CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
J. RICHARD DE LA TOUR
van 12 november 2020[1]

Zaak C-703/19

J.K.
tegen
Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach,
in tegenwoordigheid van
Rzecznik Małych i Średnich przedsiębiorców

[verzoek van de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Belastingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 98 – Mogelijkheid voor de lidstaten om een of twee verlaagde btw-tarieven toe te passen op bepaalde goederenleveringen en diensten – Kwalificatie van een handelsactiviteit als ‚goederenlevering' of ‚dienst' – Bijlage III, punten 1 en 12 bis – Begrippen ‚levensmiddelen' en ‚restaurantdiensten, restauratie en cateringdiensten' – Maaltijden geschikt voor onmiddellijke consumptie in de inrichting van de verkoper of in een restauratiezone – Afhaalmaaltijden voor onmiddellijke consumptie"

I. Inleiding

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[2], gelezen in samenhang met bijlage III, punt 12 bis, bij deze richtlijn en met 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/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde[3].

2. Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding betreffende de belastingheffing, tegen een verlaagd tarief, over de levering van levensmiddelen volgens verschillende verkoopwijzen in fastfoodinrichtingen, georganiseerd op basis van een franchiseovereenkomst.

1 Oorspronkelijke taal: Frans.

2 PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn".

3 PB 2011, L 77, blz. 1.

3. Deze omstandigheden brengen het Hof ertoe de door de Uniewetgever gehanteerde definitie van het begrip „restaurantdiensten, restauratie en cateringdiensten” voor het eerst uit te leggen in het bijzondere kader van de aan de lidstaten geboden mogelijkheid om twee verlaagde tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) toe te passen op bepaalde categorieën goederen of diensten.

4. In mijn analyse zal ik eerst in herinnering brengen onder welke voorwaarden van deze mogelijkheid gebruik kan worden gemaakt volgens de rechtspraak van het Hof en vervolgens een algemeen criterium voorstellen aan de hand waarvan een onderscheid kan worden gemaakt tussen het begrip „levensmiddelen” en het begrip „restaurantdiensten, restauratie en cateringdiensten” met het oog op de belastingheffing tegen verlaagde tarieven over de levering van bereide spijzen in combinatie met bijkomende diensten, wanneer deze diensten in die mate verscheiden naar aard en omvang zijn dat op basis van hun kenmerken geen eenvoudige vergelijking mogelijk is met de omstandigheden in zaken die eerder aan het Hof ter beoordeling zijn voorgelegd.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

1. Btw-richtlijn

5. In titel VIII van de btw-richtlijn, met als opschrift „Tarieven”, bevat hoofdstuk 2, met als opschrift „Structuur en hoogte van de tarieven”, een eerste afdeling die betrekking heeft op het „[n]ormaal tarief”. Artikel 96 van die afdeling 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]

6. De tweede afdeling van dit hoofdstuk 2, met als opschrift „Verlaagde tarieven”, bevat artikel 98 van de btw-richtlijn [5], dat bepaalt [6]:

„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.

De verlaagde tarieven zijn niet van toepassing op langs elektronische weg verrichte diensten.

[4] Het beginsel dat er één, voor goederenleveringen en diensten gelijk normaal tarief bestaat, is neergelegd in artikel 12, lid 3, 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; hierna: „Zesde richtlijn”).

[5] Zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG wat betreft de plaats van een dienst (PB 2008, L 44, blz. 11, artikel 2, punt 2), van toepassing met ingang van 1 januari 2010.

[6] Artikel 98 van de btw-richtlijn vindt zijn oorsprong in richtlijn 92/77/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG (onderlinge aanpassing van de btw-tarieven) (PB 1992, L 316, blz. 1), in het bijzonder artikel 1, punt 1, waarbij artikel 12, lid 3, van de Zesde richtlijn is vervangen door nieuwe bepalingen inzake verlaagde tarieven. Artikel 12, lid 3, onder a), van de Zesde richtlijn is gewijzigd bij artikel 1, punt 7, van richtlijn 92/111/EEG van de Raad van 14 december 1992 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG en tot invoering van vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (PB 1992, L 384, blz. 47). Bijgevolg kan de rechtspraak van het Hof over dit artikel 12, lid 3, onder a), worden toegepast met het oog op de uitlegging van artikel 98 van de btw-richtlijn.

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[7].”

7. Artikel 99 van de btw-richtlijn bepaalt:

„1. De verlaagde tarieven worden vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing dat niet lager mag zijn dan 5 %.

2. Een verlaagd tarief wordt zodanig vastgesteld, dat het bij toepassing van dit tarief verkregen btw-bedrag het normaliter mogelijk maakt de overeenkomstig de artikelen 167 tot en met 171 en de artikelen 173 tot en met 177 aftrekbare belasting volledig af te trekken.”

8. 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”. Punt 1 ervan omvat met name levensmiddelen voor menselijke consumptie (met inbegrip van dranken, maar met uitsluiting van alcoholhoudende dranken). Punt 12 bis van deze bijlage, dat is ingevoegd bij richtlijn 2009/47/EG van de Raad van 5 mei 2009 tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG wat verlaagde btw-tarieven betreft[8], vermeldt restaurantdiensten, restauratie en cateringdiensten. De levering van dranken (alcoholhoudend of niet) kan worden uitgesloten.

2. Uitvoeringsverordening nr. 282/2011

9. In overweging 10 van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 wordt verklaard dat „[e]r [..] een duidelijke definitie [dient] te worden gegeven van restaurant- en cateringdiensten, het onderscheid tussen beide dient te worden gemaakt en de passende behandeling van deze diensten dient te worden vastgesteld”.

10. Artikel 6 van deze uitvoeringsverordening bepaalt:

„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.”

7 De gecombineerde nomenclatuur is ingevoerd 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). Deze nomenclatuur wordt jaarlijks bijgewerkt en wordt in het *Publicatieblad van de Europese Unie* (L-serie) bekendgemaakt in de vorm van een uitvoeringsverordening van de Europese Commissie.

8 PB 2009, L 116 blz. 18.

B. Pools recht

11. Artikel 5a van de ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting op goederen en diensten) [9] van 11 maart 2004, zoals van toepassing ten tijde van de feiten van het hoofdgeding [10], bepaalt:

„Goederen of diensten die het voorwerp uitmaken van de in artikel 5 bedoelde handelingen 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 rubrieken aan die goederen of diensten toekennen."

12. Artikel 3, lid 1, van de rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (besluit van de raad van ministers betreffende de Poolse indeling van goederen en diensten) [11] van 4 september 2015 bepaalt:

„Voor:

1) btw-doeleinden,

[...]

wordt tot en met 31 december 2017 gebruikgemaakt van de Poolse indeling van goederen en diensten, zoals ingevoerd bij de rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) van 29 oktober 2008 [12]."

13. Overeenkomstig artikel 41, lid 1, van de btw-wet bedraagt het normale btw-tarief 22 %. Artikel 41, lid 2a, van deze wet bepaalt:

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

14. In bijlage 10 bij de btw-wet heeft rubriek 28 als opschrift „Bereide spijzen, met uitzondering van producten met een alcoholgehalte van meer dan 1,2 %".

15. 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) [13] van 23 december 2013 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."

9 Dz. U. 2004, nr. 54, volgnr. 535.

10 Dz. U. 2011, nr. 177, volgnr. 1054 (hierna: „btw-wet").

11 Dz. U. 2015, volgnr. 1676; hierna: „PKWiU".

12 Dz. U. 2008, nr. 207, volgnr. 1293.

13 Dz. U. 2013, volgnr. 1719.

16. Punt III, onder 7, van de bijlage bij dit besluit luidt als volgt:

„Eet- en drinkgelegenheden (PKWiU ex[14] 56)[15], 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) frisdranken,

5) mineraalwater,

6) andere producten in onverwerkte staat die worden belast tegen het tarief als bedoeld in artikel 41, lid 1, van de [btw-wet]."

17. Afdeling 56.1 van de PKWiU, getiteld „restaurant en mobiele restaurantdiensten", omvat met name de categorieën 56.10.11 („restaurants met volledige tafelbediening"), 56.10.13 („zelfbedieningsrestaurants") en 56.10.19 („andere restaurantdiensten").

18. Volgens de verwijzende rechter wordt bij de uitlegging van de PKWiU verwezen naar de rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji działalności (besluit van de Raad van Ministers betreffende de Poolse indeling van beroepsactiviteiten)[16] van 24 december 2007, en in het bijzonder naar afdeling 56 en de subklassen daarvan. Deze afdeling omvat diensten in verband met het aanbieden van maaltijden voor onmiddellijke consumptie in restaurants, met inbegrip van zelfbedieningsrestaurants en restaurants die afhaalmaaltijden aanbieden, met of zonder zitplaatsen. Het gaat hier niet om het soort eetgelegenheid, maar om 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 maaltijden aan tafelende gasten of gasten die zelf gerechten uit een vooraf opgesteld menu kiezen, ongeacht of zij de bereide maaltijden ter plaatse nuttigen, deze afhalen of laten bezorgen. Deze subklasse omvat de activiteiten van restaurants, cafés, fastfoodrestaurants, ijssalons, pizzeria's, alsmede de activiteiten van mobiele restaurants en bars die worden verricht door afzonderlijke marktdeelnemers.

