



Datum van  
inontvangstneming

:

12/05/2022

**Zaak C-146/22**

**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie**

**Datum van indiening:**

1 maart 2022

**Verwijzende rechter:**

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polen)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

28 januari 2022

**Verzoekende partij:**

YD

**Verwerende partij:**

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

---

**Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding**

Belasting over de toegevoegde waarde (btw); toepassing van de verlaagde tarieven

**Voorwerp en rechtsgrondslag van het verzoek om een prejudiciële beslissing**

Btw-richtlijn; artikel 267 VWEU

**Prejudiciële vragen**

1. Verzetten artikel 2, lid 1, onder a) en c), artikel 14, lid 1, artikel 24, lid 1, en artikel 98, leden 1 tot en met 3, 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), gelezen in samenhang met artikel 6, leden 1 en 2, 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 (herschikking) (PB 2011, L 77, blz. 1), de punten 1 en 12 bis van bijlage III bij de genoemde richtlijn en de overwegingen 4 en 7 ervan, alsmede de beginselen van loyale samenwerking, fiscale neutraliteit, fiscale legaliteit en rechtszekerheid zich tegen een nationale regeling als die welke wordt toegepast in de onderhavige zaak, op grond waarvan, onder verwijzing naar GN-code 2202 van de gecombineerde nomenclatuur, een verlaagd btw-tarief van 5 % wordt toegepast op levensmiddelen waaronder melkhoudende dranken, onder uitsluiting van dat tarief voor levensmiddelen als melkhoudende dranken die op basis van de Poolse statistische classificatie (PKWiU 56) worden gerekend tot de voedinggerelateerde diensten waarop (de verstrekking ervan of de daarmee verband houdende diensten) een verlaagd btw-tarief van 8 % wordt toegepast, in een situatie waarin de gemiddelde consument deze goederen (diensten) bij de aankoop ervan beschouwt als goederen (diensten) die in dezelfde behoefte voorzien?

2. Is een bestuurlijke praktijk waarbij twee verschillende verlaagde btw-tarieven worden toegepast ten aanzien van goederen met dezelfde objectieve kenmerken en eigenschappen naargelang van de vraag of al dan niet sprake is van diensten in verband met het bereiden en opdienen ervan, zodat deze goederen worden gedifferentieerd vanuit personeel en niet vanuit materieel oogpunt, verenigbaar met de beginselen van fiscale neutraliteit en rechtszekerheid?

### **Aangevoerde bepalingen van Unierecht**

1. Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”): overwegingen 4 en 7, artikel 2, lid 1, onder a), en c), artikel 14, lid 1, artikel 24, lid 1, artikel 98 en bijlage III, punten 1 en 12 bis

2. 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 (herschikking) (hierna: „verordening nr. 282/2011”): artikel 6

3. Verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad van 23 juli 1987 met betrekking tot de tarief- en statistiek nomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief, zoals gewijzigd (hierna: „verordening nr. 2658/87”):

GN-code 2202 omvat: water, mineraalwater en spuitwater daaronder begrepen, met toegevoegde suiker of andere zoetstoffen, dan wel gearomatiseerd, alsmede andere alcoholvrije dranken, andere dan de vruchten- en groentesappen bedoeld bij post 2009.

### **Aangevoerde bepalingen van nationaal recht**

1. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (grondwet van de Republiek Polen):

Artikel 217 bepaalt dat maatregelen met betrekking tot het opleggen van belastingen en andere heffingen, de vaststelling van de belastingplichtigen en belaste voorwerpen, de belastingtarieven, de beginselen voor het verlenen van belastingverminderingen en kwijtscheldingen, alsmede de categorieën belastingplichtigen die van de belasting zijn vrijgesteld, bij wet moeten worden vastgesteld.

2. Ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde) van 11 maart 2004 (Dz. U. 2018, volgnr. 2174, zoals gewijzigd) (hierna: „btw-wet”):

Artikel 5, lid 1, punt 1, bepaalt dat de goederenleveringen en dienstverrichtingen die plaatsvinden op het nationale grondgebied onderworpen zijn aan de btw.

Artikel 5a bepaalt dat goederen of diensten die het voorwerp uitmaken van de in artikel 5 bedoelde handelingen en die zijn opgenomen in de indelingen die overeenstemmen met de Gecombineerde nomenclatuur (GN) van verordening nr. 2658/87 dan wel in de indelingen die zijn uitgewerkt krachtens de bepalingen betreffende de openbare statistiek, worden ingedeeld volgens de GN of volgens de indelingen die zijn uitgewerkt krachtens de bepalingen betreffende de openbare statistiek, indien in de wettelijke bepalingen of in de krachtens de wet vastgestelde uitvoeringsbepalingen voor deze goederen of diensten wordt verwezen naar afdelingen, posten, onderverdelingen of GN-codes of naar symbolen van de statistische classificaties.

Artikel 41

[...]

2. Voor de goederen en diensten die zijn opgenomen in bijlage nr. 3 bij de wet, met uitzondering van die welke volgens de Poolse classificatie van goederen en diensten zijn ingedeeld in de groep van voedinggerelateerde diensten (PKWiU 56), bedraagt het belastingtarief 7 %<sup>1</sup> [...].

2a. Voor de goederen en diensten die zijn opgenomen in bijlage nr. 10 bij de wet, met uitzondering van die welke volgens de Poolse classificatie van goederen en diensten zijn ingedeeld in de groep van voedinggerelateerde diensten (PKWiU 56), bedraagt het belastingtarief 5 %.

