel" i artikel 2 i förordning nr 178/2002.

46. Jag anser att denna fråga bör besvaras nekande. Jag delar den bedömning som framförts av den nederländska regeringen och kommissionen, nämligen att denna förordning eftersträvar ett helt annat syfte än artikel 98 i direktiv 2006/112 och bilaga III till direktivet.

47. I artikel 1 i förordning nr 178/2002 föreskrivs att förordningen har till syfte att säkerställa en hög skyddsnivå för människors hälsa och för konsumenternas intressen när det gäller livsmedel. I denna förordning avses således med "livsmedel" alla ämnen eller produkter "som är avsedda att eller rimligen kan förväntas att förtäras av människor", det vill säga alla ämnen och produkter som kan förväntas förtäras av människor och som kan ha (även negativ) inverkan på människors hälsa, oavsett i vilket syfte som konsumenten förtär livsmedlen. Undantag görs endast när det gäller produkter som regleras i annan hälsoskyddslagstiftning, exempelvis läkemedel. Definitionen i ovannämnda förordning omfattar däremot inte produkter som inte direkt påverkar människors hälsa, eftersom de vanligtvis inte förtärs av människor, såsom foder, levande djur och växter före skörd.¹¹

48. Punkt 1 i bilaga III till direktiv 2006/112 har emellertid ett annat tillämpningsområde. Syftet med denna bilaga är nämligen att reglera tillämpningsområdet för den reducerade mervärdesskattesatsen enligt artikel 98 i direktivet. Syftet med den reducerade mervärdesskattesatsen är att vissa varor och tjänster som av lagstiftaren betraktas som särskilt nödvändiga för konsumenterna ska bli billigare.¹² Det är därför som punkt 1 i bilaga III till direktiv 2006/112 inte bara omfattar varor som ska konsumeras av människor, utan även varor som används vid framställningen av sådana varor, såsom foder, levande djur, fröer, plantor och ingredienser som normalt är avsedda för livsmedelsproduktion.¹³ Unionslagstiftaren har däremot slagit fast att alkoholhaltiga drycker inte ska omfattas av bestämmelsens tillämpningsområde eftersom dessa drycker inte uppfyller kriterierna för den reducerade mervärdesskattesatsen i teleologiskt hänseende.

49. Punkt 1 i bilaga III till direktiv 2006/112 och artikel 2 i förordning nr 178/2002 har således olika syften, vilket föranleder att bestämmelserna har olika materiella tillämpningsområden. Punkt 1 i bilaga III till direktiv 2006/112 kan således inte tolkas utifrån artikel 2 i nämnda förordning.

50. EU-domstolen har – vilket mycket riktigt påpekats av kommissionen – kommit fram till en liknande slutsats vid sin prövning av sambandet mellan begreppet "levande djur som normalt är avsedda att användas [vid framställning av] livsmedel" i punkt 1 i bilaga III till direktiv 2006/112 och det materiella tillämpningsområdet för förordning (EG) nr 504/2008¹⁴ när det gäller hästar.¹⁵

51. Artikel 2 i förordning nr 178/2002 saknar således enligt min mening inverkan på tolkningen av begreppet "livsmedel för människors konsumtion" i punkt 1 i bilaga III till direktiv 2006/112.

¹¹ Se undantagen i artikel 2 tredje stycket led a, b och c i förordning nr 178/2002.

¹² Se punkt 33 i detta förslag till avgörande.

¹³ I domen av den 3 mars 2011, kommissionen/Nederländerna (C-41/09, EU:C:2011:108, punkterna 54–57) bekräftade EU-domstolen detta syfte med punkt 1 i bilaga III till direktiv 2006/112 med avseende på levande djur.

¹⁴ Kommissionens förordning (EG) nr 504/2008 av den 6 juni 2008 om tillämpning av rådets direktiv 90/426/EEG och 90/427/EEG avseende metoder för identifiering av hästdjur (EUT L 149, 2008, s. 3).

¹⁵ Dom av den 3 mars 2011, kommissionen/Nederländerna (C-41/09, EU:C:2011:108, punkterna 61–64).

52. Mot denna bakgrund föreslår jag att den första tolkningsfrågan besvaras på följande sätt: Punkt 1 i bilaga III till direktiv 2006/112 ska tolkas så, att det däri använda begreppet ”livsmedel för människors konsumtion” avser produkter som innehåller näringsämnen och som i huvudsak konsumeras för att tillföra människokroppen sådana näringsämnen.

Den andra tolkningsfrågan

53. Den hänskjutande domstolen har ställt den andra tolkningsfrågan för att få klarhet i hur begreppet ”produkter som normalt används för att komplettera eller ersätta livsmedel” ska tolkas. Denna tolkningsfråga har ställts för det fall sådana afrodisiaka som avses i den första tolkningsfrågan kvalificeras såsom sådana produkter.

54. Jag erinrar om att jag som svar på den första tolkningsfrågan föreslagit att produkter som konsumeras – med hänsyn till de näringsämnen som finns däri eller med hänsyn till deras roll i matintaget – ska räknas till livsmedel i den mening som avses i ovannämnda bestämmelse.

55. Ett liknande resonemang kan göra sig gällande såvitt avser tolkningen av begreppet ”produkter som normalt används för att komplettera eller ersätta livsmedel”. Om livsmedel kännetecknas av att de innehåller näringsämnen, och om de konsumeras just för att tillföra människokroppen dessa näringsämnen, så är det just det som ska känneteckna livsmedelskomplement och livsmedelsersättningar.

56. Vad särskilt gäller livsmedelsersättningar anser jag att det därvid är fråga om produkter som inte är livsmedel men som innehåller näringsämnen och som konsumeras i stället för livsmedel för att tillföra människokroppen sådana näringsämnen om dessa ämnen inte intas via normal kosthållning.

57. Vidare kan livsmedelskomplement inbegripa produkter som konsumeras för att förhöja livsmedels näringsfunktionalitet, exempelvis för att kroppen bättre ska kunna tillgodogöra sig näringsämnen. Naturligtvis är det därvid fråga om andra produkter än läkemedel; dessa är nämligen föremål för separat reglering i punkt 3 i bilaga III till direktiv 2006/112.

58. En sådan slutsats ligger också i linje med de syften med artikel 98 i direktiv 2006/112 som nämnts i punkt 33 ovan.

59. Detta innebär att begreppet ”produkter som normalt används för att komplettera eller ersätta livsmedel” inte omfattar sådana produkter som visserligen kan konsumeras av människor, men som inte har någon koppling till konsumtion av livsmedel i ovannämnda mening, i det att de intas i ett annat syfte än att tillföra människokroppen näringsämnen. Detta är bland annat fallet vad gäller sådana afrodisiaka som är föremål för tvisten i det nationella målet.

Förslag till avgörande

60. Mot denna bakgrund föreslår jag att EU-domstolen besvarar de tolkningsfrågor som ställts av Hoge Raad der Nederlanden (Högsta domstolen, Nederländerna) enligt följande:

Punkt 1 i bilaga III till rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att det däri använda begreppet ”livsmedel för människors konsumtion” avser produkter som innehåller näringsämnen och som i huvudsak konsumeras för att tillföra människokroppen sådana näringsämnen, medan begreppet ”produkter som normalt används för att komplettera eller ersätta livsmedel” avser produkter som inte är livsmedel men som innehåller

näringsämnen och som konsumeras i stället för livsmedel för att tillföra människokroppen sådana näringsämnen, och även produkter som konsumeras för att förhöja näringsfunktionaliteten hos livsmedel eller livsmedelsersättningar.