

Édition provisoire

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. MACIEJ SZPUNAR

présentées le 27 février 2020 (1)

Affaire C-331/19

Staatssecretaris van Financiën

contre

X

[demande de décision préjudicielle formée par le Hoge Raad der Nederlanden (Cour suprême des Pays-Bas)]

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Taxe sur la valeur ajoutée – Directive 2006/112/CE – Article 98 – Taux réduits – Annexe III, point 1 – Denrées alimentaires destinées à la consommation humaine et produits normalement utilisés pour compléter ou remplacer des denrées alimentaires – Produits stimulant la libido »

Introduction

1. La taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « TVA ») est un impôt indirect, c'est-à-dire que sa charge économique est entièrement répercutée sur les consommateurs, ce qui augmente le prix des biens et des services. Entendant réduire cette incidence de la TVA sur la formation du prix de certains biens et services considérés comme ayant une importance sociale particulière, le législateur a prévu un certain nombre d'exonérations, ainsi que la possibilité d'appliquer un taux réduit de TVA. Cette dernière possibilité concerne notamment les denrées alimentaires, ainsi que les produits destinés à être utilisés dans leur préparation, ou pour les compléter ou les remplacer.

2. Il apparaît cependant que la qualification de certains biens dans ces catégories présente des difficultés, comme le montre la jurisprudence de la Cour à ce propos (2). Dans la présente affaire, la Cour aura l'occasion de préciser ces notions, ce qui devrait limiter, à l'avenir, le nombre de litiges en la matière, même s'il ne fait guère de doute qu'elle ne les préviendra pas complètement.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3. L'article 1er, paragraphe 1, du règlement (CE) no 178/2002 du Parlement européen et du Conseil, du 28 janvier 2002, établissant les principes généraux et les prescriptions générales de la législation alimentaire, instituant l'Autorité européenne de sécurité des aliments et fixant des procédures relatives à la sécurité des denrées alimentaires (3), dispose :

« Le présent règlement contient les dispositions de base permettant d'assurer, en ce qui concerne les denrées alimentaires, un niveau élevé de protection de la santé des personnes et des intérêts des consommateurs, compte tenu notamment de la diversité de l'offre alimentaire, y compris les productions traditionnelles, tout en veillant au fonctionnement effectif du marché intérieur. »

4. Aux termes de l'article 2 de ce règlement :

« Aux fins du présent règlement, on entend par "denrée alimentaire" (ou "aliment") toute substance ou produit, transformé, partiellement transformé ou non transformé, destiné à être ingéré ou raisonnablement susceptible d'être ingéré par l'être humain.

Ce terme recouvre les boissons, les gommes à mâcher et toute substance, y compris l'eau, intégrée intentionnellement dans les denrées alimentaires au cours de leur fabrication, de leur préparation ou de leur traitement. [...]

Le terme "denrée alimentaire" ne couvre pas :

- a) les aliments pour animaux ;
- b) les animaux vivants à moins qu'ils ne soient préparés en vue de la consommation humaine ;
- c) les plantes avant leur récolte ;
- d) les médicaments au sens des directives 65/65/CEE [...] et 92/73/CEE du Conseil [...] ;
- e) les cosmétiques au sens de la directive 76/768/CEE du Conseil [...] ;
- f) le tabac et les produits du tabac au sens de la directive 89/622/CEE du Conseil [...] ;
- g) les stupéfiants et les substances psychotropes au sens de la Convention unique des Nations unies sur les stupéfiants de 1961 et de la Convention des Nations unies sur les substances psychotropes de 1971 ;
- h) les résidus et contaminants ».

5. En vertu de l'article 96 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (4), les États membres appliquent un taux normal de TVA fixé par chaque État membre à un pourcentage de la base d'imposition qui est le même pour les livraisons de biens et pour les prestations de services.

6. L'article 98, paragraphe 1, et paragraphe 2, premier alinéa, de cette directive dispose :

« 1. Les États membres peuvent appliquer soit un, soit deux taux réduits.

2. Les taux réduits s'appliquent uniquement aux livraisons de biens et aux prestations de services des catégories figurant à l'annexe III.

[...] ».

