

**Mål C -331/19****Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

23 april 2019

**Domstol som begär förhandsavgörande:**

Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna)

**Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:**

19 april 2019

**Klagande:**

Staatssecretaris van Financiën

**Övrig part i målet:**

X

**Saken i det nationella målet**

Det nationella målet rör den mervärdesskatt som Inspecteur van de Belastingdienst (nedan kallad skattemyndigheten) i efterhand har påfört X eftersom skattemyndigheten ansåg att vissa av de produkter som X levererade omfattades av den allmänna mervärdesskattesatsen. X har bestritt skattemyndighetens beslut och anfört att produkterna omfattas av den reducerade mervärdesskattesats för livsmedel som X redan har erlagt.

**Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande**

Förevarande begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF avser tillämpningen av den reducerade mervärdesskattesatsen för livsmedel. Frågan är närmare bestämt vilka kriterier som ska ligga till grund för fastställandet av huruvida produkter omfattas av begreppet ”livsmedel” eller begreppet ”produkter som normalt används för att komplettera eller ersätta livsmedel”, i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet.

## Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

- 1) Ska begreppet livsmedel i punkt 1 i bilaga III till direktiv 2006/112/EG tolkas så, att detta, i enlighet med artikel 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 av den 28 januari 2002 om allmänna principer och krav för livsmedelslagstiftning, 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 ska besvaras nekande, hur ska i så fall detta begrepp tolkas?

- 2) För det fall mat- och dryckesprodukter inte kan anses utgöra livsmedel avsedda att konsumeras av människor, 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?

## Anförda unionsbestämmelser

Artiklarna 96, 97 och 98 i, samt punkt 1 i bilaga III 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), och artikel 2 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)

## Anförda nationella bestämmelser

Artiklarna 7 och 9.2 a, samt punkt 1 i avsnitt a i tabell 1, i Wet op de omzetbelasting 1968 (1968 års lag om mervärdesskatt, nedan kallad mervärdesskattelagen)

## Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i målet vid den nationella domstolen

- 1 X är en näringsidkare som säljer vissa produkter som sexlusthöjande medel. Det rör sig om kapslar, droppar, pulver och sprejer avsedda att intas oralt. För åren 2009–2013 erlade X för leveranserna av dessa produkter mervärdesskatt enligt den reducerade mervärdesskattesats på sex procent som anges i artikel 9.2 a i mervärdesskattelagen, jämförd med punkt 1 i avsnitt a i den till mervärdesskattelagen tillhörande tabell 1 (nedan kallad tabell 1), eftersom produkterna enligt X är livsmedel i den mening som avses i denna punkt i tabellen. Skattemyndigheten ansåg däremot att produkterna inte är livsmedel, och därför omfattas av den allmänna mervärdesskattesatsen. Mot denna bakgrund har skattemyndigheten i efterhand påfört den omtvistade mervärdesskatten.

- 2 Gerechtshof Den Haag (nedan kallad Gerechtshof) fann efter överklagande att produkterna är livsmedel i den mening som avses i punkt 1 i avsnitt a i tabell 1. Staatssecretaris van Financiën (statssekreterare med ministerlika befogenheter för finansiella frågor, nedan kallad staatsecretaris) har överklagat detta avgörande till Hoge Raad.

### **Parternas huvudargument i det nationella målet**

- 3 Till stöd för sitt beslut anförde Gerechtshof att de berörda produkterna ska intas oralt och att de innehåller beståndsdelar som i sig utgör livsmedel. Att produkterna marknadsförs och används som sexlusthöjande medel utgör enligt Gerechtshof inte hinder för tillämpning av den reducerade skattesatsen. Vid sin bedömning tog Gerechtshof hänsyn till att lagstiftaren enligt förarbetena till tabell 1 förespråkar en vid tolkning av begreppet livsmedel. Följaktligen bör det enligt Gerechtshof inte göras någon åtskillnad mellan produkter beroende på i vilket syfte de konsumeras. Även produkter som inte direkt för tankarna till livsmedel, exempelvis godis (inbegripet tuggummi) och kakor, omfattas av den reducerade skattesatsen.
- 4 Staatssecretaris har anført att Gerechtshofs tolkning av punkt 1 i avsnitt a i tabell 1, särskilt av begreppet mat och dryck som normalt är avsedd att konsumeras av människor, strider mot lydelsen av och systematiken i punkt 1 i bilaga III till 2006 års mervärdesskattedirektiv.

