



Datum van inontvangstneming : 15/11/2019

Zaak C-703/19

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:

24 september 2019

Verwijzende rechter:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

6 juni 2019

Verzoekende partij:

J. K.

Verwerende partij:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach

Voorwerp van het hoofdeding

Indeling van de activiteiten van een belastingplichtige als voedinggerelateerde diensten die worden belast tegen een btw-tarief van 8 % of als levering van bereide schotels, belast tegen een btw-tarief van 5 %.

Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing

Draagwijdte van het begrip „restaurantdiensten”, waarop een verlaagd btw-tarief van toepassing is; artikel 267 VWEU.

Prejudiciële vragen

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), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006,

L 347, blz. 1; zoals gewijzigd) in samenhang 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 (PB 2011, L 77, blz. 1)] de verkoop van bereide schotels in omstandigheden als die in het bij de nationale rechter aanhangige geding, namelijk wanneer:

- de verkoper de kopers een infrastructuur 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 service 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 schotels worden bereid en met name dat de bereide schotels worden samengesteld uit 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 infrastructuur te gebruiken of moet worden vastgesteld dat dit element vanuit het oogpunt van de gemiddelde klant een essentieel onderdeel van de dienstverrichting is?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”): artikel 98, bijlage III

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

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting op goederen en diensten) van 11 maart 2004 (geconsolideerde tekst: Dz. U. 2011, nr. 177, volgnr. 1054, zoals gewijzigd; hierna: „btw-wet”):

Artikel 5a bepaalt dat goederen en diensten die het voorwerp zijn van handelingen waarover btw verschuldigd is, moeten worden „geïdentificeerd” door middel van statistische indelingen (voor zover de relevante bepalingen voor deze goederen of diensten statistische symbolen hanteren).

Artikel 41, lid 2a, bepaalt dat het belastingtarief voor de in bijlage 10 bij de wet genoemde goederen 5 % bedraagt.

Bijlage 10, volgnr. 28, omvat bereide maaltijden en schotels, met uitzondering van producten met een alcoholgehalte van meer dan 1,2 %, die zijn ingedeeld onder code 10.85.1 van de Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług (Poolse indeling van goederen en diensten) (hierna ook: „PKWiU”).

Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie towarów i usług dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania stawek obniżonych (besluit van de minister van Financiën betreffende de goederen en diensten waarvoor het verlaagde btw-tarief geldt en de voorwaarden voor de toepassing van de verlaagde tarieven) van 23 december 2013 (Dz. U. 2013, volgnr. 1719; hierna: „besluit van de minister van Financiën van 23 december 2013”):

In § 3, lid 1, punt 1), is bepaald dat het btw-tarief voor de in de bijlage bij het besluit genoemde goederen en diensten wordt verlaagd tot 8 %.

Bijlage - punt III, volgnr. 7:

Voedinggerelateerde diensten (PKWiU-code 56), met uitzondering van de verkoop van: 1) alcoholhoudende dranken met een alcoholgehalte van meer dan 1,2 %; 2) alcoholhoudende dranken die een mengsel zijn van bier en niet-alcoholhoudende dranken met een alcoholgehalte van meer dan 0,5 %; 3) dranken waarvoor koffie of thee wordt gebruikt, ongeacht het bij de bereiding ervan gebruikte percentage koffie of thee, 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 wet.

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

§ 3, punt 1), bepaalt dat tot en met 31 december 2017 voor btw-doeleinden gebruikt wordt gemaakt van de Poolse indeling van goederen en diensten, zoals ingevoerd bij de rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (besluit van de Raad van Ministers betreffende de Poolse indeling van goederen en diensten) van 29 oktober 2008.

PKWiU - code 56.1 omvat „Restaurantdiensten en diensten van overige eetgelegenheden” (met inbegrip van „Diensten in verband met het bereiden en

serveren van maaltijden in restaurants”; „Diensten in verband met het bereiden en serveren van maaltijden in eetgelegenheden met zelfbediening” en „Overige diensten in verband met het serveren van maaltijden”)

Bovengenoemde indeling wordt uitgelegd onder verwijzing naar afdeling 56 en de subklassen daarvan in de rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD) (besluit van de Raad van Ministers betreffende de Poolse indeling van beroepsactiviteiten) van 24 december 2007 (Dz. U. 2007. nr. 251, volgnr. 1885; hierna: „besluit betreffende de PKD”). Volgens deze toelichtingen bevat deze afdeling onder meer diensten in verband met het aanbieden van volledige 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, zogenaamde melkbars, fastfoodbars, ijssalons, pizzeria’s en eetgelegenheden met afhaalmaaltijden, alsmede de activiteiten van mobiele restaurants en bars die worden verricht door afzonderlijke marktdeelnemers.