7. L'annexe III de la directive 2006/112 mentionne à son point 1 :

« Les denrées alimentaires (y compris les boissons, à l'exclusion, toutefois, des boissons alcooliques) destinées à la consommation humaine et animale, les animaux vivants, les graines, les plantes et les ingrédients normalement destinés à être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires ; les produits normalement utilisés pour compléter ou remplacer des denrées alimentaires. »

Le droit néerlandais

8. Le droit néerlandais prévoit l'application d'un taux réduit de TVA aux produits énumérés à l'annexe III de la directive 2006/112, point 1, et ce en vertu de l'article 9, paragraphe 2, sous a), de la Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (loi portant remplacement de l'impôt existant sur le chiffre d'affaires par un impôt sur le chiffre d'affaires selon le système de taxe sur la valeur ajoutée), du 28 juin 1968, lu en combinaison avec la position a.1, sous a) à c), du tableau I annexé à cette loi.

Les faits, la procédure et les questions préjudicielles

9. X, assujetti à la TVA, exploite un magasin d'articles érotiques (sex shop). Parmi les articles vendus, on trouve des gélules, des gouttes, des poudres et des sprays à usage oral destinés à stimuler le désir sexuel (aphrodisiaques). Les ingrédients de ces produits sont d'origine naturelle.

10. Entre 2009 et 2013, l'assujetti a soumis ces biens au taux réduit de TVA applicable aux denrées alimentaires. Estimant toutefois qu'il ne s'agissait pas de denrées alimentaires au sens des dispositions pertinentes en matière de TVA, l'administration fiscale a contesté l'application de ce taux auxdits produits et ordonné leur imposition au taux normal.

11. L'assujetti a attaqué cette décision devant le Rechtbank Den Haag (tribunal de La Haye, Pays-Bas). En deuxième instance, le Gerechtshof Den Haag (cour d'appel de La Haye, Pays-Bas) a fait droit au recours de l'assujetti et jugé que l'utilisation des produits en cause comme aphrodisiaques ne s'opposait pas à leur taxation au taux prévu pour les denrées alimentaires. Cette juridiction a tenu compte du fait que ces produits sont destinés à un usage oral et sont fabriqués à partir d'ingrédients pouvant être présents dans les denrées alimentaires. Elle a en outre estimé que la définition des denrées alimentaires adoptée par le législateur était si large qu'elle incluait des produits qui ne sont pas clairement associés à des denrées alimentaires, tels que les bonbons, les chewing-gums ou les gâteaux.

12. Le Staatssecretaris van Financiën (secrétaire d'État aux finances, Pays-Bas) s'est pourvu en cassation contre cet arrêt devant la juridiction de renvoi.

13. C'est dans ces conditions que le Hoge Raad der Nederlanden (Cour suprême des Pays-Bas) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) Convient-il d'interpréter la notion de denrées alimentaires destinées à la consommation humaine, utilisée au point 1 de l'annexe III de la directive [2006/112], en ce sens qu'elle désigne toute substance ou produit, transformé, partiellement transformé ou non transformé, destiné à être ingéré ou raisonnablement susceptible d'être ingéré par l'être humain, conformément à l'article 2 du [règlement no 178/2002] ?

Si cette question appelle une réponse négative, comment convient-il d'interpréter cette notion ?

2) Si des produits susceptibles d'être mangés ou d'être bus ne peuvent pas être considérés comme des denrées alimentaires destinées à la consommation humaine, au regard de quels critères convient-il d'apprécier s'ils peuvent être considérés comme des produits qui sont normalement utilisés pour compléter ou remplacer des denrées alimentaires ? »

14. Cette demande de décision préjudicielle est parvenue à la Cour le 23 avril 2019. Le gouvernement néerlandais et la Commission européenne ont présenté des observations écrites. La Cour a décidé de statuer sur l'affaire sans audience de plaidoirie.

Analyse

15. La juridiction de renvoi a posé deux questions préjudicielles à la Cour au sujet de l'interprétation des notions de « denrées alimentaires destinées à la consommation humaine » et de « produits normalement utilisés pour compléter ou remplacer des denrées alimentaires », au sens du point 1 de l'annexe III de la directive 2006/112. Cette interprétation vise à préciser si ces notions, ou l'une d'entre elles, incluent les produits visant à stimuler le désir sexuel (aphrodisiaques) qui sont destinés à un usage oral.