[...]

12f. Het in lid 2 bedoelde belastingtarief is van toepassing op de goederenleveringen en dienstverrichtingen die volgens de Poolse classificatie van goederen en diensten zijn ingedeeld in de groep van voedinggerelateerde diensten (PKWiU 56), met uitzondering van de verkoop van:

<sup>1</sup> Thans 8 % krachtens artikel 146aa, lid 1, punt 1, van de btw-wet.

- 1) andere dranken dan die welke zijn opgesomd in bijlage nr. 3 of bijlage nr. 10 bij de wet of in de krachtens deze wet vastgestelde uitvoeringsbepalingen, met inbegrip van het bereiden en opdienen ervan;

[...]

Bijlage nr. 10 (Lijst van goederen en diensten die tegen 5 % worden belast) bij de btw-wet maakt onder post 17 melding van „water [...] en andere alcoholvrije dranken, andere dan de vruchten- en groentesappen bedoeld bij post 2009, dat wil zeggen uitsluitend: 1) yoghurt, karnemelk, kefir, melk die niet onder afdeling 04 van de GN valt, met uitzondering van producten die koffie en extracten, essences of concentraten daarvan bevatten, [...]”.

3. Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (besluit van de raad van ministers betreffende de Poolse classificatie van goederen en diensten) van 4 september 2015 (Dz. U. 2015, volgnr. 1676, zoals gewijzigd; hierna: „PKWiU-besluit”):

§ 1. De Poolse classificatie van goederen en diensten (PKWiU), hierna „PKWiU 2015” genoemd, die als bijlage bij de verordening is gevoegd, wordt ingevoerd voor gebruik in statistieken, registers en documentatie en boekhouding, alsmede in de officiële registers en informatiesystemen van de overheidsdiensten.

[...]

§ 3. Voor de doeleinden van:

- 1) de heffing van de btw

[...] – is PKWiU 2008 van toepassing tot en met 30 juni 2020.

§ 3a. Voor de doeleinden van de heffing van de [btw] in de gevallen als bedoeld in artikel 113, lid 13, punt 1, onder f) en g), van de btw-wet, in bijlage 15 bij die wet en in de krachtens artikel 111, lid 8, van die wet vastgestelde uitvoeringsbepalingen is PKWiU 2008 van toepassing tot en met 31 december 2020.

[...]

§ 5. De verordening treedt in werking op 1 januari 2016.

De bijlage bij het PKWiU-besluit omvat onder afdeling 56 – „Restauratiediensten” – „Restaurantdiensten en andere cateringdiensten”, „Diensten in verband met het bereiden en opdienen van (catering) maaltijden ten behoeve van externe klanten en andere diensten ter verstrekking van maaltijden” alsmede „Diensten in verband met het bereiden en opdienen van dranken”.

### **Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure**

- 1 Het geschil betreft de hoogte van het verlaagde btw-tarief dat moet worden toegepast op de verstrekking van de drank „Classic Hot Chocolate”, een warme chocolademelk met chocoladesaus.
- 2 Naar de mening van de Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (directeur van de nationale belastinginformatiedienst, Polen; hierna: „belastingautoriteit”), die is vervat in de bindende tariefmededeling van 17 juni 2020, moet voor de toepassing van de btw zowel de verkoop van de drank om mee te nemen als de verkoop van de drank voor consumptie ter plaatse als goederenlevering worden aangemerkt. De handelingen in verband met het bereiden van dergelijke goederen en het opdienen ervan voor onmiddellijke consumptie door de klant vormen met een dergelijke levering samenhangende nevendiensten. Onder verwijzing naar de bewoordingen van artikel 5a, artikel 41, leden 1, 2 en 12f, en artikel 146aa, lid 1, punten 1 en 2, van de btw-wet en de beginselen van de indeling van diensten volgens de Poolse classificatie van goederen en diensten (PKWiU) die krachtens het PKWiU-besluit van toepassing zijn vanaf 1 juli 2020, werd voornoemde levering evenwel geacht te zijn onderworpen is aan het btw-tarief van 8 %, aangezien zij tot de „Restauratiediensten” van PKWiU 56 moest worden gerekend.
- 3 Verzoekster heeft dit besluit aangevochten op grond dat het correcte tarief het verlaagde tarief van 5 % is, naar analogie van andere goederenleveringen als genoemd in bijlage nr. 10 bij de btw-wet. Zij heeft aangevoerd dat sprake is van een schending van het beginsel van de neutraliteit van de btw, alsmede van een inbreuk op de mededingingsvoorwaarden en van de onjuiste toepassing van de btw-wet. Daarnaast heeft zij gewezen op het feit dat de onderzochte drank en andere vergelijkbare producten gelijksoortige gemeenschappelijke kenmerken hebben.
- 4 Bij besluit van de belastingautoriteit van 11 december 2020 is het primaire besluit van deze autoriteit bevestigd.
- 5 Verzoekster heeft hiertegen beroep ingesteld bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Wrocławiu (bestuursrechter in eerste aanleg Wrocław, Polen) (verwijzende rechter).

### **Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing**

#### ***Eerste prejudiciële vraag***

- 6 Bij de verwijzende rechter is twijfel gerezen over de vraag of de nationale wetgever de bepalingen van artikel 98, leden 1 tot en met 3, van de btw-richtlijn correct heeft omgezet.