Korte uiteenzetting van de feiten, de procedure en de argumenten van partijen

- 1 In september 2016 heeft de belastinginspectie bij de belastingplichtige verzoeker een btw-controle voor de periode van januari tot en met juni 2016 uitgevoerd. Bij deze controle zijn fouten in de btw-afrekening aan het licht gekomen. Vervolgens heeft de belastingdienst bij beschikking van 21 april 2017 de door de belastingplichtige verschuldigde btw voor de gecontroleerde periode vastgesteld. Daarbij is de belastingdienst ervan uitgegaan dat alle activiteiten van de belastingplichtige kunnen worden aangemerkt als voedinggerelateerde diensten, die worden belast tegen een tarief van 8 %, en niet als levering van bereide schotels, die wordt belast tegen een tarief van 5 %.
- 2 De kern van het geding was de beoordeling van de juistheid van de fiscale indeling en van de toepassing van het verlaagde tarief van 5 % op specifieke producten (maaltijden en schotels) die door verzoeker worden verkocht (oorspronkelijk met een verlaagd tarief van 8 %). Deze producten zijn bestemd voor onmiddellijke consumptie door de klanten van het restaurantfiliaal. Het eindproduct wordt ter plaatse bereid op basis van halffabricaten. De bereide maaltijden en schotels worden warm of koud geserveerd en kunnen ter plaatse worden genuttigd of worden meegenomen.

- 3 Bij zijn activiteiten past de belastingplichtige verschillende verkoopmethoden toe:
 - verkoop van producten aan de klanten in de restaurants,
 - verkoop van producten volgens een „drive in”- of „walk through”-systeem voor consumptie op een andere locatie, en
 - verkoop van producten in winkelcentra in daartoe aangewezen „food courts”.

- 4 De belastingautoriteiten in eerste en tweede aanleg waren het niet eens met het standpunt van verzoeker dat de door hem verrichte verkoop van producten voldoet aan de voorwaarden voor de levering van goederen in de zin van artikel 7, lid 1, van de btw-wet (artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn). Zij hebben verwezen naar artikel 98, lid 2, van de btw-richtlijn, waaruit volgt dat de lidstaten het btw-tarief voor maaltijden en bereide gerechten kunnen verlagen indien de daarvoor vereiste handelingen zowel als goederenlevering als als diensten kunnen worden aangemerkt. Volgens lid 3 van deze bepaling mogen de lidstaten voor de vaststelling van de juiste omschrijving van de betrokken categorie gebruikmaken van de gecombineerde nomenclatuur. Polen heeft van deze mogelijkheid gebruikgemaakt in artikel 5a van de btw-wet, hoewel de bepalingen betreffende de verlaagde btw-tarieven verwijzen naar de symbolen van de PKWiU. Zo worden „Bereide maaltijden en schotels” van PKWiU-code 10.85 belast tegen een tarief van 5 % en „Voedinggerelateerde diensten” (restaurantdiensten en overige diensten van eetgelegenheden en cateringbedrijven) tegen een verlaagd tarief van 8 %. De autoriteit heeft benadrukt dat de betwiste handelingen cumulatief voldoen aan de twee voorwaarden van artikel 7, lid 1, van de btw-wet en artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn, dat wil zeggen (I) dat zij betrekking hebben op de levering van goederen en (II) dat er sprake is van overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

- 5 De belastingdienst heeft vastgesteld dat de kant-en-klaarschotels worden bereid op basis van halffabricaten die door de werknemers worden verwerkt. Het gehanteerde verpakkingssysteem maakt het mogelijk de producten op een willekeurige locatie te nuttigen. Er is ook sprake van de andere kenmerken van restaurantdiensten of eetgelegenheden, zoals de beschikbaarstelling van een eetruimte, toiletten, een uitgebreide klantenservice, toegang tot het internet en pers, verwarming/airconditioning in het pand, het afspelen van muziek en schoonmaakdiensten.

- 6 Bij beslissing van 1 maart 2018 heeft de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (bestuursrechter van het wojewodschap Gliwice, Polen) het beroep van verzoeker verworpen. Deze rechter heeft erop gewezen dat het van essentieel belang is na te gaan of er in het onderhavige geval sprake is van de levering van goederen of van de verrichting van diensten, hetgeen vereist dat rekening wordt gehouden met alle omstandigheden van de handeling teneinde de kenmerkende en dominante elementen ervan vast te stellen. De litigieuze verrichting kan niet als een levering van goederen worden beschouwd, aangezien de maaltijden ter plaatse

in het pand van de marktdeelnemer worden bereid en geserveerd en de klant de aangekochte afhaalmaaltijd ook ter plaatse kan nuttigen en gebruik kan maken van alle faciliteiten van het pand.

- 7 Tegen de beslissing van de rechter in eerste aanleg heeft verzoeker cassatieberoep ingesteld bij de verwijzende rechter, die heeft besloten het Hof te verzoeken om een prejudiciële beslissing.