Sur la première question préjudicielle

16. La première question concerne l'interprétation de l'expression « denrées alimentaires destinées à la consommation humaine ». La juridiction de renvoi cherche notamment à déterminer si cette interprétation doit être fondée sur la définition du terme « denrée alimentaire » figurant à l'article 2 du règlement no 178/2002. La réponse à cette question requiert une interprétation littérale et téléologique du point 1 de l'annexe III de la directive 2006/112, lu en combinaison avec l'article 98, paragraphes 1 et 2, de cette directive, ainsi qu'une interprétation de l'article 2 du règlement no 78/2002.

Interprétation littérale

17. Comme le gouvernement néerlandais et la Commission le soulignent à juste titre dans leurs observations, de même que la juridiction de renvoi dans son ordonnance, la directive 2006/112 ne contient pas de définition de la notion de « denrées alimentaires destinées à la consommation humaine » et ne renvoie pas non plus à cet égard au droit national des États membres. Dans une telle situation, il convient d'interpréter cette notion conformément à son sens habituel dans le langage courant, tout en tenant compte du contexte dans lequel elle est utilisée et des objectifs poursuivis par la réglementation dont elle fait partie (5).

18. Dans le langage courant, les denrées alimentaires destinées à la consommation humaine sont assimilables à la notion d'« aliments », c'est-à-dire à des produits pris par les êtres humains dans le cadre du processus d'alimentation. Ce processus a pour but d'apporter à l'organisme les nutriments constitutifs, énergétiques et régulateurs, ainsi que de l'eau. Ces nutriments conditionnent le maintien de l'organisme, son fonctionnement et son développement.

19. La définition de la notion de « denrées alimentaires destinées à la consommation humaine » couvrira donc tous les produits, transformés ou non, qui fournissent des nutriments à l'organisme humain et qui sont consommés en vue de lui fournir ces nutriments.

20. Je ne partage donc pas la crainte exprimée par la juridiction de renvoi dans son ordonnance, selon laquelle un élément de finalité dans la définition de ladite notion ferait peser un risque sur la sécurité juridique. Selon cette juridiction, certains produits alimentaires sont

consommés à des fins autres que la préservation des fonctions vitales de l'organisme, mais n'en relèvent pas moins indubitablement de la notion de « denrées alimentaires destinées à la consommation humaine ». Leur qualification ne saurait donc dépendre de la finalité poursuivie en les consommant. La décision de la juridiction de deuxième instance dans la procédure au principal était également fondée sur cet argument.

21. À mon avis, celui-ci repose sur un malentendu.

22. L'être humain n'est pas forcé de s'en tenir aux moyens les plus simples pour satisfaire ses besoins vitaux. Au contraire, la recherche du raffinement et du superflu accompagne l'humanité depuis l'aube de l'histoire, et s'il arrive qu'elle soit circonscrite, c'est le plus souvent par manque de moyens matériels pour la réaliser. Les habitats ou les vêtements en constituent un parfait exemple ; outre leur fonction protectrice de base, ils remplissent également d'autres buts, tels que l'esthétique ou le prestige. Ils n'en restent pas moins ce qu'ils sont : un palais de style rococo est une maison, et une robe d'un grand couturier est un vêtement, tout autant, respectivement, qu'une maison en bois ou une chemise de lin brut.

23. Il n'en va pas autrement de la nourriture. Que certains plats soient plus raffinés et plus chers que d'autres ne change rien au fait qu'ils répondent au même besoin fondamental de fournir à l'organisme les nutriments nécessaires à la vie. Qu'ils présentent d'autres qualités, de nature gustative par exemple, outre leurs valeurs nutritionnelles, relève d'un tout autre débat. C'est ce que reflètent parfaitement les paroles attribuées à la reine Marie-Antoinette et prononcées dans un tout autre contexte, à savoir que si le peuple n'a pas de pain, qu'il mange des brioches.

24. Il convient de garder à l'esprit qu'en plus des nutriments, les produits alimentaires peuvent contenir un certain nombre d'autres substances, qu'elles soient naturellement présentes dans les produits ou qu'elles soient ajoutées pour les conserver, améliorer leur goût, etc. Il n'y a évidemment aucune raison que ces substances ou les produits qui en contiennent ne soient pas classés comme des denrées alimentaires au sens de la disposition susmentionnée.

