ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

22 april 2021 *

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 98, lid 2 – Mogelijkheid voor de lidstaten om een of twee verlaagde btw-tarieven toe te passen op bepaalde goederenleveringen en diensten – Kwalificatie van een handelsactiviteit als ‚dienst' – Bijlage III, punt 12 bis – Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 – Artikel 6 – Begrip ‚restaurant- en cateringdiensten' – Maaltijden die klaar zijn voor onmiddellijke consumptie ter plaatse in de inrichting van de verkoper of in een restauratiezone – Afhaalmaaltijden die klaar zijn voor onmiddellijke consumptie"

In zaak C-703/19,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) bij beslissing van 6 juni 2019, ingekomen bij het Hof op 24 september 2019, in de procedure

J.K.

tegen

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach,

in tegenwoordigheid van:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: J.-C. Bonichot, kamerpresident, L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan en N. Jääskinen (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: J. Richard de la Tour,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

* Procestaal: Pools.

gelet op de opmerkingen van:

– J.K., vertegenwoordigd door R. Baraniewicz, doradca podatkowy, en A. Zubik, radca prawny,

– de Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, vertegenwoordigd door P. Selera, B. Kołodziej, T. Wojciechowski en M. Kowalewska,

– de Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, vertegenwoordigd door P. Chrupek en A. Zaręba-Faracik, radcowie prawni,

– de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna als gemachtigde,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door J. Jokubauskaitė en M. Siekierzyńska als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 12 november 2020,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 98, lid 2, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/47/EG van de Raad van 5 mei 2009 (PB 2009, L 116, blz. 18) (hierna: „btw-richtlijn"), gelezen in samenhang met bijlage III, punt 12 bis, bij de btw-richtlijn en artikel 6 van uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 2006/112 (PB 2011, L 77, blz. 1).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen J.K. en de Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach (directeur van de belastingkamer Katowice, Polen) (hierna: „belastingdienst") over de uitkomst van een in 2016 verrichte belastingcontrole met betrekking tot het tarief van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) dat werd toegepast op de verkoop van bereide spijzen en maaltijden voor onmiddellijke consumptie ter plaatse of om mee te nemen, voor welke handelingen J.K. btw-plichtig is.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Btw-richtlijn

3 Artikel 96 van de btw-richtlijn luidt:

„De lidstaten passen een normaal btw-tarief toe, dat door elke lidstaat wordt vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing, dat voor goederenleveringen en voor diensten gelijk is."

4 Artikel 98 van deze richtlijn bepaalt:

„1. De lidstaten kunnen een of twee verlaagde tarieven toepassen.

2. De verlaagde tarieven zijn uitsluitend van toepassing op de goederenleveringen en de diensten die tot de in bijlage III genoemde categorieën behoren.

[...]

3. Bij de toepassing van de in lid 1 bedoelde verlaagde tarieven op de categorieën waarin aan goederen wordt gerefereerd, mogen de lidstaten voor de vaststelling van de juiste omschrijving van de betrokken categorie gebruikmaken van de gecombineerde nomenclatuur[, die is opgenomen in bijlage I bij verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad van 23 juli 1987 met betrekking tot de tarief- en statistieknomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief (PB 1987, L 256, blz. 1), zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 1031/2008 van de Commissie van 19 september 2008 (PB 2008, L 291, blz. 1)].”

5 Bijlage III bij de btw-richtlijn heeft als opschrift „Lijst van de goederenleveringen en de diensten waarop de in artikel 98 bedoelde verlaagde tarieven mogen worden toegepast” en vermeldt in de punten 1 en 12 bis:

„1) Levensmiddelen (met inbegrip van dranken, maar met uitsluiting van alcoholhoudende dranken) voor menselijke en dierlijke consumptie, levende dieren, zaaigoed, planten en ingrediënten die gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen, alsmede producten die gewoonlijk bestemd zijn ter aanvulling of vervanging van levensmiddelen;

[...]

12 bis) restaurantdiensten, restauratie en cateringdiensten [(hierna ook: „restaurant- en cateringdiensten”)], waarbij het mogelijk is de levering van (alcoholhoudende en/of niet-alcoholhoudende) dranken uit te sluiten”.

Uitvoeringsverordening nr. 282/2011

6 Artikel 6 van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 luidt:

„1. Onder restaurant- en cateringdiensten wordt verstaan het verstrekken van bereide of onbereide spijzen of dranken dan wel beide, voor menselijke consumptie, in combinatie met voldoende bijkomende diensten ten behoeve van de onmiddellijke consumptie van die spijzen of dranken. Het verstrekken van spijzen of dranken dan wel beide is niet meer dan een onderdeel van het geheel waarin het dienstenaspect de overhand heeft. Restaurantdiensten zijn dergelijke diensten verstrekt in de ruimten van de dienstverrichter en cateringdiensten zijn dergelijke diensten verstrekt elders dan in de ruimten van de dienstverrichter.