### **Kortfattad redogörelse för skälen till begäran om förhandsavgörande**

- 5 I enlighet med artikel 9.2 a i mervärdesskattelagen ska en mervärdesskatt på sex procent tas ut på leveranser av de varor som räknas upp i tabell 1. Punkt 1 i avsnitt a i tabell 1 har följande lydelse;

”1. livsmedel, bland annat

- 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”

Med denna bestämmelse har den nederländska lagstiftaren använt sig av den möjlighet som medlemsstaterna enligt artikel 98 i mervärdesskattedirektivet ges att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på leverans av varor som hör till de

kategorier som anges i bilaga III till det direktivet. I punkt 1 i bilaga III anges följande kategorier:

”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.”

Inget i texten och förarbetena till punkt 1 i avsnitt a i tabell I tyder på att lagstiftaren har haft för avsikt att tillämpa punkt 1 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet på ett selektivt sätt för varor avsedda för mänsklig konsumtion, i så mening att den reducerade mervärdesskattesatsen endast ska gälla för vissa varor som kan anses ingå i punkt 1 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet. Tolkningen av punkt 1 i avsnitt a i tabell I måste därför ansluta sig till de begrepp som används i bilaga III. Även om det [på nederländska] används något olika begrepp i mervärdesskattedirektivet (”levensmiddelen voor menselijke consumptie”) och mervärdesskattelagen (”voedingsmiddelen voor menselijke consumptie”) måste dessa begrepp anses likvärdiga, och i båda fallen anses syfta på livsmedel.

- 6 Europeiska unionens domstol (EU-domstolen) har i detta avseende slagit fast att syftet med bilaga III till mervärdesskattedirektivet 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, genom att göra det möjligt att tillämpa en reducerad skattesats på dessa varor och tjänster. Detta utgör ett undantag från principen om att varor och tjänster ska omfattas av en normal skattesats som inte får vara lägre än 15 procent (se artiklarna 96 och 97 i mervärdesskattedirektivet). Av EU-domstolens praxis framgår att sådana undantag från en huvudregel måste ges en restriktiv tolkning. Enligt EU-domstolens praxis måste vissa begrepp som anges i bilaga III men som inte definieras tolkas mot bakgrund av det sammanhang i vilket de används i direktivet och i enlighet med deras normala betydelse. Även om EU-domstolen vad gäller begreppet livsmedel har slagit fast att detta ska tolkas mot bakgrund av det sammanhang i vilket det används i mervärdesskattedirektivet har den ännu inte fastställt om detta även gäller för dess vanliga betydelse.
- 7 De varor som avses i bilaga III omfattar alla livsmedel för människors och djurs konsumtion och delas upp i a) livsmedel i egentlig mening, b) produkter som normalt används för att komplettera eller ersätta livsmedel och c) produkter som normalt är avsedda att användas som beståndsdel eller ingrediens vid framställning av livsmedel (se EU-domstolens dom av den mars 2011, kommissionen/Nederländerna, C-41/09, EU:C:2011:108, punkt 50). Vid besvarandet av frågan huruvida en produkt kan betraktas som ett livsmedel får det inte göras någon skillnad på eller något förbehåll för vilken typ av handel, försäljning, förpackning, tillagning eller temperatur det är fråga om (se EU-domstolens dom 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, nedan kallad domen Bog, punkt 85). Trots det tycks det ha betydelse att de maträtter och måltider som tillagats för omedelbar förtäring ”tjänar som föda” för konsumenterna (se domen Bog, punkt 87). Det är utrett att de aktuella produkterna på grund av sin sammansättning lämpar sig att intas oralt och att de också är avsedda att intas oralt. De utgör inte beståndsdelar eller ingredienser som används vid framställning av livsmedel. Det måste därför göras en bedömning av huruvida produkterna hör till den kategori som EU-domstolen har benämnt ”livsmedel i egentlig mening” eller om det rör sig om den kategori ”produkter som normalt är avsedda att användas som komplement till eller ersättning för livsmedel”.