19. De verwijzende rechter preciseert dat deze methode van regulering van de werkingssfeer van „restaurantdiensten" in de PKWiU invloed heeft gehad op het gebied dat wordt bestreken door de categorie „bereide spijzen, met uitzondering van producten met een alcoholgehalte van meer dan 1,2 %" (ex. 10.85.1). De verwijzing naar de PKD beperkt deze categorie tot subklasse 10.85.Z van de

14 Volgens artikel 2, punt 30, van de btw-wet doelt de term „ex" op een categorie goederen of diensten van de PKWiU of slechts op een deel van de goederen of diensten in de overeenkomstige categorie.

15 De in het verzoek om een prejudiciële beslissing gebruikte uitdrukking is „Usługi związane z wyżywieniem (PKWiU ex 56)". In de schriftelijke opmerkingen van de Commissie is deze zinsnede vertaald als „diensten die verband houden met het verstrekken van maaltijden". Opgemerkt zij dat de uitdrukking „eet- en drinkgelegenheden" overeenkomt met die welke wordt gebruikt voor code 56 van de bijlage bij verordening (EU) nr. 1209/2014 van de Commissie van 29 oktober 2014 tot wijziging van verordening (EG) nr. 451/2008 van het Europees Parlement en de Raad tot vaststelling van een nieuwe statistische classificatie van producten gekoppeld aan activiteiten (CPA) en tot intrekking van verordening (EEG) nr. 3696/93 van de Raad (PB 2014, L 336, blz. 1).

16 Dz. U. 2007, nr. 251, volgnr. 1885; hierna: „PKD".

PKD, die betrekking heeft op „[d]e productie van maaltijden en bereide spijzen". Deze subklasse omvat de productie van maaltijden en bereide spijzen (dat wil zeggen bereide, op smaak gebrachte en gekookte maaltijden), bevroren of geconserveerd, bestaande uit ten minste twee verschillende ingrediënten (met uitzondering van specerijen, enz.), die normaal verpakt en geëtiketteerd zijn voor wederverkoop. De genoemde subklasse omvat niet de bereiding van voor onmiddellijke consumptie bestemde maaltijden, ingedeeld in de overeenkomstige subklassen van afdeling 56 van de PKD.

III. Feiten van het hoofdgeding en prejudiciële vragen

20. Volgens de schriftelijke opmerkingen die het Hof heeft ontvangen, is de verzoekende partij in het hoofdgeding franchisenemer in een keten fastfoodrestaurants, McDonald's Polska sp. z o.o. Verzoeker verkoopt maaltijden en bereide spijzen, zoals belegde broodjes, aardappelpannenkoekjes, salades, friet, broccoli, softijs, milkshakes, vruchtensappen enz. Deze producten worden geserveerd op een dienblad. De klant ontvangt daarbij wegwerpservetjes en bij bepaalde producten bestek of een rietje. De maaltijden en spijzen worden ter plaatse bereid op basis van halffabricaten. Zij kunnen warm of koud zijn, en ter plaatse worden geconsumeerd of door de koper worden meegenomen.

21. In het kader van zijn economische activiteit past verzoeker verschillende verkoopwijzen toe:

– verkoop van producten aan klanten in het restaurant zelf („in-store").

– verkoop van producten aan een buitenloket van het restaurant, bestemd voor consumptie buiten het restaurant aan consumenten per auto of te voet („drive-in of „walk-through"), en

– verkoop van producten aan klanten in aangewezen gebieden van winkelcentra, te weten restauratiezones („food courts").

22. In september 2016 heeft de Urząd kontroli skarbowej (belastingdienst, Polen) verzoekers btw-aangiften alsmede de berekening en betaling van deze belasting gecontroleerd, voor het tijdvak van 1 januari tot en met 30 juni 2016.

23. Na afloop van deze controle heeft de belastingdienst zich op het standpunt gesteld dat alle activiteiten van verzoeker vielen onder „eet- en drinkgelegenheden" waarvoor het btw-tarief van 8 % geldt, en niet onder de levering van „bereide spijzen" waarvoor het btw-tarief van 5 % geldt, zoals verzoeker had aangegeven. De aangevoerde reden is dat de verkochte goederen niet zijn ingedeeld in categorie 10.85.1. van de PKWiU, die geen betrekking heeft op diensten. Volgens de belastingdienst zijn de maaltijd zelf, het feit dat de maaltijden worden bereid om ter plaatse te worden geconsumeerd en de mogelijkheid om de maaltijd onmiddellijk te verbruiken, van wezenlijk belang ter ondersteuning van de conclusie dat het gaat om een eetgelegenheid en niet om de levering van bereide spijzen.

24. De belastingdienst heeft bij beslissing van 21 april 2017 het door verzoeker over de gecontroleerde periode verschuldigde btw-bedrag gecorrigeerd.

25. Bij vonnis van 1 maart 2018 heeft de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (bestuursrechter in eerste aanleg Gliwice, Polen) verzoekers beroep tegen de beslissing van de belastingdienst op dezelfde gronden verworpen en daarbij rekening gehouden met de beoordeling van de belastbare handeling door de klant.

26. De Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen), de verwijzende rechter, bij wie verzoeker deze beslissing heeft aangevochten, koestert twijfels, gelet op de Unierechtelijke vereisten, over de omzetting door de Poolse wetgever van artikel 98 van de btw-richtlijn, met inbegrip van bijlage III daarvan. Er wordt namelijk niet verwezen naar de gecombineerde nomenclatuur maar naar de PKWiU, een statistische activiteitenclassificatie waarin „restaurantdiensten" worden gedefinieerd aan de hand van de activiteiten van specifieke gelegenheden en niet, zoals in het btw-recht, aan de hand van het voorwerp van de heffing. Zo is de uitdrukking „eet- en drinkgelegenheden" waarmee code PKWiU ex 56 wordt aangeduid, ruimer dan de uitdrukking „restaurantdiensten" in de btw-richtlijn. Bijgevolg zou die uitdrukking van invloed zijn op de werkingssfeer van de categorie goederen met als opschrift „Bereide spijzen". Bovendien moet dit begrip overeenkomstig de rechtspraak van het Hof worden uitgelegd.

27. De verwijzende rechter is daarnaast van oordeel dat het van doorslaggevend belang is of deze diensten al of niet onder „restaurantdiensten" worden ingedeeld, omdat verzoeker de relevantie van de statistische classificatie voor de vaststelling van het btw-tarief betwist. Volgens deze rechter zijn de verschillende omstandigheden waaronder de verkochte spijzen worden geserveerd, doorslaggevend. Uit het oogpunt van de gemiddelde klant moet de verkoop voor consumptie ter plaatse in een daartoe bestemde inrichting, zonder gespecialiseerde bediening en met een beperkte personalisering van de bestelling van spijzen, worden onderscheiden van de verkoop van levensmiddelen aan klanten die zich met hun voertuig („drive-in") of te voet („walk-through") begeven naar een daarvoor bestemde plaats buiten het verkooppunt, alsmede van de verkoop in een restauratiezone („food court"). In die gevallen is volgens deze rechter de mogelijkheid om gebruik te maken van de door verzoeker aangeboden inrichting voor de klant geen wezenlijk bestanddeel van de door verzoeker verrichte dienst.

28. Bovendien vraagt de verwijzende rechter in het licht van de rechtspraak van het Hof wat de relevantie is van het criterium ontleend aan de bereidingsmethode, dat onderscheid maakt tussen maaltijden die bestemd zijn voor consumptie ter plaatse en maaltijden die niet direct kunnen worden geconsumeerd. Hij benadrukt in dit verband dat alle methoden waarmee verzoeker kant-en-klare maaltijden verkoopt, elementen van zowel een goederenlevering als een dienst bevatten. Deze tweede kwalificatie hangt echter af van de omvang van de aan de klant geboden voorzieningen en van diens keuze om er al of geen gebruik van te maken.

29. Daarom heeft de Naczelny Sąd Administracyjny de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„1) Omvat het begrip ‚restaurantdiensten', waarop een verlaagd btw-tarief van toepassing is [artikel 98, lid 2, gelezen in samenhang met bijlage III, punt 12 bis, bij de btw-richtlijn] in samenhang met artikel 6 van [uitvoeringsverordening nr. 282/2011] de verkoop van bereide spijzen in omstandigheden als in het bij de nationale rechter aanhangige geding, 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;

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

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

3) Volstaat het voor de beantwoording van de eerste prejudiciële vraag vast te stellen dat de klant de loutere mogelijkheid had de aangeboden inrichting te gebruiken of moet worden vastgesteld dat dit element uit het oogpunt van de gemiddelde klant een essentieel onderdeel van de dienst is?"

30. Verzoeker, de Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach (directeur van de belastingkamer Katowice, Polen), de Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców (ombudsman voor kleine en middelgrote ondernemingen, Polen), de Poolse regering en de Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend. Het Hof heeft beslist om zonder pleitzitting uitspraak te doen.

IV. Analyse

A. Inleidende opmerkingen

31. Uit de formulering van de prejudiciële vragen, die mijns inziens samen moeten worden onderzocht, volgt dat de verwijzende rechter van het Hof wenst te vernemen of de verschillende verkoopwijzen van bereide spijzen voor onmiddellijke consumptie in fastfoodinrichtingen, zoals in het hoofdgeding, kunnen worden aangemerkt als restaurantdiensten waarop een verlaagd btw-tarief kan worden toegepast overeenkomstig artikel 98, lid 2, van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met bijlage III, punt 12 bis, bij deze richtlijn en met artikel 6 van uitvoeringsverordening nr. 282/2011.