2. Het verstrekken van bereide of onbereide spijzen of dranken dan wel beide, al dan niet inclusief het vervoer ervan, maar zonder andere bijkomende diensten wordt niet aangemerkt als restaurant- en cateringdiensten in de zin van lid 1.”

GN

7 De gecombineerde nomenclatuur, die is opgenomen in bijlage I bij verordening nr. 2658/87, zoals gewijzigd bij verordening nr. 1031/2008 (hierna: „GN"), is gebaseerd op het geharmoniseerde systeem inzake de omschrijving en de codering van goederen dat is opgesteld door de Internationale Douaneraad, thans de Werelddouaneorganisatie (WCO), en dat is ingevoerd bij het op 14 juni 1983 te Brussel gesloten Internationaal Verdrag betreffende het geharmoniseerde systeem inzake de omschrijving en de codering van goederen. Dit internationale verdrag is samen met het daarbij behorende protocol van wijziging van 24 juni 1986 namens de Europese Economische Gemeenschap goedgekeurd bij besluit 87/369/EEG van de Raad van 7 april 1987 (PB 1987, L 198, blz. 1).

Pools recht

8 Artikel 5a van de ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting op goederen en diensten) van 11 maart 2004 (Dz. U. 2004, nr. 54, volgnr. 535), in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding (Dz. U. 2011, nr. 177, volgnr. 1054) (hierna: „btw-wet"), bepaalt:

„Goederen of diensten die het voorwerp uitmaken van de in artikel 5 bedoelde handelingen en die zijn opgenomen in de indelingen op basis van officiële statistieken, worden aan de hand van deze indelingen geïdentificeerd, indien de wettelijke bepalingen of de wettelijke uitvoeringsmaatregelen statistische symbolen aan die goederen of diensten toekennen."

9 Overeenkomstig artikel 41, lid 1, van de btw-wet bedraagt het normale btw-tarief 22 %. In artikel 41, lid 2a, van deze wet is het volgende opgenomen:

„Voor de in bijlage 10 bij de wet genoemde goederen bedraagt het tarief 5 %."

10 Punt 28 van bijlage 10 bij die wet vermeldt „bereide maaltijden en gerechten, met uitzondering van producten met een alcoholgehalte van meer dan 1,2 %", die behoren tot subklasse 10.85.1 van de Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (besluit van de ministerraad betreffende de Poolse indeling van goederen en diensten) van 4 september 2015 (Dz. U. 2015, volgnr. 1676) (hierna: „PKWiU").

11 Artikel 3, lid 1, punt 1, van de rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie towarów i usług dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania stawek obniżonych (besluit van de minister van Financiën betreffende de goederen en diensten waarvoor het verlaagde btw-tarief geldt, en de voorwaarden voor de toepassing van de verlaagde tarieven) van 23 december 2013 (Dz. U. 2013, volgnr. 1719) bepaalt:

„Het in artikel 41, lid 1, van de [btw-wet] vermelde btw-tarief wordt verlaagd tot 8 % voor:

1) de goederen en diensten vermeld in de bijlage bij dit besluit".

12 Punt III, onder 7, van de bijlage bij dit besluit vermeldt de volgende diensten:

„Restauratiediensten (PKWiU ex 56), met uitzondering van de verkoop van: 1) alcoholhoudende dranken met een alcoholgehalte van meer dan 1,2 %; 2) alcoholhoudende dranken die een mengsel zijn van bier en niet-alcoholhoudende dranken met een alcoholgehalte van meer dan 0,5 %; 3) dranken waarvoor koffie of thee wordt gebruikt, ongeacht het percentage koffie of thee

dat bij de bereiding wordt gebruikt; 4) alcoholvrije koolzuurhoudende dranken; 5) mineraalwater, en 6) andere producten in onverwerkte staat die worden belast tegen het tarief als bedoeld in artikel 41, lid 1, van de [btw-wet]."

13 Volgens de door de verwijzende rechter verstrekte informatie omvat rubriek ex 56 van de PKWiU („restauratiediensten") subklasse 56.1, die onder andere betrekking heeft op restaurantdiensten en afhaalmaaltijden, met inbegrip van met name restaurants met volledige tafelbediening, zelfbedieningsrestaurants en andere restaurantdiensten (hierna: „restaurantdiensten in de zin van rubriek ex 56 van de PKWiU").