- 7 Voor de verwezenlijking van de doelstelling een interne markt in te stellen moet door middel van een stelsel van belasting over de toegevoegde waarde een harmonisatie van de wetgevingen inzake omzetbelasting tot stand worden gebracht die ten doel heeft de factoren die de mededingingsvoorwaarden op nationaal of op communautair niveau zouden kunnen vervalsen zoveel mogelijk uit te schakelen (overweging 4 van de btw-richtlijn). Het gemeenschappelijke btw-stelsel moet – zelfs indien de tarieven en vrijstellingen niet volledig worden geharmoniseerd – uiteindelijk mededingingsneutraal zijn in die zin dat op het grondgebied van elke lidstaat op soortgelijke goederen en diensten dezelfde belastingdruk rust, ongeacht de lengte van de productie- en distributieketen (overweging 7 van de btw-richtlijn). Het stelsel moet gekenmerkt zijn door eenvoud en neutraliteit (overweging 5 van de btw-richtlijn).
- 8 Artikel 96 van de btw-richtlijn bepaalt dat een normaal btw-tarief moet worden toegepast dat voor goederenleveringen en voor diensten gelijk is. In afwijking van deze regel verleent artikel 98, lid 1, van de btw-richtlijn de lidstaten de bevoegdheid om een of twee verlaagde btw-tarieven toe te passen. Krachtens lid 2, eerste alinea, van dat artikel zijn de verlaagde tarieven uitsluitend van toepassing op de goederenleveringen en de diensten die tot de in bijlage III genoemde categorieën behoren (arrest van 11 september 2014, K Oy, C-219/13, EU:C:2014:2207, punten 21 en 22). Bovendien hebben de in deze bijlage gebruikte begrippen een verschillende draagwijdte [zie arresten van 1 oktober 2020, Staatssecretaris van Financiën (Verlaagd btw-tarief voor afrodisiaca), C-331/19, EU:C:2020:786, punt 31, en 22 april 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, punt 38]. Het Hof heeft gepreciseerd dat de Uniewetgever in het kader van de grote beoordelingsvrijheid die hem toekomt, het met de vaststelling van bijlage III bij de btw-richtlijn mogelijk heeft willen maken om op essentiële goederen en goederen en diensten die overeenstemmen met sociale of culturele doelstellingen, voor zover zij geen of weinig risico vormen voor verstoring van de mededinging, een verlaagd btw-tarief toe te passen (arrest van 19 december 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, punten 31 en 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 9 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 (conclusie van advocaat-generaal J. R. de la Tour van 12 november 2020, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2020:921, punt 52).
- 10 Ten eerste moeten belastbare handelingen worden onderscheiden naar het voorwerp ervan (zie artikel 14, lid 1, en artikel 24, lid 1, van de btw-richtlijn). Deze onderscheiding is dichotomisch van aard: goederenlevering of dienstverrichting.
- 11 Ten tweede is een lidstaat volgens vaste rechtspraak van het Hof gehouden om bij de keuze om op een van de 24 categorieën van goederen of diensten die zijn

opgenomen in bijlage III bij de btw-richtlijn het verlaagde btw-tarief toe te passen, het beginsel van fiscale neutraliteit te eerbiedigen (arrest van 9 maart 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en om in een bepaald geval de toepassing daarvan op selectieve wijze te beperken tot het deel van de goederen of diensten van elk van deze categorieën (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). Het beginsel van de neutraliteit van de btw staat eraan in de weg dat gelijksoortige goederen of diensten die met elkaar concurreren vanuit btw-oogpunt verschillend worden behandeld. Het neutraliteitsbeginsel kan evenwel niet tot gevolg hebben dat de werkingssfeer van een vrijstelling bij ontbreken van een uitdrukkelijke bepaling op grond van dit beginsel wordt uitgebreid. Dit beginsel is immers geen regel van primair recht maar een uitleggingsbeginsel dat moet worden toegepast tezamen met het beginsel dat vrijstellingen strikt moeten worden uitgelegd (zie arrest van 19 juli 2012, Deutsche Bank AG, C-44/11, EU:C:2012:484, punt 45).

- 12 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 (arrest van 22 april 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, punt 40).
- 13 Ten derde is het basisbeginsel waarop de btw berust, dat dit stelsel van belasting van de consumptie uitsluitend op de eindverbruiker drukt. De btw is strikt evenredig aan de prijs van de goederen en van de diensten en zij wordt door belastingplichtigen in elke fase van het productie- of distributieproces geïnd voor rekening van de fiscus waaraan zij deze moeten afdragen. Volgens het basisbeginsel van dit stelsel en zijn wijze van functioneren, moet de door de belastingautoriteiten te ontvangen btw gelijk zijn aan de daadwerkelijk van de eindverbruiker geïnde belasting (zie in die zin arresten van 24 oktober 1996, ██████████ C-317/94, EU:C:2005:591, punten 18-24, en 6 oktober 2005, MyTravel, C-291/03, EU:C:2005:591). Bovendien volgt uit vaste rechtspraak dat het bij de btw-richtlijn ingestelde gemeenschappelijke btw-stelsel berust op het beginsel van fiscale neutraliteit, dat zich in het bijzonder ertegen verzet dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten verschillend worden behandeld ter zake van de btw-heffing (zie arrest van 13 maart 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Dit volgt duidelijk uit de bewoordingen van artikel 1, lid 2, van de btw-richtlijn en de overwegingen 4 en 7 ervan. Een bepaling van belastingrecht moet derhalve zo geconstrueerd zijn dat zij geen belemmering vormt voor de uitoefening van economische activiteiten door de ondernemers in Polen (zowel Poolse als buitenlandse ondernemers).