32. Uit de motivering van de verwijzingsbeslissing blijkt echter dat de prejudiciële verwijzing gedeeltelijk wordt gerechtvaardigd doordat twijfel is gerezen over de omzetting van het toepasselijke Unierecht in Pools recht. In enkele van bij het Hof ingediende schriftelijke opmerkingen is op dit punt ingegaan.

33. Het lijkt mij dan ook opportuun om eraan te herinneren wat het voorwerp en de context is van het geding waarin de nationale rechter zich tot het Hof heeft gewend. Vraag is of de verkoop van maaltijden als een „restaurantdienst" dan wel als de levering van „bereide spijzen" moet worden gekwalificeerd. Daarop zijn twee verschillende verlaagde btw -tarieven van toepassing zijn, te weten 8 % voor de eerste categorie, wanneer het product onmiddellijk kan worden genuttigd, en 5 % voor de tweede, indien het product niet aan deze voorwaarde voldoet. Dit onderscheid wordt gemaakt onder verwijzing naar een nationale statistische classificatie van economische activiteiten. De verwijzende rechter benadrukt dat deze classificatie doorslaggevend is en afwijkt van de gecombineerde nomenclatuur.

34. Weliswaar stelt de verwijzende rechter om te beginnen vraagtekens bij de methode die de Poolse wetgever heeft gekozen voor het invullen van de mogelijkheid om een of twee verlaagde btw-tarieven vast te stellen overeenkomstig artikel 98 van de btw-richtlijn juncto bijlage III daarvan. De verwijzing naar het Hof heeft echter geen betrekking op de verenigbaarheid van de Poolse wetgeving met het btw-recht van de Unie, in het bijzonder bijlage III, punten 1 en 12 bis, bij de btw-richtlijn waarvan de grenzen in die wetgeving zouden zijn overschreden [17]. De prejudiciële verwijzing naar het Hof heeft met andere woorden geen betrekking op de keuze om een verlaagd btw-tarief toe te passen op een goederenlevering of een dienst die niet in deze bijlage III is genoemd, met als gevolg dat dan het normale btw-tarief toepassing zou vinden.

35. Niettemin blijkt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing dat de verwijzende rechter wegens de verscheidenheid aan handelingen op het vlak van fastfoodrestauratie waarom het gaat in het hoofdgeding, twijfels heeft geuit over de selectieve toepassing van de twee verlaagde tarieven die de Poolse wetgever heeft vastgesteld om de verkoop van levensmiddelen te belasten, gelet op de definitie van „restaurantdiensten, restauratie en cateringdiensten” die zowel de Uniewetgever als het Hof hanteert. In dit verband moet worden benadrukt dat dit verzoek in de lijn ligt van eerdere zaken die hebben geleid tot de arresten van 2 mei 1996, Faaborg-Gelting Linien [18], en 10 maart 2011, Bog e.a. [19], inzake de heffing van btw over de levering van maaltijden of voedsel met of zonder bijkomende diensten.

36. In casu is de analyse van de draagwijdte van die arresten echter delicaat Het wettelijke kader waarin het Hof uitspraak heeft gedaan, heeft immers een evolutie ondergaan [20] en bovendien kunnen de handelingen op het vlak van fastfoodrestauratie waarom het gaat in het hoofdgeding, goederenleveringen of diensten zijn afhankelijk van de omstandigheden waarin de levensmiddelen worden verkocht en afhankelijk van de keuze van de klant. Volgens mij illustreert het hoofdgeding dan ook hoe ongemeen moeilijk het is om het begrip „levensmiddelen” af te bakenen van het begrip „restaurantdiensten”.

37. Aangezien het eerst noodzakelijk is de handelingen te kwalificeren als leveringen van levensmiddelen die belastbaar zijn tegen verlaagde tarieven overeenkomstig bijlage III bij de btw-richtlijn alvorens te kunnen nagaan of op een categorie in deze bijlage verschillende btw-tarieven kunnen worden toegepast, staat het derhalve aan het Hof om vast te stellen welke criteria nuttig zijn voor deze beoordeling, die de nationale rechter moet verrichten.

38. Derhalve geef ik het Hof in overweging ervan uit te gaan dat de verwijzende rechter in wezen wenst te vernemen of artikel 98, lid 2, van en bijlage III, punten 1 en 12 bis, bij de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 6 van uitvoeringsverordening nr. 282/2011, aldus moeten worden uitgelegd dat de verschillende activiteiten bestaande in de verstrekking van maaltijden die worden bereid voor onmiddellijke consumptie in fastfoodinrichtingen, met het oog op de toepassing van een verlaagd btw-tarief onder het begrip „restaurantdiensten, restauratie en cateringdiensten” dan wel onder het begrip „levensmiddelen” vallen.

[17] Zie ter vergelijking arrest van 9 november 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846).

[18] C-231/94, EU:C:1996:184, hierna: „arrest Faaborg-Gelting Linien”.

[19] C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09, EU:C:2011:135; hierna: „arrest Bog e.a.”

[20] Anders dan in de zaken die hebben geleid tot de arresten Faaborg-Gelting Linien en Bog e.a., gelden in de onderhavige zaak de btw-richtlijn zoals in werking getreden op 1 januari 2007 (zie artikel 413 van deze richtlijn) en de wijziging per 1 juni 2009 (zie artikel 3 van richtlijn 2009/47). Op grond van deze wijziging kunnen de lidstaten een verlaagd btw-tarief toepassen op „restaurantdiensten, restauratie en cateringdiensten”.

39. Gelet op de context van dit verzoek, die ik zojuist onder de aandacht heb gebracht, is het voor het onderzoek ervan nuttig te herinneren aan de beginselen die van toepassing zijn op de belasting tegen een verlaagd tarief van aan btw onderworpen handelingen in het algemeen, en op „restaurantdiensten, restauratie en cateringdiensten" in het bijzonder. Vervolgens geef ik enige toelichting bij de elementen die nuttig zijn voor de uitlegging die aan die beginselen kan worden gegeven met het oog op de toepassing ervan op de betrokken handelingen.

B. Heffing van btw tegen een verlaagd tarief over goederenleveringen en diensten

40. Volgens artikel 96 van de btw-richtlijn stelt elke lidstaat een normaal btw-tarief vast en past hij ditzelfde tarief toe op goederenleveringen en diensten.

41. In afwijking van dit beginsel voorziet artikel 98 van deze richtlijn in de mogelijkheid om een of twee verlaagde btw-tarieven toe te passen. Daartoe somt bijlage III bij deze richtlijn op uitputtende wijze op op welke categorieën goederenleveringen en diensten de verlaagde tarieven kunnen worden toegepast. [21]

42. Het doel van deze bijlage is om bepaalde bijzonder noodzakelijk geachte goederen goedkoper te maken en dus toegankelijker voor de eindconsument, die de btw uiteindelijk draagt. [22] Het Hof beschouwt levensmiddelen als essentiële goederen. [23]

43. Aangaande de specifieke inhoud van bijlage III bij de btw-richtlijn heeft het Hof geoordeeld dat de Uniewetgever een grote beoordelingsvrijheid toekomt, aangezien hij bij het nemen van een belastingmaatregel politieke, economische en sociale keuzes moet maken en uiteenlopende belangen moet afwegen of ingewikkelde beoordelingen moet verrichten. [24]

44. Het Hof heeft gepreciseerd dat de Uniewetgever, krachtens de ruime beoordelingsvrijheid waarover hij beschikt bij het nemen van een belastingmaatregel, het met de vaststelling van bijlage III bij de btw-richtlijn mogelijk heeft willen maken dat een verlaagd btw-tarief wordt toegepast op essentiële goederen alsmede op goederen en diensten die overeenstemmen met sociale of culturele doelstellingen, voor zover zij geen of weinig risico vormen voor verstoring van de mededinging. [25]

45. Zo bepaalt bijlage III bij de btw-richtlijn dat de lidstaten een of twee verlaagde btw-tarieven kunnen toepassen op de volgende categorieën: „1) [l]evensmiddelen [...]" en „12 bis) restaurantdiensten, restauratie en cateringdiensten [...]".

[21] Zie arrest van 19 december 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[22] Zie arrest van 9 maart 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[23] Zie arrest van 3 maart 2011, Commissie/Nederland (C-41/09, EU:C:2011:108, punt 53).

[24] Zie arresten van 9 maart 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 19 december 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Overigens is het interessant dat de lijst in bijlage III bij de btw-richtlijn de lidstaten de mogelijkheid biedt om ongeveer 65 % van de consumptieve bestedingen van huishoudens lager of in het geheel niet te belasten, zoals blijkt uit de effectbeoordeling in het werkdocument van de diensten van de Commissie bij het voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG wat de btw-tarieven betreft [SWD(2018) 7 final] (punt 1.2), uitsluitend in het Engels beschikbaar.

[25] Zie arrest van 19 december 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, punten 31 en 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

46. Het Hof heeft eraan herinnerd dat de toepassing door de lidstaten van een of twee verlaagde btw-tarieven niet verplicht is en een afwijking vormt van het beginsel dat het normale tarief van toepassing is. Bijgevolg moeten volgens vaste rechtspraak de ter zake toepasselijke bepalingen strikt [26] en overeenkomstig de gebruikelijke betekenis van de betrokken woorden [27] worden uitgelegd.