14 De verwijzende rechter voegt daaraan toe dat bij de uitlegging van de PKWiU wordt verwezen naar de rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji działalności (besluit van de ministerraad betreffende de Poolse indeling van beroepsactiviteiten) van 24 december 2007 (Dz. U. 2007, nr. 251, volgnr. 1885) en in het bijzonder naar rubriek ex 56 ervan en de subklassen daarvan. Deze rubriek omvat het verrichten van diensten in verband met het aanbieden van maaltijden voor onmiddellijke consumptie in restaurants, met inbegrip van zelfbedieningsrestaurants en restaurants die af te halen gerechten aanbieden, met of zonder zitplaatsen. Doorslaggevend is niet het soort eetgelegenheid, maar het feit dat de aangeboden maaltijden bedoeld zijn voor onmiddellijke consumptie. Subklasse 56.10.A („Restaurants en overige permanente eetgelegenheden") omvat diensten in verband met het bereiden en serveren van gerechten aan tafelende gasten of gasten die zelf gerechten uit een menu kiezen, ongeacht of zij de bereide gerechten ter plaatse nuttigen, deze afhalen of laten bezorgen. Deze subklasse omvat de activiteiten van restaurants, cafés, fastfoodrestaurants, ijssalons, pizzeria's en afhaalrestaurants, alsmede de activiteiten van mobiele restaurants en bars die worden verricht door afzonderlijke marktdeelnemers.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

15 Verzoeker in het hoofdgeding is franchisenemer in een keten fastfoodrestaurants. Hij verkoopt bereide maaltijden en gerechten, zoals belegde broodjes, salades, friet, milkshakes enz. Deze producten worden geserveerd op een plastic dienblad waarbij de klant papieren servetten en bij bepaalde producten bestek en/of een rietje ontvangt. Deze maaltijden en gerechten worden ter plaatse bereid op basis van halffabricaten. Zij kunnen warm of koud zijn, en ter plaatse worden geconsumeerd of door de klanten worden meegenomen.

16 In het kader van zijn economische activiteit hanteert verzoeker in het hoofdgeding verschillende verkoopwijzen. De producten worden verkocht hetzij in het restaurant zelf, hetzij aan het buitenloket van het restaurant, hetzij in aangewezen restauratiezones binnen winkelcentra.

17 In september 2016 heeft de belastingdienst de btw-aangiften van verzoeker in het hoofdgeding alsmede de berekening en betaling van deze belasting gecontroleerd voor het tijdvak van 1 januari tot en met 30 juni 2016.

18 Na afloop van deze controle was de belastingdienst van mening dat alle activiteiten van verzoeker in het hoofdgeding vielen onder „restauratiediensten", waarvoor het btw-tarief van 8 % geldt, en niet – zoals verzoeker had aangegeven – onder de „levering van bereide gerechten", waarvoor het btw-tarief van 5 % geldt, en heeft deze dienst het bedrag van de door verzoeker in het hoofdgeding over de referentieperiode verschuldigde btw herzien bij beslissing van 21 april 2017. Deze beslissing is bevestigd door de belastingdienst van tweede aanleg.

19 Bij vonnis van 1 maart 2018 heeft de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (bestuursrechter in eerste aanleg Gliwice, Polen) het door verzoeker in het hoofdgeding ingestelde beroep tegen de beslissing van de belastingdienst van tweede aanleg verworpen en de bevindingen van die dienst bevestigd.

20 De Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach heeft net als de belastingdienst opgemerkt dat de aan de klanten geboden mogelijkheid om het gekochte gerecht ter plaatse te nuttigen zonder dat dit gerecht verder moest worden bereid, verder ging dan de loutere levering van een gerecht, aangezien de klant dat gerecht weliswaar niet verder moest bereiden, maar dat gerecht toch moest worden opgewarmd of gemengd om onmiddellijk te kunnen worden genuttigd.

21 Het vonnis van de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach is door verzoeker in het hoofdgeding aangevochten bij de verwijzende rechter, de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen).

22 De verwijzende rechter stelt vast dat de Republiek Polen in artikel 5a van de btw-wet gebruik heeft gemaakt van de in artikel 98, lid 2, van de btw-richtlijn geboden mogelijkheid voor de lidstaten om het btw-tarief voor de in bijlage III bij deze richtlijn vermelde goederenleveringen en diensten te verlagen. Deze rechter koestert evenwel twijfels over de omzetting in Pools recht van artikel 98 van de btw-richtlijn en van bijlage III bij die richtlijn, omdat in dat recht niet wordt verwezen naar de GN maar naar de PKWiU, een statistische activiteitenclassificatie waarin de werkingssfeer van de erin opgenomen begrippen wordt gedefinieerd aan de hand van de activiteiten van specifieke gelegenheden en niet, zoals in het btw-recht, aan de hand van het voorwerp van deze belasting.

23 Volgens de in het Poolse recht ingevoerde regeling wordt het verlaagde tarief dat van toepassing is op een belastbare handeling dus uitsluitend bepaald op basis van de rubriek van de PKWiU waaronder deze handeling valt, zodat het irrelevant is of deze wordt aangemerkt als een „levering van goederen” dan wel als een „dienst”. Overeenkomstig deze regeling geldt voor belastbare handelingen van de categorie „bereide maaltijden en gerechten” als bedoeld in subklasse 10.85.1 van de PKWiU een verlaagd btw-tarief van 5 %, terwijl voor handelingen van de categorie „restauratiediensten” als bedoeld in rubriek ex 56 van de PKWiU een verlaagd btw-tarief van 8 % geldt.

