

Sag C-331/19**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

23. april 2019

Forelæggende ret:

Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene)

Afgørelse af:

19. april 2019

Appellant:

Staatssecretaris van Financiën

Den anden part i sagen:

X

Hovedsagens genstand

Hovedsagen vedrører efterfølgende momsansættelser, som afgiftsmyndigheden ved Inspecteur van de Belastingdienst (herefter »Inspecteur«) har rettet til X, da Inspecteur fandt, at forskellige produkter, som X havde leveret, var omfattet af den sædvanlige momssats. X har bestridt denne ansættelse og herved gjort gældende, at produkterne var omfattet af den lavere sats for levnedsmidler, og at momsen allerede var betalt efter denne sats.

Genstand og retsgrundlag for forelæggelsen

Denne anmodning i henhold til artikel 267 TEUF vedrører et spørgsmål om anvendelse af den nedsatte momssats for levnedsmidler. Særligt drejer det sig om spørgsmålet om, på grundlag af hvilke kriterier det kan afgøres, om produkter er omfattet af begrebet »levnedsmidler til menneskeligt konsum« eller af begrebet »levnedsmidler, der normalt er bestemt til at anvendes som supplement til eller i stedet for levnedsmidler« som omhandlet i momsdirektivet af 2006.

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 fødevarerlovgevingen, 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?«

Anførte EU-retlige bestemmelser

Artikel 96, 97, 98 og bilag III, nr. 1), til momsdirektivet af 2006 samt artikel 2 i forordning nr. 178/2002

Anførte nationale bestemmelser

Artikel 7 og artikel 9, stk. 2, litra a), i position a.1 i tabel 1 i lov om omsætningsafgift af 1968 (herefter »loven«)

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne

- 1 X er en virksomhed, der sælger bestemte produkter som afrodisiaka (afrodiserende midler). Det drejer sig om kapsler, dråber, pulvere og sprays, der skal indtages oralt. I perioden 2009 til 2013 angav X med hensyn til leveringer af disse produkter omsætningsafgift til den nedsatte momssats på seks procent som omhandlet i lovens artikel 9, stk. 2, jf. position a.1 i den i loven tilhørende tabel I (herefter »tabel I«), idet produkterne efter X's opfattelse var levnedsmidler i denne tabelpositions forstand. Inspecteur derimod fandt, at produkterne ikke var levnedsmidler, og pålagde dem derfor moms efter den almindelige sats. Af disse grunde fremsendte inspecteur derfor de i sagen omhandlede efterfølgende momsansættelser.
- 2 Sagen kom for Gerechtshof Den Haag (appellinstans, herefter »Gerechtshof«), der udtalte, at produkterne er levnedsmidler som omhandlet i position a.1 i tabel I. Staatssecretaris van Financiën (statssekretæren for finansielle spørgsmål, herefter »statssekretæren«) har derpå indgivet kassationsanke af denne dom til Hoge Raad.

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

- 3 Gerechtshof begrundede sin afgørelse med, at de pågældende produkter skal indtages oralt, og at de indeholder bestanddele, som et typisk for levnedsmidler, der er beregnet til at skulle indtages af mennesker. At produkterne anpriseres og bruges som afrodiserende midler er efter Gerechtshofs mening ikke til hinder for at anvende den nedsatte sats. Gerechtshof tog i afgørelsen hensyn til, at det fremgår af parlamentets bemærkninger til tabel I, at lovgiver går ind for en vid fortolkning af begrebet »levnedsmiddel«. På denne baggrund er det ifølge Gerechtshof ikke korrekt at sondre efter det formål, til hvilket produkterne indtages. Også produkter, som ikke direkte leder tanken hen på et levnedsmiddel såsom slik (herunder tyggegummi) og kager er omfattet af anvendelsesområdet for den nedsatte sats.
- 4 Statssekretæren har anført, at den fortolkning, som Gerechtshof har givet af position a.1 i tabel I, særligt det der indeholdte begreb »mad og drikkevarer, der normalt er bestemt til at skulle indtages af mennesker« er i strid med ordlyden og systematikken i bilag III, nr. 1), til momsdirektivet af 2006.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 5 I henhold til lovens artikel 9, stk. 2, litra a), andrager momsen ved leveringer af de i tabel 1 nævnte varer. Position a.1 i tabel I lyder:

»1. Ved fødemidler forstås:

- a. mad og drikkevarer, der normalt er bestemt til at skulle indtages af mennesker
- b. produkter, der åbenbart er bestemt til at skulle anvendes til fremstilling af mad og drikkevarer som omhandlet i litra a), og som indgår helt eller delvis heri
- c. produkter, der er bestemt til at anvendes til at supplere eller erstatte mad og drikkevarer som omhandlet i litra a), idet alkoholholdige drikkevarer dog ikke anses for levnedsmidler.«

Med disse bestemmelser har Nederlandene gjort brug af den mulighed, de efter artikel 98 i momsdirektivet af 2006 har fået tillagt til at anvende en nedsat sats på leveringer af varer, der omhandles i bilag III til direktivet. I den nederlandske sprogversion af nr. 1) i bilag III til direktivet er følgende varekategorier optaget:

- »1) Levnedsmidler til menneskeligt konsum (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« (frit oversat fra nederlandsk).