- 14 Onder de categorieën waarop verlaagde btw-tarieven kunnen worden toegepast vermeldt bijlage III in punt 1 uitdrukkelijk „levensmiddelen (met inbegrip van dranken, maar met uitsluiting van alcoholhoudende dranken) voor menselijke [...] consumptie [...] alsmede producten die gewoonlijk bestemd zijn ter aanvulling of vervanging van levensmiddelen”. De btw-richtlijn en verordening nr. 282/2011 bevatten geen definitie van de begrippen „levensmiddelen voor menselijke consumptie” of „producten die gewoonlijk bestemd zijn ter aanvulling of vervanging van levensmiddelen”. Ze verwijzen evenmin naar de wetgeving van de lidstaten op dit gebied. In deze omstandigheden moeten deze begrippen worden uitgelegd volgens de in de omgangstaal gebruikelijke betekenis ervan, met inachtneming van de context waarin zij worden gebruikt en de doelstellingen die worden nagestreefd door de regeling waarvan zij deel uitmaken (zie in die zin arrest van 29 juli 2019, Spiegel Online, C-516/17, EU:C:2019:625, punt 65). Betreffende in de eerste plaats de in de omgangstaal gebruikelijke betekenis van de termen waarmee de begrippen worden omschreven, dient te worden opgemerkt dat „levensmiddelen voor menselijke consumptie” in beginsel alle producten omvatten met voedingsstoffen die dienen voor de opbouw, de energievoorziening en de regulering van het menselijk organisme en noodzakelijk zijn voor de instandhouding, de werking en de ontwikkeling van dat organisme, die worden geconsumeerd om die stoffen toe te dienen (arrest van 1 oktober 2020, Staatssecretaris van Financiën (Verlaagd btw-tarief voor afrodisiaca), C-331/19, EU:C:2020:786, punten 23-25). Betreffende in de tweede plaats de context moet worden opgemerkt dat deze twee begrippen producten omschrijven waarvan de levering is onderworpen aan een verlaagd btw-tarief, hetgeen een afwijking vormt van het beginsel van toepassing van het normale btw-tarief. Zij moeten derhalve strikt worden uitgelegd (zie in die zin arrest van 19 december 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, punt 25, en 1 oktober 2020, Staatssecretaris van Financiën (Verlaagd btw-tarief voor afrodisiaca), C-331/19, EU:C:2020:786, punt 30).
- 15 Onder de categorieën waarop verlaagde btw-tarieven kunnen worden toegepast, vermeldt bijlage III in punt 12 bis ook uitdrukkelijk „restaurantdiensten, restauratie en cateringdiensten, waarbij het mogelijk is de levering van (alcoholhoudende en/of niet-alcoholhoudende) dranken uit te sluiten”. Die zijn evenwel al wettelijk gedefinieerd in artikel 6 van verordening nr. 282/2011, volgens welke 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. 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 (artikel 6, lid 2, van verordening nr. 282/2011). Voorts moet artikel 98, lid 2,

van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met bijlage III, punt 12 bis, bij deze richtlijn en artikel 6 van verordening nr. 282/2011, 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 nationale 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 (arrest van 22 april 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314). Punt 54 van voornoemd arrest bevestigt de stellingen van het arrest van 10 maart 2011, [REDACTED] C-497/09, (C-499/09, C-501/09 en C-502/09, EU:C:2011:135, punten 67 en 68), waarin is aangegeven dat de verstrekking van bereide spijzen inhoudt dat deze eerst worden gekookt of opgewarmd, hetgeen een dienst is die bij de algehele beoordeling van de betrokken verrichting met het oog op de kwalificatie ervan als levering van goederen dan wel als dienstverrichting in aanmerking moet worden genomen. Indien het bereiden 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 zij evenwel niet het overheersende bestanddeel van de betrokken verrichting en kan zij op zich hieraan niet het karakter van een dienstverrichting verlenen.

- 16 Leveringen van alcoholvrije dranken kunnen van deze categorie worden uitgesloten overeenkomstig punt 12 bis van bijlage III bij de btw-richtlijn.
- 17 Volgens vaste rechtspraak van het Hof vereist het rechtszekerheidsbeginsel dat rechtsregels duidelijk en nauwkeurig zijn en dat de gevolgen van de toepassing ervan voorzienbaar moeten zijn, met name wanneer zij voor personen en ondernemingen nadelige consequenties kunnen hebben (arrest van 10 september 2009, Plantanol, C-201/08, EU:C:2009:539, punt 46). Bovendien is de rechtszekerheid in het bijzonder een dwingend vereiste in het geval van een regeling die financiële consequenties kan hebben, teneinde de belanghebbenden in staat te stellen de omvang van hun verplichtingen nauwkeurig te kennen (arrest van 16 september 2008, Isle of Wight Council e.a., C-288/07, EU:C:2008:505, punt 47). Bovendien vereist artikel 98, lid 3, van de btw-richtlijn dat op nauwkeurige wijze wordt gekozen welke categorie van goederen aan een verlaagd btw-tarief worden onderworpen. Dat is volgens de aanwijzing in artikel 98, lid 3, van de btw-richtlijn mogelijk door gebruik te maken van de gecombineerde nomenclatuur. Als de lidstaten de gecombineerde nomenclatuur niet hanteren, moeten criteria worden toegepast die deze „nauwkeurigheid” waarborgen. Dit alles leidt tot de conclusie dat een ondernemer hoort te weten welk btw-tarief hij moet toepassen, zonder ingewikkelde gedachtenoperaties te moeten verrichten of gedwongen te zijn om de belastingautoriteit te verzoeken het juiste btw-tarief te bevestigen, aangezien dit een belastinggeschil kan opleveren.