25. Comme le souligne à juste titre le gouvernement néerlandais dans ses observations, il est à cet égard sans pertinence qu'un être humain ne se nourrisse pas toujours de manière optimale pour sa santé, par exemple en ingérant des quantités trop importantes de graisse ou de sucre. Une consommation excessive, du point de vue de la santé, de denrées alimentaires n'a pas pour effet de priver ces dernières de leurs caractéristiques nutritionnelles essentielles.

26. Sont tout aussi dénuées de pertinence les circonstances entourant la consommation des denrées alimentaires. La culture humaine produit un certain nombre de coutumes et de rituels accompagnant des activités simples par nature, comme celle de manger. Il ne faut toutefois pas mettre la charrue avant les bœufs. Quoique très étendues, les fonctions sociales ou sociétales de l'alimentation sont secondaires par rapport à sa fonction nutritionnelle. Même le banquet le plus imposant sert avant tout à satisfaire la faim, les autres buts ne jouant qu'un rôle secondaire (6).

27. Pour les raisons exposées ci-dessus, j'estime qu'il convient d'inclure dans les denrées alimentaires destinées à la consommation humaine tous les produits contenant des nutriments et qui sont en principe consommés afin d'apporter ceux-ci à l'organisme humain, nonobstant les autres fonctions que peuvent également avoir ces produits, telles que la maximisation du plaisir découlant des sensations gustatives, et le fait que leur consommation peut aller de pair avec des événements à caractère social.

28. En revanche, des produits tels que ceux évoqués dans la demande de décision préjudicielle, à savoir les champignons hallucinogènes ou les chewing-gums, ne sont pas destinés à fournir des nutriments à l'organisme lorsqu'ils sont consommés par l'être humain, de sorte qu'il

n'y a pas lieu de les qualifier de « denrées alimentaires » au sens du point 1 de l'annexe III de la directive 2006/112.

29. Il en va de même des aphrodisiaques en cause dans l'affaire au principal. Ils ne sont pas consommés pour fournir des nutriments à l'organisme, mais pour stimuler le désir sexuel. Ainsi, bien qu'ils puissent avoir un effet sur certaines fonctions du corps, ils ne servent pas à le nourrir.

30. Cette constatation n'est nullement remise en cause par le fait, relevé dans la décision de renvoi, que ces aphrodisiaques sont des substances qui peuvent aussi entrer dans la composition de produits alimentaires. En effet, si un produit est de nature complexe, sa qualification de « denrée alimentaire » au sens des dispositions visées doit dépendre de la nature du produit dans son ensemble et non de ses différents composants. Les ingrédients des aphrodisiaques sont sélectionnés et combinés en raison de leur effet sur le désir sexuel, et non de leur valeur nutritionnelle.

31. Cette caractéristique distingue ces aphrodisiaques des denrées alimentaires, y compris des denrées qui, outre leur valeur nutritionnelle, se voient également attribuer un effet aphrodisiaque, comme certains fruits de mer.

Interprétation téléologique

32. L'analyse ci-dessus est confirmée par l'interprétation téléologique des dispositions en cause de la directive 2006/112.

33. La Cour a déjà eu l'occasion de constater que l'article 98 et l'annexe III de la directive 2006/112 ont pour finalité de réduire le prix de certains biens considérés comme particulièrement nécessaires et d'améliorer ainsi leur disponibilité pour les consommateurs, qui supportent en définitive la charge économique de la TVA (7). En ce qui concerne les denrées alimentaires énumérées au point 1 de cette annexe, la Cour les a qualifiées de biens essentiels (8).

34. Cet objectif des dispositions en cause milite selon moi en faveur d'une interprétation qui limite l'application du taux réduit de TVA aux produits consommés pour satisfaire l'un des besoins humains essentiels, à savoir le besoin de nutrition, entendu comme l'apport de nutriments à l'organisme.

35. S'agissant de l'argument voulant que les produits normalement qualifiés de denrées alimentaires ne soient pas tous indispensables sur le plan nutritionnel, je réitère les arguments exposés aux points 22 à 26 des présentes conclusions : que certains produits alimentaires présentent des qualités supplémentaires, d'ordre gustatif par exemple, en plus de leur simple valeur nutritive, et que l'on puisse en abuser, ne change rien au fait que la finalité première de leur consommation est de répondre aux besoins nutritionnels.

