



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (tionde avdelningen)

den 1 oktober 2020*

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 98 – Möjlighet för medlemsstaterna att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på vissa leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster – Bilaga III, punkt 1 – Begreppen ’livsmedel för människors konsumtion’ och ’produkter som normalt används för att komplettera eller ersätta livsmedel’ – Afrodisiakumprodukter”

I mål C-331/19,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Hoge Raad der Nederlanden (Högsta domstolen, Nederländerna) genom beslut av den 19 april 2019, som inkom till domstolen den 23 april 2019, i målet

Staatssecretaris van Financiën

mot

X,

meddelar

DOMSTOLEN (tionde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden I. Jarukaitis samt domarna E. Juhász (referent) och M. Ilešič,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Nederländernas regering, genom L. Noort och K. Bulterman, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom W. Roels och L. Lozano Palacios, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 27 februari 2020 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

* Rättegångsspråk: nederländska.

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av bilaga III punkt 1 till rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Staatssecretaris van Financiën (finansministeriet, Nederländerna) och X, angående tillämpningen av den reducerade mervärdesskattesatsen för livsmedel på varor som saluförs och används som afrodisiaka, vilka huvudsakligen består av ingredienser av vegetabiliskt eller animaliskt ursprung och som konsumeras oralt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Förordning (EG) nr 178/2002

- 3 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 livsmedelssäkerhet (EGT L 31, 2002, s. 1), anges i artikel 1, med rubriken ”Syfte och räckvidd”, följande:

”1. 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. I förordningen fastställs gemensamma principer och skyldigheter, medlen för att tillhandahålla en solid vetenskaplig grundval, en effektiv organisation och förfaranden för att stödja beslutsfattande i frågor som gäller livsmedels- och fodersäkerhet.

2. Med avseende på punkt 1 fastställs i denna förordning allmänna principer för livsmedel och foder i allmänhet, och för livsmedels- och fodersäkerhet i synnerhet, på [unionsnivå] och på nationell nivå.

Europeiska myndigheten för livsmedelssäkerhet [Efsa] inrättas.

Förfaranden för frågor med direkt eller indirekt betydelse för livsmedels- och fodersäkerheten fastställs.

...”

- 4 I artikel 2 i förordningen, med rubriken ”Definition av livsmedel”, föreskrivs följande:

”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 vatten från och med den punkt där värdena skall iakttas enligt artikel 6 i [rådets] direktiv 98/83/EG [av den 3 november 1998 om kvaliteten på dricksvatten (EGT L 330, 1998, s. 32)], och utan att kraven i [rådets direktiv 80/778/EEG av den 15 juli 1980 om kvaliteten på dricksvatten (EGT L 229, 1980, s. 11)] och [direktiv 98/83/EG].

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 av den 26 januari 1965 om tillnärmning av bestämmelser som fastställs genom lagar eller andra författningar och som gäller farmaceutiska specialiteter (EGT 22, 1965, s. 369; svensk specialutgåva, område 13, volym 1, s. 67)] och [rådets direktiv 92/73/EEG av den 22 september 1992 om utökad räckvidd för direktiv 65/65/EEG och 75/319/EEG om tillnärmning av lagar och andra författningar beträffande läkemedel och fastställande av ytterligare bestämmelser som rör homeopatika (EGT L 297, 1992, s. 8; svensk specialutgåva, område 13, volym 23, s. 187)],
 - e) kosmetika i den mening som avses i [rådets direktiv 76/768/EEG av den 27 juli 1976 om tillnärmning av medlemsstaternas lagstiftning om kosmetiska produkter (EGT L 262, 1976, s. 169; svensk specialutgåva, område 13, volym 5, s. 198)],
 - f) tobak och tobaksvaror i den mening som avses i [rådets direktiv 89/622/EEG av den 13 november 1989 om tillnärmning av medlemsstaternas lagar och andra författningar om märkning av tobaksvaror (EGT L 359, 1989, s. 1; svensk specialutgåva, område 15, volym 9, s. 141)],
 - g) narkotika eller psykotropa ämnen i den mening som avses i Förenta nationernas allmänna narkotikakonvention[, som undertecknades i New York den 30 mars 1961, ändrad genom protokollet från år 1972 rörande ändringar i 1961 års allmänna narkotikakonvention (*Förenta nationernas fördragssamling*, volym 520, s. 151)] och i Förenta nationernas konvention från 1971 om psykotropa ämnen[, som undertecknades i Wien den 21 februari 1971 (*Förenta nationernas fördragssamling*, volym 1019, s. 175)]
 - h) rests substanser och främmande ämnen.”
- 5 I artikel 5 i förordningen, som har rubriken ”Allmänna mål”, föreskrivs följande i punkt 1:

”Syftet med livsmedelslagstiftningen skall vara att uppnå ett eller flera av de allmänna målen med en hög skyddsnivå för människors liv och hälsa, skyddet av konsumenternas intressen, inbegripet god sed inom handeln med livsmedel, i förekommande fall med beaktande av skyddet av djurs hälsa och välbefinnande, växtskydd samt miljö.”