47. Voorts bepaalt artikel 98, lid 3, van de btw-richtlijn dat de lidstaten bij de toepassing van de verlaagde tarieven op de categorieën waarin aan *goederen* wordt gerefereerd „voor de vaststelling van de juiste omschrijving van de betrokken categorie gebruik [mogen] maken van de gecombineerde nomenclatuur".

48. Dienaangaande heeft het Hof geoordeeld dat het gebruik van de gecombineerde nomenclatuur slechts één van de manieren is om de betrokken categorie nauwkeurig te bepalen. [28]

49. Bij mijn weten is het Hof nooit gevraagd onder welke voorwaarden de lidstaten gebruik kunnen maken van de mogelijkheid om *meerdere* verlaagde btw-tarieven toe te passen naargelang de categorie vermeld in bijlage H bij de Zesde richtlijn of bijlage III bij de btw-richtlijn. Meer in het algemeen hebben de eerdere arresten van het Hof, met uitzondering van het arrest van 3 mei 2001, Commissie/Frankrijk [29], betrekking op de toepassing van één verlaagd btw-tarief en op beperking van de toepassing van dit tarief tot bepaalde goederen [30] of diensten [31] binnen één enkele categorie.

50. Gezien de omstandigheden in het hoofdgeding lijkt het mij van belang erop te wijzen dat er in artikel 98 van de btw-richtlijn geen beperkingen worden opgelegd betreffende de vaststelling van de verlaagde btw-tarieven en de toepassingswijzen volgens de categorieën goederen of diensten in bijlage III bij deze richtlijn. [32] Op elk van deze categorieën, of een deel ervan, kunnen dus twee

[26] Zie arresten van 9 maart 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 19 december 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, punt 25).

[27] Zie arrest van 19 december 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, punt 25).

[28] Zie arrest van 9 november 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, punt 25).

[29] C-481/98, EU:C:2001:237. Zie punt 33 van dat arrest.

[30] Zie met name arrest van 9 november 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, punt 36).

[31] Zie met name arresten van 27 februari 2014, Pro Med Logistik en Pongratz (C-454/12 en C-455/12, EU:C:2014:111, punt 60), en 9 maart 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, punt 37).

[32] Tevens kan worden opgemerkt dat uit het gebruik in artikel 98, lid 3, van deze richtlijn van de uitdrukking „[b]ij de toepassing van de [...] verlaagde tarieven" in plaats van een uitdrukking als „een van de verlaagde tarieven" volgt dat goederen kunnen worden onderworpen aan belastingheffing tegen twee verschillende verlaagde tarieven. In vergelijking met deze bewoordingen kan bovendien een argument worden ontleend aan het ontbreken van een bijzondere bepaling inzake diensten, een bepaling die de toepassing van twee verschillende tarieven voor diensten uitsluit of een bepaling die een verschillende behandeling rechtvaardigt. Zie in dezelfde zin arrest van 8 mei 2003, Commissie/Frankrijk (C-384/01, EU:C:2003:264, punt 27).

verschillende, al dan niet verlaagde, btw-tarieven worden toegepast overeenkomstig de doelstellingen van de bewuste lidstaat. [33] Hetzelfde verlaagde btw-tarief kan met andere woorden op een goederenlevering en op een dienst worden toegepast. [34]

51. In dit verband moet worden benadrukt dat de Uniewetgever bij de harmonisatie van de btw-regels door middel van een zeer groot aantal teksten, waaronder de Zesde richtlijn die door de btw-richtlijn is vervangen en gecodificeerd, de lidstaten steeds keuzevrijheid heeft geboden bij de toepassing van deze regels en inzonderheid van de regels betreffende de keuze van de vastgestelde tarieven naargelang het betrokken goed of de betrokken dienst.

52. Deze keuzevrijheid van de lidstaten om verschillende btw-tarieven toe te passen op goederen of diensten kan echter niet tot gevolg hebben dat de lidstaten worden ontslagen van de verplichting om gemeenschappelijke beginselen in acht te nemen. In de eerste plaats moeten overeenkomstig het btw-recht van de Unie de belastbare handelingen worden onderscheiden naar hun voorwerp. [35]

53. In de tweede plaats moeten de lidstaten volgens vaste rechtspraak van het Hof het beginsel van fiscale neutraliteit eerbiedigen wanneer zij ervoor kiezen een verlaagd btw-tarief toe te passen op een van de 24 categorieën goederen of diensten in bijlage III bij de btw-richtlijn [36], of wanneer zij selectief een verlaagd tarief toepassen op een deel van de goederen of diensten in elk van deze categorieën [37]. Hieruit blijkt overigens de zin van de in het vorige punt van deze conclusie in herinnering gebrachte verplichting om goederen van diensten te onderscheiden.

54. Dit beginsel verzet zich ertegen dat soortgelijke goederen of diensten, die met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld. [38]

55. Aangezien het gaat om een beginsel dat inherent is aan het gemeenschappelijke btw-stelsel [39], ben ik van mening dat deze rechtspraak kan worden toegepast op nationale wettelijke regelingen waarbij *twee* verlaagde btw-tarieven voor goederen of diensten zijn vastgesteld.

[33] Ik ben ook van mening dat een dergelijke uitlegging steun vindt in het doel van de regeling inzake verlaagde btw-tarieven waarvoor de Uniewetgever heeft gekozen. Zie dienaangaande de punten 43 en 44 van deze conclusie. Ook zou een argument kunnen worden ontleend aan de kwalificatie door het Hof van levensmiddelen als essentiële goederen. Zie in die zin arrest van 1 oktober 2020, Staatssecretaris van Financiën (Verlaagd btw-tarief voor afrodisiaca) (C-331/19, EU:C:2020:786, punten 25, 26 en 35). Zo kan bij twee verlaagde btw-tarieven de keuze voor het laagste btw-tarief voor bepaalde voedingsmiddelen zonder enige bijkomende dienst gerechtvaardigd zijn.
Wat diensten betreft, moet mijns inziens bovendien artikel 101 van de btw-richtlijn worden aangehaald als een bewijs van het belang dat de Uniewetgever hecht aan diensten, waaronder restaurantdiensten, wegens de invloed van de verlaagde btw-tarieven op de schepping van werkgelegenheid, de economische groei en de goede werking van de interne markt.

[34] Zie in dit verband, ter illustratie van de in de lidstaten toegepaste verlaagde btw-tarieven, het rapport van de Commissie getiteld „VAT rates applied in the Member States of the European Union, Situation at 1st January 2020" [taxud.c.1 (2020)], tabel II, in het Engels beschikbaar op het volgende internetadres:
https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf
(blz. 4 en 5).

[35] Zie de artikelen 14 en 24 van de btw-richtlijn, die respectievelijk de „levering van goederen" en de „dienst" omschrijven.

[36] Zie arrest van 9 maart 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[37] Zie met name 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).

[38] Zie de in de vorige voetnoot aangehaalde rechtspraak. Zie ook met betrekking tot de verschillende betekenissen van de uitdrukking „beginsel van fiscale neutraliteit" op btw-gebied de conclusie van advocaat-generaal Hogan in de zaak Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2019:942, punten 55 en 56 en voetnoten 21 en 22).

[39] Zie in die zin arrest van 9 november 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, punt 23).

56. Bijgevolg staat het, met dit voorbehoud, aan de lidstaten om van de in de categorieën van bijlage III bij de btw-richtlijn genoemde goederenleveringen en diensten nauwkeurig te bepalen welke aan het verlaagde btw-tarief of de verlaagde btw-tarieven zullen worden onderworpen. [40]

57. Bovendien moet de selectieve toepassing van het verlaagde btw-tarief kunnen worden gerechtvaardigd door concrete en specifieke aspecten van de betrokken categorie in bijlage III. [41]

58. Uit het geheel van de genoemde beginselen volgt ten eerste dat het Hof de nationale wet toetst wanneer het wordt gevraagd of de werkingssfeer van een van de in bijlage III bij de btw-richtlijn genoemde categorieën in acht is genomen, of wanneer wordt betoogd dat inbreuk is gemaakt op het beginsel van fiscale neutraliteit en de verwijzende rechter het Hof beoordelingselementen heeft verstrekt met betrekking tot de doelen die de nationale wetgever nastreeft met zijn keuze om een verlaagd btw-tarief of verlaagde btw-tarieven toe te passen.

59. Het staat dus aan de nationale rechter om na te gaan of de keuze van de nationale wetgever om een verlaagd btw-tarief toe te passen, zoals in de onderhavige zaak op levensmiddelen of restaurantdiensten, betrekking heeft op handelingen die vallen onder deze bijlage III, meer bepaald onder punt 1 of punt 12 bis, en of het beginsel van fiscale neutraliteit is geëerbiedigd wanneer goederen of diensten binnen dezelfde categorie uit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld.