36. En outre, il serait difficile de tracer une frontière objective entre les denrées alimentaires nécessaires à des fins nutritionnelles et celles qui ont un caractère superflu. Après tout, le pain beurré ordinaire peut aussi être consommé en vue d'un plaisir gustatif, et pas seulement pour satisfaire la faim.

37. En outre, il convient de noter que l'application d'un taux réduit de TVA en vertu de l'article 98 de la directive 2006/112 a un caractère exceptionnel et facultatif. Les États membres ont donc la possibilité de n'appliquer un taux réduit qu'à certaines catégories des biens ou services énumérés aux différents points de l'annexe III de la directive 2006/112, ou d'en exclure l'application pour certaines catégories desdits biens ou services. Cette possibilité est uniquement subordonnée à la condition de définir avec précision lesdites catégories et de respecter le principe

de neutralité fiscale (9).

38. Les États membres ont donc la possibilité d'exclure certaines catégories de produits alimentaires de l'application d'un taux réduit de TVA s'ils estiment qu'elles ne servent pas à satisfaire les besoins justifiant l'application d'un tel taux.

39. Le législateur de l'Union a lui-même fait usage de cette possibilité en excluant les boissons alcoolisées du champ d'application du point 1 de l'annexe III de la directive 2006/112. Ce législateur a manifestement considéré que, bien qu'elles soient communément considérées comme des denrées alimentaires, ces boissons peuvent également donner lieu à de nombreuses dépendances et maladies, en sorte qu'il n'y a pas lieu d'encourager leur consommation par une réduction du taux de TVA.

40. L'interprétation téléologique de l'article 98 de la directive 2006/112, lu en combinaison avec le point 1 de l'annexe III de cette directive, ne permet donc pas de faire entrer dans le champ de cette disposition des produits visant à satisfaire des besoins autres que nutritionnels, tels que les aphrodisiaques en cause au principal.

Le principe de neutralité fiscale

41. Enfin, il convient d'ajouter que, comme le fait à juste titre valoir le gouvernement néerlandais dans ses observations, une interprétation selon laquelle les aphrodisiaques à usage oral, tels que ceux en cause au principal, relèveraient du champ d'application matériel du point 1 de l'annexe III de la directive 2006/112, en étant donc soumis à un taux réduit de TVA, pourrait conduire à une violation du principe de neutralité fiscale.

42. Ce principe s'oppose à ce que des biens ou des prestations de services semblables, qui se trouvent en concurrence les uns avec les autres, soient traités de manière différente du point de vue de la TVA (10).

43. Or l'on sait que, outre les aphrodisiaques destinés à l'usage oral, il existe également des produits ayant un effet similaire qui sont destinés à être utilisés d'une autre façon. Ces produits doivent être considérés comme concurrents des aphrodisiaques à usage oral faisant l'objet du litige au principal. Ils ne peuvent toutefois pas bénéficier d'un taux réduit de TVA, car ils ne relèvent d'aucune des catégories énumérées à l'annexe III de la directive 2006/112.

44. Par conséquent, le fait de réserver aux différentes catégories de produits visant à renforcer le désir sexuel un traitement distinct en fonction de leur mode d'utilisation serait contraire au principe de neutralité fiscale.

Effet de l'article 2 du règlement no 178/2002.

45. La question posée par la juridiction de renvoi porte en particulier sur le point de savoir si la notion de « denrées alimentaires destinées à la consommation humaine », au sens du point 1 de l'annexe III de la directive 2006/112, doit être interprétée par référence à la définition de la notion de « denrée alimentaire » figurant à l'article 2 du règlement no 178/2002.

46. Il convient selon moi de répondre par la négative à cette question. Comme le soulignent à juste titre le gouvernement néerlandais et la Commission dans leurs observations, cette réglementation sert des objectifs complètement différents de ceux de l'article 98 de la directive 2006/112 et de l'annexe III de celle-ci.