24 De verwijzende rechter merkt evenwel op dat volgens de gekozen indelingsmethode de categorie „restauratiediensten” in de zin van rubriek ex 56 van de PKWiU ruimer is dan de categorie „restaurantdiensten, restauratie en cateringdiensten” in de zin van punt 12 bis van bijlage III bij de btw-richtlijn.

25 Wat het begrip „bereide maaltijden en gerechten” betreft, wijst de verwijzende rechter erop dat dit begrip moet worden uitgelegd in overeenstemming met de rechtspraak van het Hof en vraagt hij zich af hoe het door de belastingdienst en de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach toegepaste criterium van de bereidingsmethode relevant is om dit begrip te onderscheiden van het begrip „restaurantdienst”. Volgens deze rechter volgt namelijk uit de rechtspraak van het Hof dat de bereiding van het warme eindproduct op zich aan de betrokken handeling niet het karakter van een dienstverrichting kan verlenen (arrest van 10 maart 2011, Bog e.a., C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09, EU:C:2011:135, punten 68 en 69).

26 De verwijzende rechter benadrukt echter dat de criteria voor de afbakening tussen goederenleveringen en dienstverrichtingen op het gebied van de verkoop van spijzen en dranken door het Hof zijn ontwikkeld in het arrest van 2 mei 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184), dat is gewezen voordat „restaurant- en cateringdiensten" in het Unierecht werden gedefinieerd in artikel 6 van uitvoeringsverordening nr. 282/2011. Volgens deze rechter rijst dan ook de vraag of deze criteria nog steeds geldig zijn.

27 Ten slotte vestigt de verwijzende rechter er de aandacht op dat voor de afbakening tussen goederenleveringen en diensten rekening moet worden gehouden met alle door verzoeker in het hoofdgeding gehanteerde verkoopmethoden en dat elk van deze methoden elementen van zowel een goederenlevering als een dienst in zich draagt. Volgens deze rechter bestaat het enige verschil in de omvang van de voorzieningen die de verkoper aanbiedt en in de verwachtingen die de klanten hebben over de dienstverlening.

28 Volgens de verwijzende rechter is de dienstverlening – met name de mogelijkheid om het aangekochte gerecht of de aangekochte maaltijd ter plaatse te consumeren – echter slechts potentieel van aard, los van de verkoopmethode, en is deze afhankelijk van de keuze van de klant. Wegens het vereenvoudigde verkoopsysteem en de wijze waarop deze gerechten of maaltijden worden opgediend en verpakt, kan op het moment van de verkoop niet worden uitgemaakt of de gerechten of maaltijden ter plaatse zullen worden verbruikt dan wel of het gaat om meeneemgerechten en -maaltijden.

29 Tegen deze achtergrond heeft de Naczelny Sąd Administracyjny de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Omvat het begrip ‚restaurantdiensten', waarop een verlaagd btw-tarief van toepassing is [(artikel 98, lid 2, van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met bijlage III, punt 12 bis, bij die richtlijn en artikel 6 van uitvoeringsverordening nr. 282/2011)], de verkoop van bereide gerechten in omstandigheden als die van het hoofdgeding, namelijk wanneer

– de verkoper de kopers een inrichting ter beschikking stelt die hen in staat stelt hun maaltijd ter plaatse te consumeren (aparte consumptieruimte, toegang tot toiletten);

– er geen gespecialiseerde bediening wordt aangeboden;

– er geen bediening in de strikte zin van het woord wordt aangeboden;

– het bestelproces vereenvoudigd en gedeeltelijk geautomatiseerd is, en

– de klant beperkte mogelijkheden heeft om zijn bestelling te personaliseren?

2) Is het voor het antwoord op de eerste vraag van belang hoe de gerechten worden bereid, en met name dat de bereide gerechten worden klaargemaakt met halffabricaten, waarvan er een deel aan een warmtebehandeling wordt onderworpen?

3) Volstaat ter beantwoording van de eerste vraag de vaststelling dat de klant de mogelijkheid heeft de aangeboden inrichting te gebruiken of moet worden vastgesteld dat dit element voor de gemiddelde klant een essentieel onderdeel van de dienst is?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

30 Met zijn prejudiciële vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de activiteit van een belastingplichtige waarbij op verschillende wijzen gerechten en maaltijden die klaar zijn voor consumptie worden verkocht, behoort tot de categorie „restaurantdiensten, restauratie en cateringdiensten" waarop een verlaagd btw-tarief kan worden toegepast krachtens artikel 98, lid 2, van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met bijlage III, punt 12 bis, bij deze richtlijn en artikel 6 van uitvoeringsverordening nr. 282/2011.

31 Vooraf zij opgemerkt dat uit het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt dat de verwijzende rechter de vragen voorlegt aan het Hof omdat hij twijfels heeft over de wijze waarop de Poolse wetgever artikel 98 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met bijlage III daarbij, in nationaal recht heeft omgezet.