- 8 Enligt Hoge Raad följer det inte med säkerhet av EU-domstolens praxis vilka kriterier som ska lita till grund för denna bedömning. I punkterna 9–12 nedan redogörs för på vilka punkter det finns tvivel.
- 9 I ordböckerna i de olika medlemsstaterna definieras ”livsmedel” som produkter, eller mat och dryck, som har till syfte att genom tillförsel av näringsämnen tillfredsställa människors fysiska behov. Hoge Raad ställer sig tveksam till huruvida denna definition, mot bakgrund av det sammanhang som direktivet ingår i, kan användas som kriterium, eftersom en sådan tolkning skulle leda till praktiska problem och rättsosäkerhet. Det finns nämligen mat och dryck som har fler syften än att tillfredsställa människors fysiska behov. Dessutom tycks EU-domstolen vid tolkningen av detta begrepp inte använda ordets vanliga betydelse som kriterium (se punkt 83 i domen Bog). Mot bakgrund av det sammanhang som mervärdesskattedirektivet ingår i är det fullt tänkbart att fastställandet av huruvida en produkt är ett livsmedel måste grundas på detta begrepps vanliga betydelse, men att den betydelse som anges i (nationella) ordböcker inte är avgörande för detta. Om så är fallet uppkommer frågan vilket detta begrepps vanliga betydelse är. Hoge Raad anser att eftersom EU-domstolen inte har meddelat några vägledande avgöranden i frågan krävs närmare vägledning för att kunna garantera en enhetlig tolkning av begreppet livsmedel i alla medlemsstater.
- 10 Det kan också visa sig att den vanliga betydelsen av begreppet livsmedel inte kan användas som kriterium för tolkningen av detta begrepp. En annan möjlighet är anslutning till den definition av begreppet livsmedel som anges i förordning nr 178/2002. I artikel 2 i denna förordning definieras begreppet livsmedel som

”alla ämnen eller produkter, oberoende av om de är bearbetade, delvis bearbetade eller obearbetade, som är avsedda 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 ... .

I samma artikel 2 anges därefter ett antal produkter som uppfyller denna definition, men som uttryckligen inte betraktas som livsmedel. Hoge Raad konstaterar att EU-domstolen vid tolkningen av vissa begrepp i mervärdesskattedirektivet redan tidigare har anslutit sig till unionslagstiftning på

andra rättsområden än mervärdesskatteområdet. En tolkning av begreppet livsmedel i enlighet med förordning nr 178/2002 förefaller emellertid inte passa så bra i det sammanhang som punkt 1 i bilaga III ingår i. Unionslagstiftaren har nämligen funnit att produkter avsedda för mänsklig konsumtion, men som inte används som föda, uttryckligen ska omfattas av tillämpningsområdet för punkt 1 i bilaga III. För det fall produkter som normalt är avsedda att användas som komplement till eller ersättning för livsmedel eller produkter som normalt är avsedda att användas som beståndsdel eller ingrediens vid framställning av livsmedel i sig ska betraktas som livsmedel förefaller det inte nödvändigt att separat ange dessa produkter på det sätt som görs i punkt 1 i bilaga III.

- 11 Hoge Raad anser att anslutning till definitionen av livsmedel i artikel 2 i förordning nr 178/2002 är ett kriterium som är lätt att tillämpa vid tolkningen av begreppet livsmedel, och att detta främjar en enhetlig tolkning av detta begrepp i alla medlemsstater. Det är emellertid inte ställt bortom rimligt tvivel att det vid tolkningen av begreppet är den omständigheten att ett kriterium är lätt att tillämpa som ska väga tyngst.
- 12 Om den vanliga betydelsen av begreppet livsmedel inte utgör det kriterium som ska ligga till grund för tolkningen av detta begrepp, och det inte heller går att ansluta sig till det likalydande begreppet i förordning nr 178/2002 måste ett annat kriterium tillämpas. Frågan är vad det ska vara för kriterium. Varken lydelsen av mervärdesskattedirektivet och det sammanhang det ingår i eller EU-domstolens praxis ger något entydigt svar på den frågan.
- 13 Om produkterna enligt punkt 1 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet inte kan betraktas som livsmedel i egentlig mening uppkommer även frågan huruvida produkterna kan betraktas som produkter som normalt används för att komplettera eller ersätta livsmedel. Det är oklart vilka kriterier som gäller i detta fall. En uppfattning kan vara att detta begrepp är begränsat till preparat som är avsedda att intas oralt, som kosttillskott. I så fall utgör den omständigheten att en produkt inte marknadsförs för att komplettera eller ersätta livsmedel vid näringsbrist inte hinder för att låta en sådan produkt omfattas av detta begrepp. En annan uppfattning kan vara att det för att betrakta en produkt som ett preparat som kompletterar eller ersätter livsmedel räcker att det av informationen på förpackningen framgår att det innehåller näringsämnen som även finns i livsmedel i egentlig mening.
- 14 Mot bakgrund av ovannämnda tvivel har Hoge Raad beslutat att begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen avseende de ovan formulerade frågorna.