Teksten og forarbejderne til position a.1 i Tabel I indeholder ingen angivelse af, at lovgiver ville anvende nr. 1) i bilag III til momsdirektivet af 2006 selektivt i den forstand, at den nedsatte moms alene skulle gælde for bestemte varer, der kan indordnes under nr. 1) i bilag III til momsdirektivet. Derfor skal der ved fortolkningen af position a.1 i tabel I lægges vægt på de begreber, der anvendes i nr. 1), i bilag III til momsdirektivet. Herved kunne »levnedsmidler til menneskeligt konsum« ligestilles med »fødemidler til menneskeligt konsum«.

- 6 Den Europæiske Unions Domstol (herefter »Domstolen«) har i denne forbindelse udtalt, at formålet med dette bilag er at nedbringe omkostningerne ved visse varer, som anses for særligt nødvendige, og dermed gøre disse varer mere tilgængelige for den endelige forbruger, der i sidste ende skal betale momsen. Dette udgør en undtagelse fra princippet om, at leveringer af varer og tjenesteydelser skal være pålagt en normalsats, der ikke må være mindre end 15 procent (sml. artikel 96 og 97 i momsdirektivet af 2006). Det fremgår af Domstolens retspraksis, at sådanne undtagelser fra en hovedregel skal fortolkes strengt. Ligeledes skal visse begreber, der er nævnt i bilag III men ikke defineret, fortolkes ud fra den kontekst, hvori de anvendes i direktivet, og under hensyntagen til deres sædvanlige betydning. Selv om Domstolen med hensyn til begrebet »levnedsmidler« nu har udtalt, at der ved dette begrebs fortolkning skal tages hensyn til den kontekst, hvori det bruges i momsdirektivet af 2006, har Domstolen dog hidtil ikke fastslået, om dette også gælder for begrebets sædvanlige betydning.
- 7 De i nr. 1) i bilag III til direktivet omhandlede varer vedrører alle levnedsmidler og foder, og er underopdelt i a) levnedsmidler og foder i egentlig forstand, b) produkter, der er bestemt til at anvendes som supplement til eller i stedet for levnedsmidler og foder og c) produkter, der normalt er bestemt til anvendelse som bestanddel eller ingrediens ved tilberedning af levnedsmidler eller foder (sml. Domstolens dom af 3.3.2011, Kommissionen mod Nederlandene, C-41/09, ECLI:EU:C:2011:108, præmis 50). Ved besvarelsen af spørgsmålet, om et produkt skal betragtes som et levnedsmiddel, må der ikke foretages nogen sondring eller begrænsning ud fra handelstype, salgsform, pakning, tilberedning eller temperatur (sml. Domstolens dom af 10.3.2011 i de forenede sager Bog m.fl., C-497/09, C-499/09, C-501/09 og C-502/09, ECLI:EU:C:2011:135; herefter »Bog-dommen«, præmis 85). Endelig bemærkede Domstolen, at tilberedte spisevarer og måltider til »umiddelbar indtagelse på stedet« tjener som levnedsmidler for forbrugere (præmis 87). Det står fast, at de foreliggende produkter på grund af deres sammensætning er egnet til at indtages oral og at de også er bestemt hertil. De kan ikke betragtes som bestanddele eller ingredienser, der normalt er bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler. Det må derfor afgøres om produkterne hører til den kategori, som Domstolen betegner som »levnedsmidler i egentlig forstand« eller til kategorien »produkter, der normalt er bestemt til at anvendes som supplement til eller i stedet for levnedsmidler og foder«.