47. Conformément à son article 1er, le règlement no 178/2002 vise à assurer, en ce qui concerne les denrées alimentaires, un niveau élevé de protection de la santé des personnes et

des intérêts des consommateurs. La définition de la notion de « denrée alimentaire » aux fins de ce règlement couvre donc toute substance ou produit « destiné à être ingéré ou raisonnablement susceptible d'être ingéré par l'être humain », c'est-à-dire toute substance ou produit raisonnablement susceptible d'être ingéré par l'être humain et qui peut avoir un effet sur la santé humaine (y compris un effet négatif), indépendamment de la finalité de sa consommation. La seule exception est, à cet égard, constituée par les produits soumis à d'autres réglementations garantissant leur sécurité pour la santé humaine, tels que les médicaments. La définition figurant dans ledit règlement ne couvre toutefois pas les produits qui n'ont pas d'effet direct sur la santé humaine, au motif qu'ils ne sont normalement pas consommés par l'homme, tels que les aliments pour animaux, les animaux vivants ou les plantes avant leur récolte (11).

48. Le champ d'application matériel du point 1 de l'annexe III de la directive 2006/112 est en revanche différent. Cette annexe sert à déterminer le champ d'application du taux réduit de TVA prévu à l'article 98 de cette directive. Or l'objectif de la réduction du taux de TVA est de diminuer le prix de certains biens et services qui, selon le législateur, répondent aux besoins essentiels des consommateurs (12). Par conséquent, le point 1 de l'annexe III de la directive 2006/112 couvre non seulement les produits destinés à la consommation humaine, mais aussi les biens destinés à leur production, tels que les aliments pour animaux et les animaux vivants, les semences, les plantes et les ingrédients normalement destinés à la production de denrées alimentaires (13). En revanche, le législateur de l'Union a exclu du champ d'application de cette disposition les boissons alcoolisées, car elles ne répondaient pas aux critères téléologiques de réduction du taux de TVA.

49. Le point 1 de l'annexe III de la directive 2006/112 et l'article 2 du règlement no 178/2002 ont donc des finalités distinctes, correspondant à leur champ d'application matériel différent. L'article 2 de ce règlement ne saurait donc servir de référence pour l'interprétation du point 1 de l'annexe III de la directive 2006/112.

50. Comme la Commission le souligne à juste titre dans ses observations, la Cour est parvenue à des conclusions analogues en examinant la relation entre la notion d'« animaux vivants [...] normalement destinés à être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires », au sens du point 1 de l'annexe III de la directive 2006/112, et le champ d'application matériel du règlement (CE) no 504/2008 (14) en ce qui concerne les chevaux (15).

51. J'en déduis que l'article 2 du règlement no 178/2002 est sans incidence sur l'interprétation de la notion de « denrées alimentaires destinées à la consommation humaine » au sens du point 1 de l'annexe III de la directive 2006/112.

52. Je propose donc de répondre à la première question préjudicielle en ce sens que le point 1 de l'annexe III de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que la notion qui y figure de « denrées alimentaires destinées à la consommation humaine » désigne des produits contenant des nutriments et qui sont en principe consommés en vue d'apporter lesdits nutriments à l'organisme humain.

Sur la deuxième question préjudicielle

53. Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi cherche à établir la façon dont il convient d'interpréter la notion de « produits qui sont normalement utilisés pour compléter ou remplacer des denrées alimentaires ». Elle pose cette question en vue de savoir si les mêmes aphrodisiaques que ceux visés dans la première question peuvent éventuellement être considérés comme constituant de tels produits.

54. Je rappelle que, selon la réponse que je propose d'apporter à la première question, les denrées alimentaires au sens de la disposition susmentionnée comprennent les produits qui sont

consommés en raison des nutriments qu'ils contiennent ou de leur rôle dans le processus nutritionnel.

55. Un raisonnement analogue peut être appliqué à l'interprétation du concept de « produits qui sont normalement utilisés pour compléter ou remplacer des denrées alimentaires ». Si les denrées alimentaires ont pour caractéristique de contenir des nutriments et d'être consommées pour apporter ces nutriments à l'organisme, il doit en aller de même des produits utilisés pour compléter ou remplacer des denrées alimentaires.

56. En particulier, les produits utilisés pour remplacer des denrées alimentaires s'entendent selon moi de produits qui ne sont pas des denrées alimentaires, mais qui contiennent des nutriments et sont consommés à la place de denrées alimentaires pour apporter lesdits nutriments à l'organisme lorsque ceux-ci font défaut dans le régime alimentaire normal.