- 18 Het fiscale legaliteitsbeginsel kan worden gezien als een bijzondere uitdrukking van de vrijheid van ondernemerschap, het grondrecht van eigendom en het algemene beginsel van rechtszekerheid. Dit beginsel vereist dat iedere verplichting tot het betalen van belasting, zoals de btw, alsmede alle wezenlijke elementen die de inhoudelijke kenmerken daarvan definiëren bij wet moeten worden neergelegd (zie arrest van 8 mei 2019, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, C-566/17, EU:C:2019:390, punt 39). Derhalve vereist de maatstaf van de door het Unierecht geboden bescherming in het licht van de constitutionele tradities dat alle wezenlijke elementen die de inhoudelijke kenmerken van een belasting definiëren ondubbelzinnig in de toepasselijke bepalingen moeten worden vastgelegd. Het btw-tarief moet als een dergelijk wezenlijk element worden beschouwd. Een belasting moet vooraf worden vastgesteld in juridisch bindende regels die voor belastingplichtigen toegankelijk zijn op een wijze die voldoende duidelijk, nauwkeurig en uitputtend is zodat de betrokken belastingplichtige het bedrag van de op een bepaald ogenblik verschuldigde belasting kan voorzien en berekenen op basis van de teksten en gegevens die voor hem beschikbaar of toegankelijk zijn (conclusie van advocaat-generaal E. Sharpston van 6 december 2018, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, C-566/17, punt 110).
- 19 De Poolse wetgever heeft verlaagde btw-tarieven toegepast op de levensmiddelen van punt 1 van bijlage III bij de btw-richtlijn en op de restaurantdiensten, de restauratie en de cateringdiensten van punt 12 bis daarvan.
- 20 Onder verwijzing naar GN-code 2202 heeft hij evenwel voorzien in een verlaagd btw-tarief van 5 % voor levensmiddelen zoals melkhoudende dranken en hij heeft levensmiddelen zoals melkhoudende dranken die volgens de Poolse statistische classificatie (PKWiU 56) worden aangemerkt als voedinggerelateerde diensten van dat tarief uitgesloten en op die goederen (de verstrekking ervan of de ermee verband houdende diensten) een verlaagd btw-tarief van 8 % toegepast.
- 21 De gevolgde wetgevingsprocedure houdt in dat de Poolse wetgever onder verwijzing naar GN-code 2202 gebruik heeft gemaakt van het in punt 1 van bijlage III bij de btw-richtlijn vastgestelde verlaagde btw-tarief en dat hij de toepassing daarvan tegelijkertijd heeft beperkt onder verwijzing naar de Poolse statistische classificatie.
- 22 De eerste vraag luidt derhalve of de nationale wetgever voor dezelfde categorie van btw-plichtige handelingen twee totaal verschillende indelingsreferenties kan gebruiken.
- 23 Dit werpt bij de verwijzende rechter vragen op vanuit het oogpunt van de nauwkeurigheid van de regelgeving en de rechtszekerheid van ondernemers, die gehouden zijn een gescheiden boekhouding voor de verschillende btw-tarieven te voeren, terwijl de toepasselijke wettelijke regeling hen belet om zich op grond van een eenvoudige lezing van de belastingwet te informeren over het toe te passen verlaagde tarief. Als Poolse ondernemers al problemen hebben met het vaststellen van het juiste btw-tarief, zullen ondernemers uit andere Unielidstaten

waarschijnlijk nog meer problemen hebben, wat uiteraard een belemmering vormt die de gemeenschappelijke markt verstoort. De toepassing van twee verschillende btw-tarieven verstoort de mededinging op de gemeenschappelijke markt omdat de belastingplichtigen moeilijkheden ondervinden deze tarieven te begrijpen.

- 24 De nationale wetgever heeft een belastingprocedure ingevoerd in het kader waarvan de belastingplichtige overeenkomstig artikel 42a en volgende van de btw-wet om een bindende tariefinlichting kan verzoeken. Het besluit tot het verstrekken van een dergelijke inlichting is voor de belastingautoriteit gedurende vijf jaar bindend. De betrokken ondernemer moet zijn verzoek evenwel drie maanden voorafgaand aan de mogelijke handeling indienen. Tegelijkertijd valt niet uit te sluiten dat de belastingplichtige bij de bestuursrechter een zaak tegen de belastingdienst aanhangig zal maken, wat in werkelijkheid betekent dat het geschil meerdere jaren kan duren.
- 25 Bovendien wordt de bindende tariefinlichting weliswaar gewijzigd in het geval van een wijziging van de GN (artikel 42h, lid 3, van de btw-wet), maar is dat niet het geval wanneer om een ander dan het oorspronkelijke advies wordt verzocht, bijvoorbeeld een statistisch advies.
- 26 De bepalingen van de btw-wet verwijzen naar de PKWiU-symbolen die zijn geregeld in het PKWiU-besluit. Redelijkerwijs kan evenwel worden betwijfeld of dit besluit in zijn geheel voor btw-doeleinden van toepassing is na 30 juni 2020 (§ 3, punt 1, van het PKWiU-besluit), en meer bepaald of de methodologische beginselen van de PKWiU kunnen worden toegepast. Dit vloeit niet uitdrukkelijk voort uit de bewoordingen van het PKWiU-besluit, en ook de btw-wet verwijst niet uitdrukkelijk naar de methodologische beginselen van de PKWiU, die in feite een ander doel dienen.
- 27 Het wezenlijke aspect vanuit het oogpunt van het legaliteitsbeginsel is dat de in de wet omschreven omvang van de producten en diensten die tegen een verlaagd btw-tarief worden belast, wezenlijk wordt gewijzigd door de bepalingen van het PKWiU-besluit, dat, in strijd met de uitdrukkelijke bepaling van artikel 217 van de grondwet, een ander doel dient. Derhalve is het niet de wil van de wetgevende maar die van de uitvoerende macht die volstaat, en kan de btw-wet semantisch worden gewijzigd wat betreft de in aanmerking komende goederen en diensten.
- 28 Om de omvang van een categorie vast te stellen moet de belastingplichtige vertrouwd zijn met de methodologische beginselen van de PKWiU. Bovendien heeft de verwijzing naar de PKWiU in de btw-wet in wezen een gelaagd karakter doordat in eerste instantie wordt verwezen naar de PKWiU en vervolgens naar de PKD [rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji działalności (besluit van de raad van ministers betreffende de Poolse classificatie van beroepsactiviteiten) van 24 december 2007 (Dz. U. 2007, nr. 251, volgnr. 1885; hierna: „PKD-besluit”)].