32 De twijfels van deze rechter houden met name verband met het feit dat volgens hem de categorie „restauratiediensten" als bedoeld in rubriek ex 56 van de PKWiU ruimer is dan de categorie „restaurantdiensten" bedoeld in bijlage III, punt 12 bis, bij de btw-richtlijn.

33 Uit het dossier waarover het Hof beschikt, blijkt immers dat rubriek ex 56 van de PKWiU zowel ziet op een deel van de diensten die vallen onder het begrip „restaurantdiensten, restauratie en cateringdiensten" als bedoeld in bijlage III, punt 12 bis, bij de btw-richtlijn, als op een deel van de goederen die vallen onder het begrip „levensmiddelen" als bedoeld in punt 1 van die bijlage III.

34 Bijgevolg leidt de door de Republiek Polen gekozen classificatiemethode in wezen tot een situatie waarin verschillende belastbare handelingen die vallen onder twee verschillende categorieën van bijlage III bij de btw-richtlijn, op nationaal niveau kunnen worden ingedeeld in dezelfde categorie en onderworpen aan hetzelfde verlaagde tarief. Voorts brengt deze methode mee dat twee verschillende verlaagde btw-tarieven van toepassing kunnen zijn op een en dezelfde categorie van bijlage III doordat de inhoud van deze categorie op nationaal niveau over verschillende rubrieken van de PKWiU is gespreid.

35 In dit verband zij eraan herinnerd dat volgens artikel 96 van de btw-richtlijn in beginsel hetzelfde btw-tarief, namelijk het door iedere lidstaat vast te stellen normale tarief, wordt toegepast op goederenleveringen en diensten.

36 In afwijking van dat beginsel is in artikel 98 van die richtlijn voorzien in de mogelijkheid om verlaagde btw-tarieven toe te passen. Daartoe bevat bijlage III bij deze richtlijn een exhaustieve lijst van de categorieën goederenleveringen en diensten waarop deze verlaagde tarieven mogen worden toegepast (zie in die zin arrest van 19 december 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, punt 22).

37 Het doel van de aan de lidstaten geboden mogelijkheid om verlaagde btw-tarieven in te voeren is om bepaalde bijzonder noodzakelijk geachte goederen en diensten goedkoper te maken en dus toegankelijker voor de eindconsument die uiteindelijk de belasting draagt (zie in die zin arrest van 9 maart 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

38 Volgens vaste rechtspraak van het Hof staat het aan de lidstaten, mits zij het aan het gemeenschappelijke btw-stelsel inherente beginsel van fiscale neutraliteit eerbiedigen, om nauwkeuriger te bepalen welke van de in bijlage III bij de btw-richtlijn genoemde categorieën goederenleveringen en diensten aan het verlaagde btw-tarief zullen worden onderworpen (arrest van 9 november 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

39 Dienaangaande zij opgemerkt dat de lidstaten ingevolge artikel 98, lid 3, van de btw-richtlijn bij de toepassing van verlaagde tarieven op categorieën van goederenleveringen mogen gebruikmaken van de GN teneinde de betrokken categorie nauwkeurig te omschrijven. Het gebruik van de GN is evenwel slechts een van vele manieren om de betrokken categorie nauwkeurig te bepalen (zie in die zin arrest van 9 november 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, punt 25).

40 Uit het voorgaande volgt dat – mits de handelingen waarop het verlaagde tarief van toepassing is onder een van de categorieën van bijlage III bij de btw-richtlijn vallen en het beginsel van fiscale neutraliteit in acht wordt genomen – de nationale wetgever bij de vaststelling in zijn nationale wetgeving van de categorieën waarop hij dit verlaagde tarief wil toepassen, vrij is om de onder de categorieën van bijlage III bij de btw-richtlijn vallende goederenleveringen en diensten in te delen volgens de methode die hij het meest geschikt acht.

41 Op voorwaarde dat de wetgever de in het vorige punt gestelde voorwaarden in acht neemt mag hij verschillende belastbare handelingen die vallen onder verschillende categorieën van bijlage III, in dezelfde categorie indelen, zonder daarbij een formeel onderscheid te maken tussen goederenleveringen en diensten. Zoals de advocaat-generaal in punt 60 van zijn conclusie heeft opgemerkt, is het evenmin van belang dat de nationale wetgever er ter aanduiding van een categorie in zijn classificatie voor kiest om vergelijkbare termen te gebruiken als die van een van de punten van bijlage III bij de btw-richtlijn, maar dan met een ruimere werkingssfeer dan die van de in het betrokken punt bedoelde categorie, aangezien voor de in die categorie bedoelde goederen en diensten het verlaagde btw-tarief geldt.

42 Zoals de advocaat-generaal in punt 50 van zijn conclusie in wezen heeft opgemerkt en met name gelet op het arrest van 27 februari 2014, Pro Med Logistik en Pongratz (C-454/12 en C-455/12, EU:C:2014:111, punten 43 en 44), verzet de btw-richtlijn zich er overigens niet tegen dat op goederenleveringen of diensten die tot dezelfde categorie van bijlage III bij deze richtlijn behoren, twee verschillende verlaagde btw-tarieven worden toegepast.