57. En outre, les compléments alimentaires peuvent inclure des produits consommés en vue de stimuler les fonctions nutritionnelles des aliments, par exemple en améliorant l'absorption des nutriments. Il s'agit bien entendu de produits différents des produits pharmaceutiques, puisque ces derniers font l'objet d'une disposition distincte au point 3 de l'annexe III de la directive 2006/112.

58. Une telle conclusion est également conforme aux objectifs de l'article 98 de la directive 2006/112, rappelés au point 33 des présentes conclusions.

59. Aussi convient-il d'exclure du champ d'application de la notion de « produits qui sont normalement utilisés pour compléter ou remplacer des denrées alimentaires » ceux qui, bien que pouvant être ingérés par l'être humain, n'ont aucun lien avec la consommation de denrées alimentaires au sens susvisé et sont consommés en vue d'une autre finalité que l'apport de nutriments à l'organisme. Tel est notamment le cas des aphrodisiaques en cause dans l'affaire au principal.

Conclusions

60. Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, je propose à la Cour d'apporter la réponse suivante aux questions préjudicielles formulées par le Hoge Raad der Nederlanden (Cour suprême des Pays-Bas) :

Le point 1 de l'annexe III de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée doit être interprétée en ce sens que la notion qui y figure de « denrées alimentaires destinées à la consommation humaine » vise des produits contenant des nutriments et qui sont en principe consommés dans le but d'apporter lesdits nutriments à l'organisme humain, tandis que la notion de « produits qui sont normalement utilisés pour compléter ou remplacer des denrées alimentaires » s'entend de produits qui ne sont pas des denrées alimentaires, mais qui contiennent des nutriments et sont consommés à la place de denrées alimentaires pour apporter lesdits nutriments à l'organisme, ainsi que des produits ingérés en vue de stimuler les fonctions nutritionnelles des denrées alimentaires ou des produits utilisés pour les remplacer.

1 Langue originale : le polonais.

2 Voir, notamment, arrêts du 3 mars 2011, *Commission/Pays-Bas* (C-41/09, EU:C:2011:108) ; du 10 mars 2011, *Bog e.a.* (C-497/09, C-499/09, C-501/09 et C-502/09, EU:C:2011:135), ainsi que du 9 novembre 2017, *AZ* (C-499/16, EU:C:2017:846).

- 3 JO 2002, L 31, p. 1.
- 4 JO 2006, L 347, p. 1.
- 5 Voir, en dernier lieu, arrêt du 29 juillet 2019, Spiegel Online (C?516/17, EU:C:2019:625, point 65).
- 6 Selon un aphorisme bien connu, « [l]e Créateur, en obligeant l'homme à manger pour vivre, l'y invite par appétit et l'en récompense par le plaisir » ; Brillat-Savarin, J.A., *Physiologie du goût*, Paris, 1825.
- 7 Voir, en dernier lieu, arrêts du 9 mars 2017, Oxycure Belgium (C?573/15, EU:C:2017:189, point 22), ainsi que, s'agissant des denrées alimentaires, du 3 mars 2011, Commission/Pays?Bas (C?41/09, EU:C:2011:108, point 53).
- 8 Arrêt du 3 mars 2011, Commission/Pays?Bas (C?41/09, EU:C:2011:108, point 53).
- 9 Voir, pour une catégorie spécifique de denrées alimentaires, arrêt du 9 novembre 2017, AZ (C?499/16, EU:C:2017:846, points 23 et 24).
- 10 Voir, notamment, arrêt du 9 novembre 2017, AZ (C?499/16, EU:C:2017:846, point 30).
- 11 Voir l'exclusion prévue à l'article 2, troisième alinéa, sous a) à c), du règlement no 178/2002.
- 12 Voir point 33 des présentes conclusions.
- 13 Cet objectif d'inclure les animaux vivants au point 1 de l'annexe III de la directive 2006/112 a été confirmé par la Cour dans son arrêt du 3 mars 2011, Commission/Pays?Bas (C?41/09, EU:C:2011:108, points 54 à 57).
- 14 Règlement de la Commission du 6 juin 2008 portant application des directives 90/426/CEE et 90/427/CEE du Conseil en ce qui concerne les méthodes d'identification des équidés (JO 2008, L 149, p. 3).
- 15 Arrêt du 3 mars 2011, Commission/Pays?Bas (C?41/09, EU:C:2011:108, points 61 à 64).