- 29 Het uitgangspunt van de structuur van het PKWiU 2015 (punt 5.1.5.) is dat de PKWiU wordt gekoppeld aan de PKD, zodat elk product primair wordt ingedeeld naargelang van de soort activiteit waaruit het voortkomt. Deze indeling wordt uitgelegd aan de hand van afdeling 56 „Eet- en drinkgelegenheden” en de subklassen daarvan die zijn opgenomen in het PKD-besluit.
- 30 De door de nationale wetgever gebruikte term „Voedinggerelateerde diensten” is ruimer dan de term „Restaurantdiensten” in de zin van de btw-richtlijn. De Poolse wetgever construeert de semantische strekking van de definitie van „Restaurantdiensten” eerder op basis van de activiteiten van de betreffende marktdeelnemer dan, zoals bij de btw, op basis van het voorwerp van de belasting. Bovendien is de in artikel 41, lid 12f, van de btw-wet opgenomen vermelding dat goederenleveringen worden ingedeeld als „Voedinggerelateerde diensten” verwarrend, aangezien zij in strijd is met de PKWiU-methodologie. Deze statistische classificatie deelt specifieke producten (en niet de verstrekking ervan) in onder de betreffende PKWiU-posten.
- 31 Onder oudere regelgeving verwees bijlage nr. 10 bij de btw-wet alleen naar de PKWiU. Die juridische situatie heeft aanleiding gegeven tot het arrest van 22 april 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314.
- 32 Het thans gehanteerde model van indeling van een product vanuit personeel oogpunt gaat daarentegen voorbij aan twee aspecten van de indeling van goederen volgens het daaraan toegekende btw-tarief: (i) de functionele gelijksoortigheid ervan (dat deze producten in dezelfde behoefte voorzien, ongeacht de productie- of dienstenactiviteit waarvan zij het resultaat zijn); ii) de keuze van de gemiddelde consument, die, ongeacht de productieactiviteit waarvan een product het resultaat is, kan oordelen dat dergelijke producten onderling concurrerend zijn.
- 33 Uit het voorgaande volgt dat het door de nationale wetgever gehanteerde selectie criterium niet voldoende nauwkeurig en ondubbelzinnig is, wat het gevoel wekt dat de belastingautoriteit een te grote beoordelingsmarge heeft wat betreft het te hanteren btw-tarief en het heffen van belasting tegen verschillende verlaagde btw-tarieven op producten die volgens de gemiddelde consument in dezelfde behoefte voorzien. Dit kan gereede twijfel doen rijzen met betrekking tot de eerbiediging van het beginsel van neutraliteit van de btw.
- 34 Bovendien schrijven de methodologische beginselen van het PKWiU-besluit (punt 7.3) voor dat een producent (of dienstverrichter) een product in de juiste groep moet indelen. In het geval van moeilijkheden bij het vaststellen van de groep waartoe een bepaald product moet worden gerekend kan de producent of dienstverrichter de hulp van de bevoegde eenheid van het bureau voor de statistiek inroepen. Het bureau voor de statistiek houdt bij het uitbrengen van een statistisch advies evenwel geen rekening met de specifieke kenmerken van het btw-stelsel. Dit komt met name tot uiting in het geval van samengestelde prestaties, aangezien het stelsel in het geheel niet met dergelijke prestaties bekend is. De genoemde

autoriteit is opgericht voor statistische doeleinden en kan niet worden verplicht om in haar adviezen rekening te houden met de rechtspraak van het Hof. Dergelijke adviezen zijn overigens niet formeel bindend. Zij vormen slechts bewijsmateriaal in belastingprocedures en zijn onderworpen aan de vrije beoordeling van de betrokken belastingautoriteit.