Mervärdesskattedirektivet

- 6 Enligt artikel 96 i mervärdesskattedirektivet ska medlemsstaterna tillämpa en normalskattesats för mervärdesskatt, som ska fastställas av varje medlemsstat, och som ska vara densamma för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster.
- 7 I artikel 97 i detta direktiv föreskrivs att grundskattesatsen inte får vara lägre än 15 procent.
- 8 I artikel 98.1 och 98.2 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.

...”

- 9 I Bilaga III till mervärdesskattedirektivet, som innehåller en förteckning över leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster på vilka de reducerade mervärdesskattesatser som avses i artikel 98 får tillämpas, anges följande i punkterna 1–4:

”1. 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 som komplement till eller ersättning för livsmedel. De produkter som normalt används för att komplettera eller ersätta livsmedel.

2. Vattenförsörjning.

3. De farmaceutiska produkter som normalt används för hälsovård, för förebyggande av sjukdomar och för behandling i medicinskt eller veterinärmedicinskt syfte, inbegripet produkter som används som preventivmedel eller för sanitärt skydd.

4. Medicinsk utrustning, sådana hjälpmedel och andra apparater som normalt är avsedda att lindra eller behandla funktionshinder, för den funktionshindrades uteslutande personliga bruk, inbegripet reparationer av sådana varor, samt leverans av bilbarnstolar.

...”

Nederländsk rätt

- 10 Vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet angavs i artikel 9.2 a i Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (lag om ersättning av den befintliga omsättningsskatten med omsättningsskatt enligt systemet för mervärdesskatt) av den 28 juni 1968 (Stb. 1968, nr 329), att mervärdesskattesatsen skulle vara 6 procent för de leveranser av varor som anges i tabell I i denna lag.

- 11 I punkt a.1 i tabellen anges följande:

”1. Livsmedel, bland annat följande:

- a. Mat och dryck som normalt är avsedd att konsumeras av människor.
- b. Produkter som uppenbarligen är avsedda att användas vid framställning av, och som helt eller delvis ingår i, sådan mat och dryck som avses i punkt a.
- c. Produkter som är avsedda att användas som komplement till eller ersättning för sådan mat och dryck som avses i punkt a, varvid alkoholhaltiga drycker inte är att anse som livsmedel.

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 12 X, som är en näringsidkare och skattskyldig för mervärdesskatt, saluför i sin affär med erotiska varor bland annat kapslar, droppar, pulver och sprayer, vilka presenteras som afrodisiaka som ökar libido. Dessa produkter, som huvudsakligen består av ingredienser av vegetabiliskt eller animaliskt ursprung, är avsedda för människors konsumtion och intas oralt.
- 13 Mellan år 2009 och år 2013 tillämpade den beskattningsbara personen den reducerade mervärdesskattesatsen för livsmedel på nämnda varor.

- 14 Skattemyndigheten ansåg att det inte var fråga om "livsmedel" i den mening som avses i de relevanta bestämmelserna om mervärdesskatt och ifrågasatte tillämpningen av denna skattesats på dessa varor och beslutade att fatta beslut om efterbeskattning.
- 15 Den beskattningsbara personen överklagade skattemyndighetens beslut till Rechtbank Den Haag (Domstolen i Haag, Nederländerna).
- 16 I andra instans biföll Gerechtshof Den Haag (Appellationsdomstolen i Haag, Nederländerna) det överklagande som X ingett, eftersom kvalificeringen av de aktuella varorna såsom afrodisiaka inte utgör hinder mot att de ska beskattas enligt den mervärdesskattesats som gäller för livsmedel. Nämnda domstol beaktade att dessa produkter är avsedda att konsumeras oralt och att de tillverkas av ingredienser som kan förekomma i livsmedel. Denna domstol angav vidare att definitionen av begreppet "livsmedel" är så omfattande att den kan omfatta varor som inte direkt förknippas med livsmedel, såsom konfektyr, tuggummi eller kakor.
- 17 Finansministeriet överklagade domen från Gerechtshof Den Haag (Appellationsdomstolen i Haag) till den hänskjutande domstolen, Hoge Raad der Nederlanden (Nederländernas högsta domstol).
- 18 Hoge Raad der Nederlanden (Nederländernas högsta domstol) ansåg att det var nödvändigt att tolka bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet för att kunna avgöra målet och beslutade därför att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Ska begreppet livsmedel för människors konsumtion i punkt 1 i bilaga III till [mervärdesskattedirektivet] 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?"