43 Na deze precisering zij eraan herinnerd dat de lidstaten het beginsel van fiscale neutraliteit in acht moeten nemen wanneer zij ervoor kiezen om een of twee verlaagde btw-tarieven te hanteren voor een van de 24 categorieën goederenleveringen of diensten die in bijlage III bij de btw-richtlijn zijn vermeld of, in voorkomend geval, om die tarieven alleen te hanteren voor een deel van de goederenleveringen of diensten van elk van deze categorieën (zie in die zin arrest van 9 maart 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

44 Dit beginsel verzet zich ertegen dat soortgelijke goederen of diensten, die met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld (arresten van 9 maart 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 19 december 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

45 In die omstandigheden staat het, zoals de advocaat-generaal in punt 59 van zijn conclusie heeft benadrukt, aan de nationale rechter om niet alleen na te gaan of de keuze van de nationale wetgever om een of twee verlaagde btw-tarieven toe te passen betrekking heeft op handelingen die vallen onder een of meerdere categorieën van bijlage III bij de btw-richtlijn, maar ook of het beginsel van fiscale neutraliteit is geëerbiedigd wanneer goederenleveringen of diensten binnen dezelfde categorie van die bijlage uit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld.

46 Aangezien de indeling van de belastbare handelingen in de categorieën van bijlage III bij de btw-richtlijn een noodzakelijke voorwaarde is om te kunnen nagaan of er een verlaagd btw-tarief kan worden toegepast, staat het aan het Hof om vast te stellen welke criteria nuttig zijn voor deze beoordeling, die de nationale rechter moet verrichten.

47 Dienaangaande moet eraan worden herinnerd dat de btw-richtlijn een gemeenschappelijk btw-stelsel invoert dat meer in het bijzonder is gebaseerd op een uniforme omschrijving van de belastbare handelingen (arresten van 13 juni 2018, Polfarmex, C-421/17, EU:C:2018:432, punt 27, en 11 mei 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

48 In het geval van een samengestelde handeling die bestaat uit een reeks nauw met elkaar verbonden elementen en verrichtingen die objectief gezien één enkele, ondeelbare economische handeling vormen, volgt uit vaste rechtspraak van het Hof dat er, om uit te maken of deze handeling als levering van goederen dan wel als dienstverrichting moet worden gekwalificeerd, rekening moet worden gehouden met alle omstandigheden waaronder de betrokken handeling wordt verricht om daaruit de kenmerkende aspecten naar voren te halen en de overheersende onderdelen ervan te bepalen (zie in die zin arrest van 10 maart 2011, Bog e.a., C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09, EU:C:2011:135, punt 61 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

49 Het Hof heeft ook verduidelijkt dat het overheersende aspect moet worden bepaald uit het oogpunt van de modale consument en in het kader van een algehele beoordeling, met inaanmerkingneming van het kwalitatieve – en niet enkel het kwantitatieve – belang van het dienstenaspect tegenover het met een levering van goederen verband houdende aspect (zie in die zin arrest van 10 maart 2011, Bog e.a., C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09, EU:C:2011:135, punt 62).

50 Aangezien met de verhandeling van een goed steeds een zekere dienstverrichting gepaard gaat, zoals het uitstallen van de producten op schappen of het afgeven van een factuur, kunnen ter bepaling van het aandeel van de dienstverrichting in een complexe transactie die tevens de levering van een goed omvat, enkel de andere diensten dan die welke voor de verhandeling van een goed noodzakelijk zijn in aanmerking worden genomen (arrest van 10 maart 2011, Bog e.a., C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09, EU:C:2011:135, punt 63 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

51 Het Hof heeft meer in het bijzonder geoordeeld dat de restaurantverrichting wordt gekenmerkt door een reeks van aspecten en handelingen, waarvan de levering van voedsel niet meer dan een onderdeel is en waarin het dienstenaspect ruimschoots de overhand heeft, en dat deze verrichting bijgevolg moet worden beschouwd als „dienst” in de zin van artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1), thans artikel 24 van de btw-richtlijn. Dit is echter anders wanneer de verrichting betrekking heeft op afhaalmaaltijden en

niet gepaard gaat met diensten die de nuttiging ter plaatse in een passend kader moeten veraangenamen (zie in die zin arresten van 2 mei 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, EU:C:1996:184, punt 14, en 10 maart 2011, Bog e.a., C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09, EU:C:2011:135, punt 64 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

52 Zo heeft het Hof met betrekking tot restaurantverrichtingen aan boord van een veerboot geoordeeld dat de verstrekking van toebereide spijzen en drank voor onmiddellijke consumptie het resultaat is van een reeks diensten, die begint bij de toebereiding van die gerechten en eindigt bij de feitelijke opdiening, en waarbij de klant voorzieningen ter beschikking worden gesteld, bestaande uit een restauratiezaal met bijbehorende ruimten zoals een garderobe, alsmede meubilair en serviesgoed. In voorkomend geval zullen de natuurlijke personen wier beroep dit is, de tafel dekken, de klant adviseren en hem informeren over de aangeboden gerechten of dranken, de gerechten aan tafel opdienen en ten slotte na de maaltijd de tafel afruimen (zie in die zin arrest van 2 mei 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, EU:C:1996:184, punt 13).