- 8 Efter Hoge Raad's opfattelse kan kriterierne for denne afgørelse ikke med sikkerhed udledes af Domstolens retspraksis. I det følgende anføres i præmis 9 til 12 de punkter, der i så henseende giver anledning til tvivl.
- 9 I ordbøgerne i forskellige medlemsstater beskrives »levnedsmidler« som produkter eller mad- og drikkevarer, der tjener til at holde mennesket i live ved at forsyne det med fødevarer. Hoge Raad tvivler på, om denne betegnelse på baggrund af direktivets kontekst er brugbar som kriterium, idet en sådan fortolkning vil føre til praktiske problemer og retsusikkerhed. Der findes jo mad- og drikkevarer, der tjener andre formål end at opretholde livet. Endvidere synes Domstolen ved fortolkningen af begrebet levnedsmidler ikke at anvende den sædvanlige betydning af begrebet (se præmis 83 i Bog-dommen) Det kan tænkes, at kriteriet til at afgøre, om et produkt er et levnedsmiddel, henset til konteksten for momsdirektivet af 2006, må søges i begrebets sædvanlige betydning, og at det ikke er relevant, hvilken betydning der anvendes i de nationale ordbøger. Såfremt dette er tilfældet, opstår spørgsmålet om, hvilken sædvanlig betydning, der da må tillægges begrebet. Hoge Raad finder, at der i mangel af retningsgivende afgørelser fra Domstolen er behov for nærmere angivelser for at sikre en ensartet fortolkning af begrebet levnedsmidler i alle medlemsstater.
- 10 Det kan også hævdes, at kriteriet til fortolkning af begrebet levnedsmidler ikke kan findes i dets sædvanlige betydning. En anden mulighed er at gå ud fra definitionen af begrebet »levnedsmidler« i forordning nr. 178/2002. I artikel 2 i denne forordning er begrebet levnedsmidler eller fødevarer beskrevet som:

»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 [...]«

I denne artikel 2 opregnes herefter et antal produkter, der opfylder denne definition, men som udtrykkeligt ikke anses for levnedsmidler. Hoge Raad skal bemærke, at Domstolen ved fortolkningen af visse begreber i momsdirektivet af 2006 tidligere har taget udgangspunkt i EU-lovgivningen på andre retsområder end momsen. En fortolkning af begrebet levnedsmidler i overensstemmelse med forordning nr. 178/2002 synes dog ikke at passe godt i konteksten for nr. 1) i bilag III. EU-lovgiver har jo fundet det nødvendigt udtrykkeligt at henføre produkter, der er egnet til at indtages af mennesker men ikke anvendes som sådan, under nr. 1) i bilag III. Såfremt produkter, der er bestemt til at anvendes til at supplere eller erstatte mad og drikkevarer, eller produkter, der normalt er bestemt til at anvendes som en bestanddel eller ingrediens ved tilberedning af levnedsmidler, i sig selv skal betragtes som levnedsmidler, synes det ikke nødvendigt særskilt at henføre disse produkter under nr. 1) i bilag III.

- 11 Hoge Raad finder, at hvis man går ud fra definitionen af levnedsmidler i artikel 2 i forordning nr. 178/2002, opnås et kriterium, der er nemt at anvende ved

fortolkningen af begrebet, og som fremmer en ensartet fortolkning af begrebet i alle medlemslande. Det er imidlertid ikke uden for begrundet tvivl, om det kriterium for fortolkningen af begrebet levnedsmidler, der er det nemmeste at anvende, også skal veje tungest.

- 12 Såfremt den sædvanlige betydning af begrebet levnedsmidler ikke kan anvendes som kriterium for fortolkning af begrebet levnedsmiddel, og der heller ikke kan findes støtte i det enslydende begreb i forordning nr. 178/2002, skal der anvendes et andet kriterium. Spørgsmålet er, hvad dette kriterium da skal være. Hverken ordlyden af momsdirektivet af 2006 eller Domstolens retspraksis giver i så henseende klarhed.
- 13 Såfremt produkterne i nr. 1) i bilag III til momsdirektivet af 2006 ikke kan anses for levnedsmidler i egentlig forstand, opstår dernæst det spørgsmål, om produkterne kan anses for at være produkter, der normalt er bestemt til at anvendes som supplement til eller i stedet for levnedsmidler. Det er ikke klart, hvilke kriterier, der gælder herfor. En opfattelse kunne være, at begrebet er begrænset til præparater, der er bestemt til at indtages oralt for at supplere utilstrækkelige levnedsmidler. I dette tilfælde ville den omstændighed, at et produkt ikke sælges som supplement til utilstrækkelige levnedsmidler være til hinder for, at dette produkt falder under begrebet. En anden opfattelse kan være, at, for at et præparat kan anses for at skulle supplere eller anvendes i stedet for et levnedsmiddel, er det tilstrækkeligt, at det af oplysningerne på emballagen fremgår, at der er tale om produkter, der også findes i levnedsmidler i egentlig forstand.
- 14 De opregnede tvivlsspørgsmål foranlediger Hoge Raad til at forelægge de ovenfor anførte spørgsmål for Domstolen.