- 35 Bovendien heeft de wetgever de rechtsfiguur van de bindende tariefinlichting ingevoerd. Deze is eveneens gebaseerd op de Poolse statistische classificatie, die alleen al wegens het hierboven genoemde feit dat geen rekening wordt gehouden met het begrip „samengestelde prestaties” niet gezaghebbend kan zijn.
- 36 Dit wordt tevens bevestigd door artikel 41, lid 12f, van de btw-wet, waaruit volgt dat de nationale wetgever verwijst naar de Poolse statistische classificatie, waarin het begrip „belastbare handeling” anders wordt opgevat dan in het gemeenschappelijke btw-stelsel. Uit de bewoordingen van dit artikel volgt namelijk dat de levering van goederen wordt ingedeeld als een voedinggerelateerde dienst, wat in beginsel in strijd is met de dichotomie van de aan de btw onderworpen handelingen (goederenleveringen of dienstverrichtingen). Uit vaste rechtspraak van het Hof volgt dat met name sprake is van een enkele prestatie wanneer twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige levert of verricht zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien een economische, niet te splitsen prestatie vormen, waarvan het kunstmatig zou zijn die uit elkaar te halen (arresten van 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen en OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, punt 22, en 29 maart 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007, punt 23). Dat is bijvoorbeeld ook het geval wanneer een of meerdere elementen moeten worden geacht de hoofddienst te vormen, terwijl een of meer andere elementen moeten worden beschouwd als een of meer bijkomende diensten, die het fiscale lot van de hoofddienst delen. Een prestatie moet in het bijzonder als bijkomend bij een hoofdprestatie worden beschouwd, wanneer zij voor de klanten geen doel op zich is, maar een middel om de hoofdprestatie van de dienstverrichter zo aantrekkelijk mogelijk te maken (arresten van 25 februari 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, punt 30 en 21 februari 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punt 52).
- 37 Deze opdeling komt tevens tot uiting bij de toepassing van de verlaagde tarieven, waarbij de Uniewetgever in bijlage III een duidelijk onderscheid maakt tussen de categorie van goederenleveringen en de categorie van diensten en daarbij tevens de omvang ervan preciseert. Hoewel het Hof in het arrest van 22 april 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach (C-703/19, EU:C:2021:314), heeft aangegeven dat de nationale wetgever verschillende belastbare handelingen die vallen onder verschillende categorieën van bijlage III in dezelfde categorie mag indelen, zonder daarbij een formeel onderscheid te maken tussen goederenleveringen en diensten, bepaalt de beoordeling van de specifieke samengestelde prestatie vervolgens of deze in aanmerking komt voor de toepassing van de door de lidstaat vastgestelde verlaagde tarieven. Dit komt naar voren in het arrest van 10 november 2016, ██████████ C-432/15, punten 74-76.

- 38 De rechtszekerheid kan in het gedrang komen wanneer de uitlegging van de nationale bepalingen verschilt van de ene belastingautoriteit tot de andere (arrest van 7 maart 2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, punt 59). Deze beginselen moeten met dezelfde gevolgen in acht worden genomen wanneer een regeling van de Unie de lidstaten met het oog op de uitvoering ervan verplicht om maatregelen te nemen die verplichtingen opleggen aan particulieren. De maatregelen die door de lidstaten worden genomen ter uitvoering van het Unierecht moeten in overeenstemming zijn met de algemene beginselen ervan (zie in die zin arresten van 20 juni 2002, ██████████ C-313/99, EU:C:2002:386, punten 35 en 36, en 11 januari 2007, ██████ C-384/05, EU:C:2007:21, punt 34).
- 39 De Poolse wetgever heeft verlaagde btw-tarieven vastgesteld zonder het grondwettelijke niveau van bescherming en derhalve de toepassing van het fiscale legaliteitsbeginsel te waarborgen. De wettelijke regels voor het wijzigen van de draagwijdte van het verlaagde btw-tarief zijn vervat in het uitvoeringsbesluit en er bestaat twijfel over de toepassing van de methodologische beginselen van de PKWiU voor btw-doeleinden. Bovendien staan de Poolse statistische classificatiemethoden los van het gemeenschappelijke btw-stelsel en staan de in de btw-wet gehanteerde oplossingen los van het hierboven genoemde classificatiesysteem zelf. Een dergelijke hybride oplossing kan moeilijkheden opleveren voor de belastingplichtige, die zonder de hulp van de belastingautoriteit zelf het verlaagde btw-tarief moet vaststellen.

### *Tweede prejudiciële vraag*

- 40 De door de nationale wetgever gehanteerde constructie van bepalingen met verwijzingen naar een dubbele statistische classificatie (een Unierechtelijke en nationale) is van invloed op de vaste praktijk van de belastingautoriteiten bij de vaststelling van de werkingssfeer van het verlaagde tarief op goederen zoals die welke in de onderzochte zaak aan de orde zijn.
- 41 Het lijkt erop dat de belastingautoriteiten bij het vaststellen van deze werkingssfeer niet alleen uitgaan van de methodologische beginselen van het PKWiU, maar tevens van het arrest van 22 april 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach (C-703/19, EU:C:2021:314). In dat arrest wordt evenwel uitdrukkelijk verwezen naar bijkomende diensten die ertoe strekken de consumptie van spijzen of dranken mogelijk te maken in het kader van restaurant- en cateringdiensten (zie punt 15 hierboven).
- 42 Het probleem is dat wanneer een prestatie als samengestelde prestatie wordt aangemerkt, dit ertoe leidt dat een dergelijke prestatie voor btw-doeleinden wordt beschouwd als een enkele prestatie, waarop een enkel btw-tarief moet worden toegepast. Tussen partijen is niet in geschil dat sprake is van een goederenlevering, want zoals volgt uit de bindende tariefinlichting „moet zowel de verkoop van de drank om mee te nemen als de verkoop van de drank voor consumptie ter plaatse als een goederenlevering worden aangemerkt. De handelingen in verband met het bereiden van dergelijke goederen en het opdienen

ervan voor onmiddellijke consumptie door de klant vormen met een dergelijke levering samenhangende nevendiensten”. Dit heeft verzoekster overigens bevestigd in haar beroepschrift.