53 Aangaande de dienstenaspecten die kenmerkend zijn voor restaurantverrichtingen, en met name de ter beschikking van de klant gestelde voorzieningen, heeft het Hof voorts verklaard dat wanneer bij de levering van eetwaren slechts rudimentaire voorzieningen ter beschikking worden gesteld, te weten gewone eetbalies zonder zitgelegenheid, waaraan maar een beperkt aantal klanten hun spijzen ter plaatse in de open lucht kunnen nuttigen – wat slechts een geringe personeelsinzet vereist – deze aspecten slechts onbeduidende, bijkomende prestaties vormen die het overheersende karakter van de hoofdprestatie, namelijk dat van een levering van goederen, niet kunnen wijzigen (zie in die zin arrest van 10 maart 2011, Bog e.a., C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09, EU:C:2011:135, punt 70).

54 Wat de bereiding van de producten betreft, volgt uit de rechtspraak van het Hof dat het feit dat de verstrekking van toebereide spijzen noodzakelijkerwijs inhoudt dat deze eerst worden gekookt of opgewarmd – hetgeen een dienst is – in aanmerking moet worden genomen bij de algehele beoordeling van de betrokken verrichting met het oog op de kwalificatie ervan als levering van goederen dan wel als dienstverrichting. Indien de bereiding van het warme eindproduct zich in wezen beperkt tot eenvoudige, vaste handelingen, die meestal niet op verzoek van een bepaalde klant worden verricht, maar naargelang van de algemeen verwachte vraag voortdurend of op regelmatige basis, vormt deze evenwel niet het overheersende bestanddeel van de betrokken verrichting en kan deze op zich hieraan niet het karakter van een dienstverrichting verlenen (zie in die zin arrest van 10 maart 2011, Bog e.a., C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09, EU:C:2011:135, punten 67 en 68).

55 Zoals de verwijzende rechter opmerkt, is de Uniewetgever bovendien ook opgetreden met het oog op een uniforme toepassing van het btw-stelsel, door bij uitvoeringsverordening nr. 282/2011, die krachtens artikel 65 ervan sinds 1 juli 2011 van toepassing is, te verduidelijken aan de hand van welk criterium handelingen als restaurant- of cateringdiensten kunnen worden aangemerkt.

56 Artikel 6, lid 1, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 bepaalt dat „onder restaurant- en cateringdiensten wordt verstaan het verstrekken van bereide of onbereide spijzen of dranken dan wel beide, voor menselijke consumptie, in combinatie met voldoende bijkomende diensten ten behoeve van de onmiddellijke consumptie van die spijzen of dranken”, dat „[h]et verstrekken van spijzen of dranken dan wel beide [...] niet meer [is] dan een onderdeel van het geheel waarin het dienstenaspect de overhand heeft” en dat „[r]estaurantdiensten [...] dergelijke diensten verstrekt in de ruimten van de dienstverrichter [zijn] en cateringdiensten [...] dergelijke diensten verstrekt elders dan in de ruimten van de dienstverrichter [zijn]”.

57 In artikel 6, lid 2, van deze uitvoeringsverordening heet het dat „[h]et verstrekken van bereide of onbereide spijzen of dranken dan wel beide, al dan niet inclusief het vervoer ervan, maar zonder andere bijkomende diensten [...] niet [wordt] aangemerkt als restaurant- en cateringdiensten in de zin van lid 1”.

58 Uit de bewoordingen van artikel 6 van de uitvoeringsverordening volgt dus dat de Uniewetgever voor de kwalificatie van een belastbare handeling als „restaurant- en cateringdiensten” geen doorslaggevend belang heeft willen toekennen aan de wijze waarop de spijzen worden bereid of geleverd, maar wel aan de bijkomende diensten die met de levering van de bereide spijzen gepaard gaan, aangezien die diensten toereikend moeten zijn om de onmiddellijke consumptie van deze spijzen mogelijk te maken en die diensten de overhand moeten hebben op de geleverde spijzen.

59 Uit de definitie van „restaurant- en cateringdiensten” in artikel 6 van uitvoeringsverordening nr. 282/2011, gelezen in het licht van de in de punten 52 tot en met 54 van dit arrest in herinnering gebrachte rechtspraak, komt derhalve naar voren dat de doorslaggevende criteria om te beoordelen of de met de levering van bereide spijzen gepaard gaande diensten kunnen worden beschouwd als „voldoende bijkomende diensten”, verband houden met het niveau van de dienstverlening dat de consument wordt aangeboden.