Prövning av tolkningsfrågorna

- 19 Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor, som ska prövas tillsammans, för att få klarhet i hur begreppen "livsmedel för människors konsumtion" och "produkter som normalt används för att komplettera eller ersätta livsmedel" i punkt 1 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet ska tolkas.
- 20 Enligt artikel 96 i mervärdesskattedirektivet ska varje medlemsstat tillämpa samma normalskattesats för mervärdesskatt på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster.
- 21 Som undantag från denna huvudregel föreskrivs i artikel 98.1 i mervärdesskattedirektivet att medlemsstaterna får tillämpa en eller två reducerade mervärdesskattesatser. Enligt artikel 98.2 första stycket i direktivet får de reducerade mervärdesskattesatserna endast tillämpas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i de kategorier som anges i bilaga III till samma direktiv.
- 22 Enligt punkt 1 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på bland annat "livsmedel (inklusive drycker men exklusive alkoholhaltiga drycker) för människors och djurs konsumtion" och på "produkter som normalt används för att komplettera eller ersätta livsmedel".

- 23 Mervärdesskattedirektivet innehåller inte någon definition av vare sig begreppet "livsmedel för människors konsumtion" eller "produkter som normalt används för att komplettera eller ersätta livsmedel" och rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112 (EUT L 77, 2011, s. 1) innehåller inte heller någon definition av dessa begrepp. Dessutom innehåller varken mervärdesskattedirektivet eller genomförandeförordning nr 282/2011 någon hänvisning till medlemsstaternas rättsordningar i detta avseende.
- 24 Under dessa omständigheter ska begreppen "livsmedel för människors konsumtion" och "produkter som normalt används för att komplettera eller ersätta livsmedel" i punkt 1 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet tolkas i överensstämmelse med deras sedvanliga betydelse i vanligt språkbruk, med beaktande av det sammanhang i vilket de används och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som de ingår i (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 juli 2019, Spiegel Online, C-516/17, EU:C:2019:625, punkt 65).
- 25 Vad gäller den normala betydelsen i vanligt språkbruk av de ord som ingår i dessa begrepp, ska det påpekas, såsom generaladvokaten har framhållit i punkterna 18, 19 och 27 i sitt förslag till avgörande, att alla produkter som innehåller näringsämnen, som bygger upp, tillför energi och reglerar människokroppens funktion och som är nödvändiga för att den mänskliga organismen ska kunna bevaras, fungera och utvecklas, vilka konsumeras i syfte att tillföra den mänskliga organismen dessa näringsämnen, utgör i princip "livsmedel för människors konsumtion".
- 26 Eftersom denna näringsfunktion är avgörande för att en produkt ska kunna kvalificeras som "livsmedel för människors konsumtion", i enlighet med den normala betydelsen av dessa ord, saknar det betydelse huruvida produkten har hälsofrämjande effekter eller inte, huruvida dess intag innebär en viss njutning för konsumenten och huruvida dess användning ingår i ett visst socialt sammanhang. Den omständigheten att konsumtionen av nämnda produkt har positiva effekter på den persons libido som använder den saknar således betydelse i detta avseende.
- 27 När det gäller den normala betydelsen i vanligt språkbruk av orden "produkter som normalt används för att komplettera eller ersätta livsmedel", ska det påpekas att detta begrepp omfattar produkter vars konsumtion också tillför den mänskliga organismen näringsämnen som bygger upp, tillför energi och reglerar människokroppens funktion och som är nödvändiga för att den mänskliga organismen ska kunna bevaras, fungera och utvecklas.
- 28 Domstolen konstaterar att en sådan näringsmässig funktion inte får saknas i denna kategori av produkter, eftersom dessa produkter är avsedda att komplettera eller ersätta livsmedel.
- 29 Eftersom dessa två kategorier av varor har samma näringsfunktion, finns det följaktligen ingen anledning att tillämpa olika mervärdesskattesystem på dem.
- 30 Vad för det andra gäller det sammanhang i vilket begreppen "livsmedel för människors konsumtion" och "produkter som normalt används för att komplettera eller ersätta livsmedel" i punkt 1 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet ingår, konstaterar domstolen följande. Dessa båda begrepp avser, såsom framgår av punkterna 20–22 i förevarande dom, varor vars leverans omfattas av en reducerad mervärdesskattesats, vilket utgör ett undantag från principen om tillämpning av normalskattesatsen för mervärdesskatt. Dessa begrepp ska således tolkas restriktivt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 december 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, punkt 25).
- 31 Domstolen påpekar i övrigt att definitionen av begreppet "livsmedel" i artikel 2 i förordning nr 178/2002 inte är relevant för definitionen av dessa begrepp, eftersom denna förordning – vars syfte är hälsoskydd såsom framgår av artikel 1 i förordningen – avser alla ämnen som bidrar till livsmedelssäkerhet. Med det synnerligen vida begreppet "livsmedel" avser den nämnda förordningen således alla ämnen som är avsedda att eller rimligen kan förtäras av människor, däribland