60. Ten tweede is, indien aan deze voorwaarden is voldaan geen toetsing door het Hof mogelijk wat betreft het feit dat in nationale bepalingen – zonder verwijzing naar de gemeenschappelijke nomenclatuur [42] – goederen en diensten waarop hetzelfde verlaagde btw-tarief van toepassing is, worden ingedeeld in dezelfde categorie, zonder formeel onderscheid tussen wat in bijlage III bij de btw-richtlijn als goederen dan wel als diensten wordt aangemerkt [43]. Evenmin is het van belang dat de nationale wetgever ter aanduiding van een categorie in de nationale classificatie ervoor kiest om vergelijkbare termen te gebruiken als voor een categorie in bijlage III bij de btw-richtlijn, evenwel met een ruimere werkingssfeer [44], mits het verlaagde btw-tarief voor de goederen en diensten in die nationale categorie strookt met artikel 98 van de btw-richtlijn en met het beginsel van fiscale neutraliteit. Dit zou anders zijn indien de nationale wetgever in zijn classificatie uitsluitend had willen verwijzen naar bijvoorbeeld de diensten in bijlage III, punt 12 bis, bij deze richtlijn, zonder de toepassingsvoorwaarden van het gekozen verlaagde btw-tarief na te leven.

61. Bijgevolg heeft de vraag hoe de betrokken handelingen in het hoofdgeding dienen te worden gekwalificeerd, slechts zin indien het antwoord ertoe leidt dat deze handelingen geheel of gedeeltelijk worden belast tegen een ander verlaagd btw-tarief, gelet op het beginsel van fiscale neutraliteit, hetgeen de verwijzende rechter ertoe zou brengen zich af te vragen of de Poolse

[40] Zie arrest van 9 november 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[41] Zie met name arrest van 9 november 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[42] Zie punt 48 van deze conclusie.

[43] Er zij aan herinnerd dat de Poolse wetgever volgens de verwijzende rechter in casu een verlaagd tarief van 5 % heeft vastgesteld voor met name „[b]ereide spijzen” en een ander verlaagd tarief van 8 % voor met name „restaurantdiensten”, en dat het btw-tarief wordt vastgesteld op basis van een statistische classificatie van goederen en diensten (PKWiU), gekoppeld aan de classificatie van de soorten commerciële activiteiten (PKD) die, in het bijzonder wat betreft de verlaagde tarieven, categorie 10.85.1 van de PKWiU, „kant-en-klaarmaaltijden”, omvat, en groep 56.1 van de PKWiU, „restaurant- en mobiele restaurantdiensten”, met daarin „restaurants met volledige tafelbediening”, „zelfbedieningsrestaurants” en „andere restaurantdiensten”. Zie de punten 13 tot en met 19 van deze conclusie.

[44] Volgens de verwijzende rechter omvat de onderverdeling in het onderhavige geval diensten gelieerd aan de levering van maaltijden voor onmiddellijke consumptie (zie de punten 18 en 19 van deze conclusie), zonder voorwaarden betreffende bijkomende diensten.

wetgever terecht ervoor heeft gekozen om de categorie „bereide spijzen", gedefinieerd als elke vervaardiging van bereide spijzen die niet voor onmiddellijke consumptie bestemd zijn, te belasten tegen 5 %, in tegenstelling tot restauratie-activiteiten.

62. Aangezien de Uniewetgever het criterium voor de kwalificatie van handelingen als restaurantdiensten, restauratie en cateringdiensten heeft gepreciseerd en in de rechtspraak van het Hof eerder al het begrip „levensmiddelen" in een ander rechtskader was uitgelegd, moet thans worden gepreciseerd welke elementen nuttig zijn voor een uniforme toepassing van deze begrippen.

C. Heffing van btw over „restaurantdiensten, restauratie en cateringdiensten" tegen een verlaagd tarief

63. Sinds 1 juni 2009, de datum van inwerkingtreding van richtlijn 2009/47 [45], is in bijlage III bij de btw-richtlijn punt 12 bis opgenomen, krachtens hetwelk de lidstaten voor „restaurantdiensten, restauratie en cateringdiensten" kunnen afwijken van het beginsel van belastingheffing tegen het normale tarief voor goederen en diensten.

64. Volgens overweging 2 van richtlijn 2009/47 bestaat het nagestreefde doel erin het scheppen van werkgelegenheid te bevorderen en de ondergrondse economie te bestrijden.

65. In artikel 6, lid 1, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011, dat volgens artikel 65 ervan van toepassing is met ingang van 1 juli 2011, heeft de Uniewetgever, teneinde een eenvormige toepassing van het btw-stelsel [46] te waarborgen, de kenmerkende en onderling onderscheidende elementen van restaurant- en cateringdiensten bepaald. In lid 2 van dit artikel wordt gepreciseerd wanneer een handeling niet als restaurant- of cateringdienst kan worden aangemerkt.

66. Bijgevolg leidt het onderzoek van de bewoordingen van de eerste twee zinnen van artikel 6, lid 1, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 en van lid 2 van dat artikel, in het bijzonder met betrekking tot de levering van spijzen die voor onmiddellijke consumptie zijn bereid, zoals in het hoofdgeding aan de orde is, in mijn ogen tot de conclusie dat restaurant- en cateringdiensten niet worden gekenmerkt door de wijze van bereiding van de voedingsmiddelen, maar door de verrichting van bijkomende diensten die met de levering van deze voedingsmiddelen gepaard gaan. Bovendien moeten deze bijkomende diensten voldoende zijn, en zelfs de overhand halen, om de onmiddellijke consumptie van de bereide levensmiddelen mogelijk te maken.

67. Indien dit niet het geval is, moet mijns inziens daaruit worden afgeleid dat de levering van spijzen wordt beschouwd als een levering van goederen, meer bepaald van „levensmiddelen". [47]

[45] De Uniewetgever is opgetreden voordat het arrest Bog e.a. werd gewezen, waarin categorie 1 van bijlage H bij de Zesde richtlijn werd uitgelegd (zie punt 8 van dat arrest), thans bijlage III bij de btw-richtlijn. Deze categorie vermeldde voor belastingheffing tegen een verlaagd btw-tarief onder meer de ingrediënten voor de bereiding van die levensmiddelen en de producten die worden gebruikt ter aanvulling of vervanging van deze levensmiddelen, zonder onderscheid naar de wijze van verkoop. Het Hof heeft in wezen voor recht verklaard dat bij levering van goederen de voor onmiddellijke consumptie bereide spijzen en maaltijden binnen deze categorie van bijlage H bij de Zesde richtlijn vallen en in aanmerking komen voor het verlaagde btw-tarief.

[46] Zie overweging 4 van deze uitvoeringsverordening.

[47] Zie voor de onderbouwing van deze analyse de punten 80 en 86 van deze conclusie.

68. Volgens artikel 6, lid 1, derde volzin, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 kan alleen op basis van de plaats van de bijkomende diensten die met de verstrekking van spijzen gepaard gaan, onderscheid worden gemaakt tussen restaurantdiensten en cateringdiensten.

69. Deze verwijzing zou op zich moeten volstaan om het Hof in staat te stellen een antwoord te geven op de prejudiciële vragen zoals deze zijn geformuleerd. De feitelijke omstandigheden van het hoofdgeding, die de twijfels bij de verwijzende rechter hebben doen rijzen, de ontwikkeling in de analyses van de Poolse autoriteiten met betrekking tot het op de betrokken handelingen toepasselijke btw-tarief en het feit dat de bij het Hof ingediende opmerkingen uitsluitend overeenstemmen op het punt van de verkoop buiten fastfoodinrichtingen, tonen echter aan dat de betekenis van deze definities moet worden verfijnd. [48]

70. Bijgevolg dient overeenkomstig de rechtspraak van het Hof, aangehaald in punt 46 van deze conclusie, het begrip „restaurantdiensten" in de zin van punt 12 bis van bijlage III bij de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 6 van uitvoeringsverordening nr. 282/2011, strikt te worden uitgelegd en dient de werkingssfeer van deze bepaling niet te worden uitgebreid tot prestaties die niet intrinsiek met dit begrip verbonden zijn.

71. Aangaande de bewoordingen van deze bijlage III, punt 12 bis, kan in de eerste plaats worden gepreciseerd dat de uitdrukking „restaurantdiensten", die in de omgangstaal zowel op een plaats als op een dienst kan duiden, en de uitdrukking „restauratie en cateringdiensten" in overeenstemming zijn met de bewoordingen van artikel 55 van de btw-richtlijn, die sinds 1 januari 2010, de datum van inwerkingtreding van deze bij richtlijn 2008/8 ingevoerde bepaling, in essentie ongewijzigd zijn gebleven. Dit artikel definieert de plaats waar deze diensten worden belast als de plaats waar zij materieel worden verricht. Die plaats is over het algemeen de plaats van vestiging van de dienstverrichter, zonder onderscheid tussen de diensten.

72. In de tweede plaats ben ik van mening dat dit onderscheid tussen restaurantdiensten enerzijds en restauratie en cateringdiensten anderzijds, wat verlaagde btw-tarieven betreft, zoals ingevoegd in bijlage III van de btw-richtlijn bij richtlijn 2009/47 en gedefinieerd in uitvoeringsverordening nr. 282/2011, moet worden verzoend met de enige definitie die eerder van deze begrippen in de rechtspraak van het Hof is ontwikkeld.

73. In dit verband kunnen de redactionele keuzes van de Uniewetgever chronologisch enkel worden vergeleken met de overwegingen van het arrest Faaborg-Gelting Linien van 2 mei 1996. Het arrest Bog e.a., waarin de draagwijdte ervan is gepreciseerd, is immers gewezen op 10 maart 2011, vóór de vaststelling van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 van 15 maart 2011.