60 In dit verband houdt het Hof met name rekening met aspecten zoals de vraag of er kelners zijn, of er sprake is van bediening – die met name bestaat in het doorgeven van bestellingen aan de keuken, het vervolgens presenteren van de gerechten en het opdienen van deze gerechten aan tafel voor de klant –, of er gesloten en verwarmde, speciaal voor het nuttigen van de spijzen ingerichte ruimten ter beschikking worden gesteld, alsook of er garderobes en toiletten zijn en of er wordt gezorgd voor serviesgoed, meubilair en tafelgerei (zie in die zin arrest van 10 maart 2011, Bog e.a., C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09, EU:C:2011:135, punt 69).

61 Zoals de advocaat-generaal in punt 92 van zijn conclusie heeft opgemerkt, moet bij de toepassing van deze criteria rekening worden gehouden met de keuze van de consument om van de bijkomende diensten bij de levering van spijzen of dranken gebruik te maken, welke keuze zal worden vermoed naargelang van de wijze waarop de onmiddellijk te nuttigen maaltijden worden verkocht.

62 Zoals in punt 49 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, moet bij samengestelde verrichtingen het overheersende aspect van een handeling immers worden bepaald vanuit het gezichtspunt van de consument. Wanneer de consument ervoor kiest om geen gebruik te maken van de materiële en personele middelen die de belastingplichtige te zijner beschikking stelt, zijn deze middelen niet doorslaggevend voor die consument. Bijgevolg moet in dat geval worden aangenomen dat de levering van spijzen en dranken niet gepaard gaat met enige bijkomende dienst en dat de betrokken handeling moet worden aangemerkt als levering van goederen.

63 Het staat aan de nationale rechter om aan de hand van de in punt 60 van dit arrest toegelichte criteria te bepalen of de verschillende door de belastingplichtige opgezette verkoopmethoden al dan niet vallen onder het begrip „restaurantdiensten, restauratie en cateringdiensten”.

64 In dit verband zij eraan herinnerd dat het feit dat de betrokken handelingen vallen onder het begrip „restaurantdiensten, restauratie en cateringdiensten” of onder het begrip „levensmiddelen”, telkens als bedoeld in bijlage III bij de btw-richtlijn, mogelijk geen invloed heeft op de keuze van het toepasselijke verlaagde btw-tarief door de lidstaat. Zoals in punt 41 van dit arrest is uiteengezet, mag elke lidstaat namelijk verschillende belastbare handelingen die vallen

onder verschillende categorieën van bijlage III, indelen in dezelfde categorie en aan hetzelfde verlaagde tarief onderwerpen, zonder daarbij een formeel onderscheid te maken tussen goederenleveringen en diensten.

65 Indien er verschillende verlaagde btw-tarieven gelden voor goederenleveringen en diensten of voor een deel daarvan, dan moet, zoals de Europese Commissie in haar schriftelijke opmerkingen heeft opgemerkt, de belastingplichtige een passende boekhouding voeren en met name kopieën bewaren van alle door hem uitgereikte facturen om de toepassing van die tarieven te rechtvaardigen (zie naar analogie arrest van 21 november 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, punt 31).

66 Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vragen te worden geantwoord dat artikel 98, lid 2, van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met bijlage III, punt 12 bis, bij deze richtlijn en artikel 6 van uitvoeringsverordening nr. 282/2011, aldus moet worden uitgelegd dat het begrip „restaurantdiensten, restauratie en cateringdiensten" mede ziet op de levering van spijzen die gepaard gaat met voldoende bijkomende diensten die ertoe strekken de onmiddellijke consumptie van die spijzen door de eindverbruiker mogelijk te maken, hetgeen aan de verwijzende rechter staat om na te gaan. Wanneer de eindverbruiker ervoor kiest om bij de consumptie van de geleverde spijzen geen gebruik te maken van de materiële en personele middelen die de belastingplichtige hem ter beschikking stelt, moet ervan worden uitgegaan dat de levering van deze spijzen niet gepaard gaat met enige bijkomende dienst.

Kosten

67 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Eerste kamer) verklaart voor recht:

Artikel 98, lid 2, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/47/EG van de Raad van 5 mei 2009, gelezen in samenhang met bijlage III, punt 12 bis, bij deze richtlijn en artikel 6 van uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 2006/112, moet aldus worden uitgelegd dat het begrip „restaurantdiensten, restauratie en cateringdiensten" mede ziet op de levering van spijzen die gepaard gaat met voldoende bijkomende diensten die ertoe strekken de onmiddellijke consumptie van die spijzen door de eindverbruiker mogelijk te maken, hetgeen aan de verwijzende rechter staat om na te gaan. Wanneer de eindverbruiker ervoor kiest om bij de consumptie van de geleverde spijzen geen gebruik te maken van de materiële en personele middelen die de belastingplichtige hem ter beschikking stelt, moet ervan worden uitgegaan dat de levering van deze spijzen niet gepaard gaat met enige bijkomende dienst.

ondertekeningen