Motivering van de verwijzing

- 8 Met het oog op de vaststelling van de juiste belastingheffing op de litigieuze handelingen moet rekening worden gehouden met de vereisten van de btw-richtlijn. Volgens de verwijzende rechter werpt de vaststelling van de vereisten die voortvloeien uit het Unierecht en de rechtspraak van het Hof vragen op die een prejudiciële beslissing vereisen.
- 9 In punt 1) van bijlage III bij de btw-richtlijn worden met name levensmiddelen (met inbegrip van dranken, maar met uitsluiting van alcoholhoudende dranken) voor menselijke en dierlijke consumptie genoemd, en in punt 12 bis) wordt verwezen naar restaurantdiensten, restauratie en cateringdiensten, waarbij het mogelijk is de levering van (alcoholhoudende en/of niet-alcoholhoudende) dranken uit te sluiten.
- 10 Uit de rechtspraak van het Hof volgt dat het begrip „levensmiddelen” betrekking heeft op levensmiddelen in het algemeen en geen onderscheid of voorbehoud maakt naargelang van het soort handel, de verkoopmethode, de verpakking, de bereiding of de temperatuur. In het geval van een levering van goederen dient het begrip „levensmiddelen” in bijlage H, categorie 1, bij de Zesde richtlijn (thans bijlage III bij de btw-richtlijn) aldus worden uitgelegd dat daaronder ook spijzen of maaltijden zijn begrepen die – door koken, braden, bakken of op andere wijze – zijn bereid om ter plaatse te worden geconsumeerd (arrest van 10 maart 2011, Finanzamt Burgdorf e.a., C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09, EU:C:2011:135).
- 11 Voorts moeten „Restaurantdiensten” worden uitgelegd in overeenstemming met artikel 6 van verordening nr. 282/2011 ende rechtspraak van het Hof.
- 12 De Poolse wetgever heeft artikel 98 van de btw-richtlijn en bijlage III bij deze richtlijn aldus in nationaal recht omgezet dat, volgens artikel 41, lid 2a, van de btw-wet, het btw-tarief voor de goederen van bijlage nr. 10 bij deze wet 5 % bedraagt. In bijlage nr. 10, volgnr. 28, wordt verwezen naar „Bereide maaltijden en schotels, met uitzondering van producten met een alcoholgehalte van meer dan 1,2 %” (PKWiU-code 10.85.1).
- 13 Overeenkomstig § 3, lid 1, punt 1, van het besluit van de minister van Financiën van 23 december 2013 geldt voor de goederen en diensten die worden genoemd in de bijlage bij dat besluit een verlaagd btw-tarief van 8 %. In punt III, volgnr. 7,

van deze bijlage wordt verwezen naar de „Voedinggerelateerde diensten” (PKWiU-code 56), met specifieke uitzonderingen.

- 14 In de nationale rechtspraak is reeds het standpunt ingenomen dat de Poolse wetgever het verlaagde tarief alleen kon toepassen op „Restaurantdiensten” in de zin van artikel 6 van verordening nr. 282/2011 en de rechtspraak van het Hof.
- 15 De verwijzende rechter heeft twijfels over de wijze waarop de draagwijdte van het begrip „restaurantdiensten” in de zin van de btw-richtlijn is vastgesteld in de nationale regeling. Niet alleen verschilt het in het nationale recht gebruikte begrip „Voedinggerelateerde diensten” van het begrip „Restaurantdiensten”, maar ook verwijst het naar PKWiU-code 56, waarvan de aard vreemd is aan het gemeenschappelijke btw-stelsel.
- 16 Krachtens § 3, punt 1, van het besluit betreffende de indeling van goederen en diensten wordt tot en met 31 december 2017 voor btw-doeleinden gebruikt gemaakt van de Poolse indeling van goederen en diensten. Afdeling 56.1 daarvan omvat „Restaurantdiensten en diensten van overige eetgelegenheden”. Deze indeling wordt uitgelegd aan de hand van afdeling 56 en de subklassen die zijn opgenomen in het besluit betreffende de PKD.
- 17 In de nationale rechtspraak is geoordeeld dat het door de nationale wetgever gebruikte begrip „Voedinggerelateerde diensten” ruimer is dan het begrip „Restaurantdiensten” in de zin van de btw-richtlijn. De methode voor de indeling van activiteiten voor statistische doeleinden verschilt aanzienlijk van de methode voor de indeling daarvan voor btw-doeleinden. De Poolse wetgever bouwt de semantische draagwijdte van de definitie van „Restaurantdiensten” uit op basis van de activiteiten van de betreffende marktdeelnemer en niet, zoals bij de btw, op basis van het voorwerp van de belasting.
- 18 Een dergelijke regeling van de draagwijdte van „Restaurantdiensten” in de PKWiU heeft gevolgen gehad voor de vaststelling van de draagwijdte van de categorie „Bereide maaltijden en schotels, met uitzondering van producten met een alcoholgehalte van meer dan 1,2 %” (PKWiU-code 10.85.1). Bovendien wordt deze categorie in de PKWiU „Bereide maaltijden en schotels” genoemd. Alleen de verwijzing naar de PKD beperkt deze categorie tot de subklasse 10.85.Z „Bereiding van kant-en-klaarmaaltijden en -schotels”. Deze subklasse omvat de productie van bereide maaltijden en schotels en niet de bereiding van maaltijden voor onmiddellijke consumptie, welke is ingedeeld onder de desbetreffende subklassen van afdeling 56.
- 19 Deze wijze waarop de draagwijdte van „Restaurantdiensten” is geregeld doet bij de verwijzende rechter twijfel rijzen.
- 20 Ten eerste had de Poolse wetgever de mogelijkheid om bij de toepassing van de verlaagde tarieven en met het oog op de vaststelling van de draagwijdte van deze goederencategorie de gecombineerde nomenclatuur te gebruiken, hetgeen hij