- 43 Verzoekster kan zich derhalve terecht afvragen of de toepassing van het verlaagde btw-tarief van 8 % gerechtvaardigd is in een situatie waarin de belastingautoriteit de betreffende handeling kwalificeert als een goederenlevering in de zin van de btw-regeling en van mening is dat de nevendiensten (het bereiden en opdienen ervan) geen wezenlijke invloed hebben op de kwalificatie van een dergelijke handeling als een aan de btw onderworpen activiteit. In deze situatie is verzoekster van mening dat de verstrekking van goederen die zijn opgenomen in post 17 van bijlage nr. 10 bij de btw-wet, te weten (in de onderhavige zaak) melkdranken, moet worden belast tegen het verlaagde tarief van 5 %, indien deze verstrekking binnen de draagwijdte van voornoemde post valt en voldoet aan het criterium van soortgelijkheid.
- 44 Volgens de belastingautoriteiten krijgen de diensten, die voorheen niet relevant waren voor de kwalificatie van de prestaties als belastbare handelingen, evenwel „nieuw leven ingeblazen” als zijnde doorslaggevend voor de toepassing van een ander verlaagd tarief, namelijk dat van 8 % zoals voor diensten.
- 45 Zoals verzoekster terecht opmerkt, hebben de conclusie van de belastingautoriteit op basis van de verwijzing naar de PKWiU 56 en met name naar de methodologische beginselen ervan tot gevolg dat de wet in het geval van eetgelegenheden in strijd met de logica van het gemeenschappelijke btw-stelsel wordt uitgelegd, dat wil zeggen dat vanuit het oogpunt van het verlaagde tarief (PKWiU-symbool en methodologische beginselen) de facto conclusies worden getrokken met betrekking tot het voorwerp van de btw-heffing.
- 46 Het wezenlijke punt voor de belastingautoriteit is het bereiden van de drank. De wijze van bereiding of de bijkomende keuze van de consument kan evenwel niet doorslaggevend zijn voor de conclusie dat geen sprake is van soortgelijke goederen.
- 47 Uit de rechtspraak van het Hof volgt dat de identiteit van de producent of dienstverrichter niet relevant is voor de beoordeling of sprake is van soortgelijke goederen of diensten (arrest van 17 februari 2005, ██████████, C-453/02 en C-462/02, EU:C:2005:92, punt 28). Een vermoeden van gelijksoortigheid bestaat wanneer het bij de betrokken handelingen gaat om verschillende varianten van een en dezelfde belastbare handeling van een van de categorieën van bijlage III bij de btw-richtlijn (arrest van 23 oktober 2003, Commissie/Duitsland, C-109/02, EU:C:2003:586, punt 12). Het begrip gelijksoortigheid moet worden beoordeeld door te onderzoeken of de betrokken producten soortgelijke eigenschappen vertonen en aan dezelfde behoeften van de consument voldoen, waarbij niet de volstreekte identiteit, maar het soortgelijke en vergelijkbare gebruik de maatstaf is (zie arrest van 11 augustus 1995, ██████████ e.a., C-367/93 tot C-377/93, EU:C:1995:261, punt 27). Bij de beoordeling van de



gelijksoortigheid moet dus enerzijds rekening worden gehouden met een aantal objectieve kenmerken van beide soorten dranken, zoals hun oorsprong, wijze van vervaardiging en organoleptische kwaliteiten, met name smaak en alcoholgehalte, en anderzijds met het feit dat beide soorten drank al dan niet aan dezelfde behoeften van de consumenten kunnen beantwoorden (arrest van 4 maart 1986, ██████████ Ministerie van Belastingen, C-243/84, EU:C:1986:100, punt 11). De beoordeling van de gelijksoortigheid van goederen in de zin van het neutraliteitsbeginsel is een uitdrukking van het beginsel van het opheffen van concurrentievervalsingen (vgl. arrest van 3 mei 2001, Commissie/Frankrijk, C-481/98, EU:C:2001:237, punt 22). Derhalve moet worden onderzocht of de betreffende goederen met elkaar concurreren en of de verschillende fiscale behandeling ervan een gevaar voor concurrentievervalsing oplevert (zie arrest van 3 mei 2001, Commissie/Frankrijk, C-481/98, EU:C:2001:237, punten 27 en 28).

- 48 Verzoekster wijst erop dat het belasten van het product (de melkdrank) tegen een tarief van 8 % in strijd is met het beginsel van neutraliteit van de btw, aangezien in het economische verkeer vervangende producten bestaan die tegen het verlaagde tarief van 5 % worden belast. Zij benadrukt dat de hoogte van het btw-tarief van invloed is op de keuze van de consument en het gevolg is van een schending van het beginsel van neutraliteit van de btw.
- 49 Vast staat dat de belastingplichtige zekerheid moet hebben over de toepassing van het btw-tarief. Zoals volgt uit het voorgaande, zijn de conclusies van de belastingautoriteit evenwel niet voldoende duidelijk en doen zij in het kader van het gemeenschappelijk btw-stelsel twijfel rijzen over de eerbiediging van het beginsel van neutraliteit van de btw en het rechtszekerheidsbeginsel.