74. In punt 14 van het arrest Faaborg-Gelting Linien heeft het Hof geoordeeld dat „[d]e restaurantverrichting wordt [...] gekenmerkt door een reeks van elementen en handelingen, waarvan de levering van voedsel niet meer dan een *onderdeel is en waarin het dienstenaspect ruimschoots de overhand heeft*. Zij moet bijgevolg als dienst in de zin van artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn worden beschouwd. Dit is echter anders, wanneer de verrichting betrekking heeft op *‚afhaal'*-maaltijden *en niet gepaard gaat met diensten* die de nuttiging ter plaatse in een passend kader moeten veraangenamen". [49]

[48] Zie in die zin ook het verslag van de Commissie aan de Raad over de plaats van heffing van de btw op leveringen van goederen en diensten, met inbegrip van restaurantdiensten, aan passagiers aan boord van schepen, vliegtuigen, treinen of bussen overeenkomstig artikel 37, lid 3, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde [COM(2012) 605 final] (blz. 7 en 10), waarin melding wordt gemaakt van de behoefte aan opheldering in het licht van de rechtspraak van het Hof.

[49] Cursivering van mij.

75. Om te beginnen merk ik op dat in het arrest Faaborg-Gelting Linien enkel de term „restaurant" wordt gebruikt. Het voorwerp van het geding wordt immers omschreven als de heffing van btw over „restaurantverrichtingen" aan boord van veerboten. De kenmerkende omstandigheden van deze diensten [50] komen echter doorgaans overeen met die van de diensten die in een restaurant worden aangeboden.

76. Voorts zou uit het feit dat deze handelingen op een schip plaatsvinden, kunnen worden opgemaakt wat het onderscheid rechtvaardigt tussen diensten die de dienstverrichter in zijn inrichting verricht, en die daarbuiten in een restauratieruimte. [51]

77. Ten slotte levert het onderzoek van de verschillen meer inzicht op. De Uniewetgever heeft in artikel 6 van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 criteria inzake de bereiding van levensmiddelen („bereid of onbereid") of het vervoer daarvan („al dan niet inclusief [...] vervoer") buiten toepassing gelaten en evenmin het criterium van „nuttiging ter plaatse" gekozen. [52]

78. De Uniewetgever heeft aldus een einde gemaakt aan de twijfels over de draagwijdte van het arrest Faaborg-Gelting Linien, met name wat betreft het doorslaggevende karakter van de elementen in verband met de bereiding en levering van spijzen dat, anders dan het criterium van het kwalitatieve belang van de elementen van restaurantdienstverrichtingen, kon leiden tot onoplosbare afbakeningsproblemen wegens de grote verscheidenheid en de complexiteit van de spijzen en de presentatie ervan. [53]

79. In dit verband kan aansluiting worden gezocht bij identieke beslissingen van de Uniewetgever, in uitvoeringsverordening nr. 282/2011, en van het Hof, in het arrest Bog e.a., teneinde nauwkeurige criteria vast te stellen om het onderscheid te maken tussen goederenleveringen en diensten in geval van verkoop van voor onmiddellijke consumptie bereide maaltijden.

80. In deze omstandigheden en gelet op de ruime draagwijdte van het arrest Bog e.a. als gevolg van de uiteenlopende feitelijke omstandigheden van de zaken die tot dit arrest hebben geleid, hoewel richtlijn 2009/47 ratione temporis niet van toepassing was [54], ben ik van mening dat artikel 6 van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 moet worden gelezen in het licht van dat arrest.

81. In het arrest Bog e.a. heeft het Hof zich immers uitgesproken over de verkoop van kant-en-klare spijzen in vier verschillende situaties. Het ging met name om de verkoop van worst en friet in voertuigen op de markt [55], de verkoop van popcorn en tortillachips („nacho's") in bioscoopfoyers [56], de verkoop van gegrild vlees en friet in snackbars [57] en van bereide spijzen door een traiteur [58].

82. Hoewel het criterium van „*diensten die de nuttiging ter plaatse in een passend kader moeten veraangenamen*" al kon worden afgeleid uit punt 14 van het arrest Faaborg-Gelting Linien, heeft het Hof in de punten 70 en 71 van het arrest Bog e.a. geoordeeld dat de levering van spijzen in

50 Zie arrest Faaborg-Gelting Linien (punt 13).

51 Zie arrest Faaborg-Gelting Linien (punt 15).

52 Zie arrest Faaborg-Gelting Linien (punt 14).

53 Zie arrest Bog e.a. (punten 19, 21, 36 en 43).

54 Zie arrest Bog e.a. (punt 8).

55 Zaak Bog (C-497/09), zie arrest Bog e.a. (punt 13).

56 Zaak CinemaxX (voorheen Flebbe Filmtheater) (C-499/09), zie arrest Bog e.a. (punt 26).

57 Zaak Lohmeyer (C-501/09), zie arrest Bog e.a. (punt 32).

58 Zaak Fleischerei Nier (C-502/09), zie arrest Bog e.a. (punt 38).

snackbars, voertuigen of bioscopen, *met rudimentaire voorzieningen* die *slechts een geringe personeelsinzet* vereisen, als een levering van goederen moest worden aangemerkt. Het Hof heeft dit begrip aldus uitgelegd dat het ook spijzen en maaltijden omvat die door koken, braden, bakken of op andere wijze zijn bereid om onmiddellijk te worden geconsumeerd. [59]

83. Een partyservice daarentegen *verricht diensten*, tenzij het gaat om standaardspijzen, aangezien de bereiding van de gerechten, de samenstelling van het menu en de eventuele terbeschikkingstelling van serviesgoed, bestek en meubilair de overheersende bestanddelen van de dienst vormen. [60]

84. Artikel 6, lid 2, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 bepaalt echter dat „[h]et verstrekken van [...] spijzen of dranken dan wel beide, [...] maar *zonder andere* bijkomende diensten [...] niet [wordt] aangemerkt als restaurant- en cateringdiensten" [61], terwijl dergelijke diensten in lid 1 van dat artikel worden gedefinieerd als „het verstrekken van [...] 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*." [62]

85. Gelet daarop rijst de vraag welke lessen getrokken kunnen worden uit de preciseringen in de arresten Faaborg-Gelting Linien en Bog e.a. betreffende de verschillende niveaus van bijkomende diensten die het Hof heeft vastgesteld, wanneer de belastbare handelingen in andere omstandigheden plaatsvinden dan die welke eerder door het Hof zijn onderzocht. In de onderhavige zaak hebben de prejudiciële vragen betrekking op de kwalificatie van fastfoodrestaurantverrichtingen die als bijzonderheid hebben dat zij, naar keuze van de klant, de kenmerken kunnen vertonen van restaurant- en cateringdiensten of van de verkoop van afhaalmaaltijden, en dat de verkoopplaats in alle gevallen niet rudimentair is, maar een vaste ruimte is die speciaal is bestemd voor onmiddellijke consumptie van de verkochte producten.

86. In de eerste plaats volgt mijns inziens duidelijk uit de samenhang van de arresten Faaborg-Gelting Linien en Bog e.a., in het licht waarvan ik het Hof in overweging geef artikel 6 van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 te lezen [63], dat de verkoop van afhaalmaaltijden als een goederenlevering moet worden aangemerkt. Deze uitlegging kan worden vergeleken met de documenten van het btw-comité. [64]

[59] Zie arrest Bog e.a. (punt 88).

[60] Zie arrest Bog e.a. (punten 77, 79 en 80).

[61] Cursivering van mij.

[62] Cursivering van mij.

[63] Zie punt 80 van deze conclusie.

[64] Zie richtsnoeren die voortvloeien uit de 86e vergadering van het btw-comité van 18 en 19 maart 2009 [taxud.d.1(2009)357988], beschikbaar op het volgende internetadres: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf (blz. 117 en 118). Daarin wordt gepreciseerd dat de volgende verrichtingen noch als catering- noch als restaurantdiensten worden beschouwd:
– de enkele levering van al dan niet bereid voedsel (bijvoorbeeld voedsel om af te halen van restaurants, supermarkten of soortgelijke inrichtingen);
– verrichtingen die enkel bestaan in de bereiding en het vervoer van voedsel;
– in het algemeen, verrichtingen bestaande in de bereiding, het vervoer en de verstrekking van voedsel en/of dranken zonder bijkomende diensten.
Bovendien is volgens dit comité in die gevallen de levering van voedsel en/of dranken zonder bijkomende diensten een levering van goederen, waarvan de plaats wordt bepaald op basis van de artikelen 31 tot en met 37 van de btw-richtlijn. De lidstaten kunnen een verlaagd tarief toepassen op de levering van levensmiddelen (met inbegrip van dranken, maar met uitsluiting van alcoholhoudende dranken), overeenkomstig categorie 1 van bijlage III bij de btw-richtlijn.

87. In de tweede plaats geldt dit ook voor plaatsen waar de mogelijkheid tot nuttiging ter plaatse uit het oogpunt van de consument niet doorslaggevend kan zijn omdat de dienstverrichter minimale diensten (verpakking, afgifte van bestek, beperkte ruimte) aanbiedt en die diensten worden verzorgd door een beperkt aantal personen (over het algemeen de verkoper of verkopers).