alkoholhaltiga drycker och vatten. Detta begrepp har således en vidare innebörd än begreppet "livsmedel för människors konsumtion" eller begreppet "produkter som normalt används för att komplettera eller ersätta livsmedel" i punkt 1 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet.

- 32 Dessutom kan varken begreppet "livsmedel" eller begreppet "produkter som normalt används för att komplettera eller ersätta livsmedel" i punkt 1 i denna bilaga omfatta läkemedel, eftersom "farmaceutiska produkter" nämns separat i punkt 3 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet.
- 33 Vad för det tredje gäller syftet med bilaga III till mervärdesskattedirektivet har domstolen slagit fast att unionslagstiftaren, genom att upprätta bilaga III till detta direktiv, avsett att nödvändiga varor, samt varor och tjänster som tjänar sociala eller kulturella syften, ska kunna omfattas av en reducerad mervärdesskattesats, under förutsättning att de inte, eller endast i liten utsträckning, riskerar att snedvrída konkurrensen (dom av den 4 juni 2015, kommissionen/Förenade kungariket, C-161/14, ej publicerad, EU:C:2015:355, punkt 25 och där angiven rättspraxis).
- 34 Vidare påpekar domstolen att syftet med denna bilaga är att hålla priset nere på vissa varor som betraktas som särskilt nödvändiga, så att de blir mer tillgängliga för slutkonsumenten, som är den som i slutändan måste betala mervärdesskatten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 mars 2017, Oxycore Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, punkt 22 och där angiven rättspraxis).
- 35 Under dessa omständigheter omfattas varje produkt som är avsedd för människors konsumtion och som tillför människokroppen sådana näringsämnen som är nödvändiga för att den mänskliga organismen ska kunna bevaras, fungera och utvecklas av den kategori som anges i punkt 1 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, även om användningen av produkten också är avsedd att ha andra effekter.
- 36 Däremot kan en produkt som inte innehåller något näringsämne eller innehåller sådana ämnen i helt obetydlig mängd och vars konsumtion endast syftar till att skapa andra effekter än dem som är nödvändiga för att den mänskliga organismen ska bibehållas, fungera eller utvecklas, inte omfattas av denna kategori.
- 37 Även om det förefaller framgå av de uppgifter som domstolen har tillgång till att så är fallet med de aktuella afrodisiakumprodukterna, ankommer det på den hänskjutande domstolen att kontrollera detta.
- 38 Denna tolkning stöds för övrigt av syftet med bilaga III till mervärdesskattedirektivet, nämligen att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på nödvändiga varor för att göra dessa mer tillgängliga för slutkonsumenten.
- 39 Mot bakgrund av det ovanstående ska de frågor som ställts besvaras på följande sätt. Begreppen "livsmedel för människors konsumtion" och "produkter som normalt används för att komplettera eller ersätta livsmedel" i punkt 1 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de avser alla produkter som innehåller näringsämnen som bygger upp, tillför energi och reglerar människokroppens funktion och som är nödvändiga för att den mänskliga organismen ska kunna bevaras, fungera och utvecklas, vilka konsumeras i syfte att tillföra den mänskliga organismen dessa näringsämnen.

Rättegångskostnader

- 40 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tionde avdelningen) följande:

Begreppen ”livsmedel för människors konsumtion” och ”produkter som normalt används för att komplettera eller ersätta livsmedel” i 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 de avser alla produkter som innehåller näringsämnen som bygger upp, tillför energi och reglerar människokroppens funktion och som är nödvändiga för att den mänskliga organismen ska kunna bevaras, fungera och utvecklas, vilka konsumeras i syfte att tillföra den mänskliga organismen dessa näringsämnen.

Underskrifter