88. In de derde plaats moet daaruit ook worden afgeleid dat voor de kwalificatie van restaurantverrichtingen een nauwkeurig onderzoek vereist is en een kwantitatieve vaststelling van het bestaan van een inrichting die het verbruik ter plaatse vergemakkelijkt, op zich ontoereikend is.

89. Deze verschillende elementen maken het echter niet mogelijk een nauwkeurig antwoord te geven op de vragen van de verwijzende rechter betreffende het dienstenniveau dat nodig is om de verschillende verkoopwijzen („in-store", „drive-in", „walk-through" en „food court")[65] te kunnen uitsluiten van de kwalificatie als goederenlevering.

90. Gelet op deze vaststelling moet mijns inziens ervoor gezorgd worden dat het antwoord van het Hof gemakkelijk kan worden aangepast aan andere verkoopwijzen van spijzen die op verschillende plaatsen voor snelle consumptie worden bereid, zoals in winkels, musea, sportinrichtingen, tankstations, op markten, in de nabijheid van maaltijdautomaten, of die zich nog kunnen ontwikkelen, zoals blijkt tijdens de huidige gezondheidscrisis. Ik denk in dit verband aan de gevallen waarin restauranthouders maaltijden verkochten aan klanten die deze niet ter plaatse konden nuttigen, in de vorm van bereide spijzen die waren verpakt zoals op een bord en meerdere dagen houdbaar waren of onmiddellijk konden worden opgewarmd.

91. Mijns inziens volgt uit de definitie van restaurant- en cateringdiensten in artikel 6 van uitvoeringsverordening nr. 282/2011, gelezen in het licht van de rechtspraak van het Hof, dat de inzet van personeel belast met het verrichten van diensten die de onmiddellijke consumptie van levensmiddelen in daartoe bestemde inrichtingen veraangenamen, een doorslaggevend criterium is om te bepalen wat onder de uitdrukking „voldoende bijkomende diensten" moet worden verstaan. Concreet ben ik van mening dat, in de meeste gevallen, op grond van het feit dat de levensmiddelen worden geleverd op een plaats die onder toezicht van de belastingplichtige staat en waar materiële en menselijke middelen worden georganiseerd en ingezet om het comfort (bijvoorbeeld met tafels en stoelen) en de veiligheid (met name de reinheid van de inrichting) van de consument te waarborgen, de dienst kan worden onderscheiden van de goederenlevering.

92. Een dergelijk criterium moet echter worden gecombineerd met *de keuze van de consument* om gebruik te maken van de bijkomende diensten bij de levering van levensmiddelen. Het vermoeden van deze keuze is *afhankelijk van de wijze waarop de onmiddellijk te nuttigen maaltijden worden verkocht*, te weten binnen of buiten de inrichting van de dienstverrichter. In het laatste geval volstaat de enkele terbeschikkingstelling van materiële en menselijke voorzieningen bij de verrichting van diensten volgens mij niet om de handeling als een dienst aan te merken. Met andere woorden, er dient te worden geoordeeld dat met de levering van levensmiddelen geen bijkomende diensten gepaard gaan.

93. Ik herinner eraan dat een dergelijk onderscheid mogelijk geen invloed heeft op de keuze van het toepasselijke verlaagde btw-tarief door de lidstaat. Indien in dat geval twee verlaagde btw-tarieven van toepassing zijn, verzet volgens mij, gelet op de in de punten 50 en 59 van deze

[65] Zie punt 21 van deze conclusie.

conclusie in herinnering gebrachte beginselen, niets zich ertegen dat hetzelfde btw-tarief wordt toegepast wanneer is voldaan aan de criteria voor de kwalificatie van de handeling in het licht van bijlage III bij de btw-richtlijn.

94. Met andere woorden, het lijkt mij economisch gerechtvaardigd dat de verkoop van bereide spijzen die niet ter plaatse worden verbruikt, als levering van goederen verschillend kan worden belast naargelang zij plaatsvindt in een levensmiddelenwinkel dan wel bestaat in de terbeschikkingstelling van die spijzen aan de klant op diens verzoek, al dan niet voor onmiddellijke consumptie. Mijns inziens zijn zij objectief niet soortgelijk, aangezien zij niet aan dezelfde behoeften van de consument beantwoorden en in verschillende mate een menselijk handelen vergen. Hoe dan ook staat het aan de nationale rechter om te beoordelen of de betrokken goederen of diensten soortgelijk zijn.[66]

95. Bijgevolg zou het Hof aan de verwijzende rechter kunnen antwoorden als volgt:

– Artikel 98, lid 2, van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met bijlage III, punt 12 bis, bij deze richtlijn en met artikel 6 van uitvoeringsverordening nr. 282/2011, moet aldus worden uitgelegd dat het begrip „restaurantdiensten, restauratie en cateringdiensten" ook betrekking heeft op de levering van levensmiddelen op een plaats onder toezicht van de belastingplichtige, waar materiële en menselijke middelen worden georganiseerd en ingezet om de consument de kwaliteit van voldoende diensten te garanderen die zijn comfort en veiligheid moeten waarborgen met het oog op onmiddellijke consumptie van die levensmiddelen ter plaatse.

– Artikel 98, lid 2, van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met bijlage III, punt 1, bij deze richtlijn, moet aldus worden uitgelegd dat het begrip „levensmiddelen" ook betrekking heeft op de levering van voedsel voor onmiddellijke consumptie buiten de inrichting die door de belastingplichtige ter beschikking wordt gesteld met voldoende bijkomende diensten voor consumptie ter plaatse.

96. Dit antwoord kan, gelet op de uiteenlopende omstandigheden in het hoofdgeding, op nuttige wijze worden aangevuld met preciseringen over de voorafgaande kwalificatie van de verkoopverrichtingen, opdat de nationale rechter kan beslissen of uit het oogpunt van de gemiddelde consument een tarief van 8 % kan worden toegepast op de verkoop van bereide spijzen, louter op basis van het criterium van onmiddellijke consumptie, ook al geldt voor de levering van bereide spijzen een tarief van 5 %.

D. Kwalificatie van de betrokken verkoopverrichtingen

97. In het kader van zijn economische activiteit past verzoeker in het hoofdgeding verschillende verkoopwijzen toe, die ik in punt 21 van deze conclusie heb genoemd.

98. Ik deel de mening van de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen dat deze verkoopwijzen afzonderlijk moeten worden onderzocht, omdat de bijkomende diensten die met de verkoop van spijzen en maaltijden gepaard gaan, verschillen naargelang de door de belastingplichtige toegepaste verkoopwijze.

[66] Zie met name arrest van 27 juni 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a. (C-597/17, EU:C:2019:544, punt 48 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

1. Verkoop in fastfoodinrichtingen

99. Wat betreft de verkoop door verzoeker in fastfoodinrichtingen („in-store"), heeft de verwijzende rechter gewezen op de kenmerken van de verkochte goederen [67] en verrichte diensten, die de belastingdienst heeft vastgesteld. De bijkomende diensten zijn:

„– klanten kunnen een eetruimte gebruiken, uitgerust met stoelen, tafels en toiletten in de nabijheid;

– de dienst aan de klant bestaat uit een reeks verrichtingen, van de bereiding van de maaltijd tot de verstrekking ervan, door aangewezen werknemers, die vaak de enige zijn die deze handelingen mogen uitvoeren, om de originele en kenmerkende smaak van het product in stand te houden;

– klanten hebben gratis toegang tot het internet;

– verzoeker stelt dagbladen of tijdschriften ter beschikking van zijn klanten;

– de ruimten worden in de zomer gekoeld en in de winter verwarmd;

– om het verblijf van de klant aangenamer te maken, wordt er op de locatie muziek gedraaid;

– naast de activiteiten die verband houden met de verkoop van maaltijden, verzorgt verzoeker een onderhoudsdienst die bestaat uit reiniging van de tafels en stoelen, afvalverwijdering, reiniging van de vloeren en af en toe de verspreiding van kleine geschenken;

– er is groen rondom het gebouw, er zijn speelterreinen voor kinderen en de klant heeft de mogelijkheid om zijn voertuig op de daartoe bestemde plaats te parkeren."

100. Met het oog op de coherentie met de rechtspraak van het Hof [68] meen ik net als de Commissie dat aan de hand van deze kenmerken de diensten die de belastingplichtige verricht kunnen worden aangemerkt als restaurantdiensten in de zin van artikel 98, lid 2, van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met bijlage III, punt 12 bis, bij deze richtlijn en met artikel 6 van uitvoeringsverordening nr. 282/2011. Een dergelijke handeling blijft immers niet beperkt tot het verstrekken van bereide maaltijden, maar gaat gepaard met diensten van overheersend belang voor de consument, ook al wordt de verrichting bij bestelling van de spijzen en bediening ervan vereenvoudigd of gestandaardiseerd, teneinde te voldoen aan de snelheid die de klant wenst.

101. Indien de consument ervoor kiest de bereide spijzen mee te nemen en niet ter plaatse te gebruiken, moet deze handeling als een goederenlevering worden aangemerkt, aangezien de inrichting die de belastingplichtige aan de klant ter beschikking stelt, dan niet bepalend is. [69]

102. Zoals de Commissie heeft gepreciseerd, ben ik in een dergelijk geval van mening dat het aan de belastingplichtige staat om de elementen die de selectieve toepassing van het btw-tarief rechtvaardigen, te bewaren. [70]

[67] Zie punt 20 van deze conclusie.

[68] Zie de punten 74 en 82 van deze conclusie.

[69] Zie in die zin arrest Bog e.a. (punt 64).

[70] Zie in dit verband algemene beginselen die in herinnering zijn gebracht in punt 31 van het arrest van 21 november 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932).

2. Verkoop buiten fastfoodinrichtingen

103. De verkoop van producten aan loketten aan de buitenzijde van het restaurant, aan consumenten per auto of te voet („drive-in" en „walk-through") wordt gekenmerkt door de keuze van de klant om de inrichting die verzoeker in het hoofdgeding ter beschikking stelt, *niet te betreden*. Het lijkt dan ook logisch om aan te nemen dat, uit het oogpunt van de gemiddelde consument, in de regel alle bijkomende diensten die worden aangeboden in de inrichting waar hij zich bij de aankoop van de bereide spijzen niet bevindt (een situatie waarmee rekening wordt gehouden bij de afgifte van de bereide spijzen, namelijk geen bord maar een draagtasje), niet van overheersend belang zijn.

104. Bijgevolg lijkt mij te zijn voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van artikel 6, lid 2, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011.

105. Om de redenen ten gronde die in de punten 91 en 92 van deze conclusie zijn uiteengezet, kan de loutere mogelijkheid om gebruik te maken van de inrichting die de beheerder van het fastfoodrestaurant ter beschikking stelt, mijns inziens deze analyse niet weerleggen. De analyse lijkt mij in casu steun te vinden in de vergelijking met de omstandigheden die het Hof in het arrest Bog e.a. heeft onderzocht.[71]

106. Het gemeenschappelijke punt met de verkoop vanuit foodtrucks, in bioscopen en in snackbars, waarbij de diensten zeer beperkt zijn door de wijze waarop de plaatsen voor onmiddellijke consumptie zijn ingericht, is immers de keuze van de consument voor een snelle en beperkte dienstverlening op een plaats die bedoeld is om aan deze verwachting tegemoet te komen.

107. Met de Commissie leid ik hieruit dan ook af dat de verkoop door de belastingplichtige volgens de formule van de „drive-in" en „walk-through" moet worden beschouwd als een levering van levensmiddelen.

3. Verkoop in restauratiezones in winkelcentra

108. Met betrekking tot de verkoop in restauratiezones in winkelcentra („food court") zet de verwijzende rechter uiteen dat het gaat om de verkoop van ter plaatse te gebruiken spijzen in daartoe aangewezen speciale zones in winkelcentra. In deze restauratiezones bevinden zich meerdere stands van verschillende merken, die levensmiddelen verkopen. Elk van deze merken beschikt over een kassa- en verkoopgedeelte, een keukengedeelte en soms ook een opslaggedeelte. Er bestaat een gemeenschappelijk deel voor het nuttigen van maaltijden door de klanten van alle dienstverrichters die hun levensmiddelen verkopen in de restauratiezone („food court"). In deze ruimte zijn tafels en stoelen geplaatst, die op geen enkele wijze gescheiden zijn of aan een van de merken zijn toegewezen. Een klant die naar een van de stands gaat, koopt een bereide maaltijd die wordt aangeboden in een wegwerpverpakking, en hij kan die maaltijd meenemen of nuttigen in de eetruimte, die ondanks de aanwezigheid van tafels en stoelen geen restaurant is en evenmin beschikt over de voorzieningen van een restaurant (dat wil zeggen een garderobe, een afzonderlijke keuken, servies, bestek, servetten, vaatwassers, obers, koks enz.). De toiletten behoren tot het winkelcentrum. Bovendien kan de ruimte ook worden gebruikt als wacht- en ontmoetingsplaats. Tafelreservering is niet mogelijk.

[71] Zie punt 81 van deze conclusie.

109. Aangezien de verwijzende rechter van oordeel is dat de aan de klant geboden mogelijkheid om de aangeboden inrichting te gebruiken, uit het oogpunt van de gemiddelde klant geen belangrijk onderdeel van de dienst lijkt te zijn, anders dan de verkoop in een restaurant, moet daaruit worden afgeleid dat deze handeling moet worden aangemerkt als een levering van levensmiddelen, net als de verkoop buiten fastfoodrestaurants.

110. Ik deel echter de mening van de Commissie dat bepaalde door de verwijzende rechter beschreven kenmerken van de verkoopwijze in restauratiezones („food courts") verschillende kwalificaties kunnen rechtvaardigen.

111. Ik houd namelijk rekening met het feit dat de verkoop van bereide spijzen plaatsvindt in een voor consumptie ter plaatse bestemde ruimte, die weliswaar niet onder de uitsluitende verantwoordelijkheid van verzoeker in het hoofdgeding valt, maar waarin zijn merk zichtbaar is [72] en waarin hij diensten lijkt te verrichten die gelijkwaardig zijn aan die welke de gemiddelde consument kan vinden in de fastfoodrestaurants van hetzelfde merk. In een dergelijk geval is het denkbaar dat het aanbieden van een restauratiezone met bijbehorende bediening ertoe leidt dat de handeling als een dienst moet worden aangemerkt, ook al wordt de restauratiezone met andere merken gedeeld. In dit verband moet worden benadrukt dat volgens artikel 6, lid 1, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 het begrip „cateringdiensten" in het algemeen elke dienst van dit type omvat die buiten de inrichting van de dienstverrichter wordt verricht.

112. Dit zou naar mijn mening anders kunnen zijn indien in winkelcentra verkooppunten werden geplaatst, georganiseerd volgens de „walk-through"-formule, en indien de klant het gekochte product kon nuttigen in een ruimte die onder verantwoordelijkheid van deze centra stond, waar alleen tafels en stoelen ter beschikking van de klant worden gesteld, ongeacht het doel van de aankoop (consumptie ter plaatse of wachtruimte).

113. Bijgevolg ben ik van mening dat de verkoop van spijzen, bereid in een vaste inrichting die voor de consumptie van maaltijden ter plaatse is bestemd, al dan niet gedeeld met andere leveranciers van bereide spijzen, die de belastingplichtige ter beschikking van de klanten stelt, een restaurantdienst vormt, ook al blijft de dienstverrichting door het personeel beperkt tot het in goede banen leiden van het gebruik van de restauratieruimte en de voorzieningen door de klanten.

114. Uit een en ander volgt dat aan de verwijzende rechter zou kunnen worden geantwoord dat:

– de verkoop van spijzen die worden bereid op een wijze als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, in fastfoodrestaurants waar de belastingplichtige de klant een inrichting biedt om de maaltijden ter plaatse te gebruiken, die hij zelf beheert of deelt met andere leveranciers van bereide spijzen, een restaurantdienst vormt, en

– de verkoop van spijzen die in fastfoodrestaurants worden bereid op een wijze als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die de klant besluit mee te nemen en niet te nuttigen in de daartoe door de belastingplichtige geboden inrichting, geen restaurantdienst is maar een levering van levensmiddelen die tegen een verlaagd btw-tarief kan worden belast. Dit tarief kan identiek zijn aan het tarief dat geldt voor de restaurantdienst, mits geen afbreuk wordt gedaan aan het beginsel van fiscale neutraliteit.

[72] Concreet kan deze situatie worden onderscheiden van die van restauratiezones op markten, die enkel tafels en stoelen omvatten, zonder ruimte voor deze of gene verkoper.

V. Conclusie

115. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van de Naczelny Sąd Administracyjny te beantwoorden als volgt:

„1) 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, gelezen in samenhang met bijlage III, punt 12 bis, bij deze richtlijn en met 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/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, moet aldus worden uitgelegd dat het begrip ‚restaurantdiensten, restauratie en cateringdiensten' ook betrekking heeft op de levering van levensmiddelen op een plaats onder toezicht van de belastingplichtige, waar materiële en menselijke middelen worden georganiseerd en ingezet om de consument de kwaliteit van voldoende diensten te garanderen die zijn comfort en veiligheid moeten waarborgen met het oog op onmiddellijke consumptie van die levensmiddelen ter plaatse.

Bijgevolg vormt de verkoop van spijzen die worden bereid op een wijze als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, in fastfoodrestaurants waar de belastingplichtige de klant een inrichting biedt om de maaltijden ter plaatse te gebruiken, die hij zelf beheert of deelt met andere leveranciers van bereide spijzen, een restaurantdienst.

2) Artikel 98, lid 2, van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met bijlage III, punt 1, bij deze richtlijn, moet aldus worden uitgelegd dat het begrip ‚levensmiddelen' ook betrekking heeft op de levering van voedsel voor onmiddellijke consumptie buiten de inrichting die door de belastingplichtige ter beschikking wordt gesteld met voldoende bijkomende diensten voor consumptie ter plaatse.

Bijgevolg vormt de verkoop van spijzen die in fastfoodrestaurants worden bereid op een wijze als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die de klant besluit mee te nemen en niet te nuttigen in de daartoe door de belastingplichtige geboden inrichting, geen restaurantdienst maar een levering van levensmiddelen die tegen een verlaagd btw-tarief kan worden belast. Dit tarief kan identiek zijn aan het tarief dat geldt voor de restaurantdienst, mits geen afbreuk wordt gedaan aan het beginsel van fiscale neutraliteit."