evenwel niet heeft gedaan. Hoewel de PKWiU een verwijzing naar de GN bevat, kan deze verwijzing niet louter op een abstract niveau worden gelezen.

- 21 Ten tweede heeft de Poolse wetgever bij de creatie van een specifieke categorie van goederen waarop een verlaagd tarief van toepassing is, verwezen naar de Poolse statistische indeling. Daarin worden de activiteiten anders opgevat dan in het btw-stelsel. Het is met name de vraag of de statistische indeling „Voedinggerelateerde diensten” niet te ruim is in vergelijking met de Unierechtelijke definitie van „Restaurantdiensten” en of deze indeling zodoende van invloed is op de draagwijdte van de categorie „Bereide maaltijden en schotels” en de definitie van de gebruikte termen.
- 22 De verwijzende rechter is van oordeel dat het begrip „Bereide maaltijden en schotels” moet worden uitgelegd in overeenstemming met de normale betekenis van de betrokken begrippen (arrest van 4 juni 2015, Commissie/Polen, C-678/13, EU:C:2015:358, punt 46). „Maaltijden en schotels” moeten aan twee voorwaarden voldoen: zij moeten bestemd zijn voor menselijke consumptie en moeten onmiddellijk kunnen worden geconsumeerd; de wijze van bereiding voor consumptie ter plaatse is hier niet relevant (arrest van 10 maart 2011, Finanzamt Burgdorf e.a., C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09, EU:C:2011:135).
- 23 Om er toch van te kunnen uitgaan dat artikel 98, leden 1 tot en met 3, van de btw-richtlijn onjuist in het nationale recht is omgezet, moet worden vastgesteld dat het voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief van 5 % doorslaggevend kan zijn dat, zoals de belastingautoriteiten beweren, de beschreven verrichtingen niet onder PKWiU-code 10.85.1 zijn ingedeeld.
- 24 Wordt daarentegen het standpunt van de belastingautoriteiten verworpen, dan moet worden nagegaan of het in het onderhavige geval van belang is of het om een „restaurantdienst” in de zin van artikel 6 van verordening nr. 282/2011 gaat.
- 25 Het feit dat vraagtekens zijn geplaatst bij het standpunt van de belastingautoriteiten en van de rechter in eerste aanleg betreffende het doorslaggevende belang van de statistische indelingen voor de vaststelling van het passende tarief voor de door verzoeker verrichte verkoop van de bereide schotels heeft tot gevolg dat de indeling van deze verrichtingen in, of de uitsluiting ervan uit de sfeer van de „restaurantdiensten” van essentieel belang is.
- 26 In dit verband zijn in de eerste plaats de voorwaarden waaronder deze bereide schotels worden geserveerd van belang. Deze voorwaarden zijn verschillend vanwege de verschillende verkoopmethoden die verzoeker bij zijn activiteiten hanteert.
- 27 Doordat hij zijn producten ter plaatse verkoopt, stelt verzoeker de kopers een infrastructuur ter beschikking die hen in staat stelt hun maaltijd ter plaatse te consumeren; er wordt geen gespecialiseerde bediening door een ober aangeboden; het bestelproces is vereenvoudigd en gedeeltelijk geautomatiseerd; de klant heeft slechts beperkte mogelijkheden om zijn bestelling te personaliseren.

- 28 Alle omstandigheden waarop de belastingdienst en de rechter in eerste aanleg zich hebben geconcentreerd, doen zich voor wanneer verzoeker zijn goederen rechtstreeks in het pand verkoopt. Verzoeker maakt echter gebruik van meerdere verkoopmethoden: de verkoop in het pand, de verkoop via een „walk through”-systeem, de verkoop via een „drive in”-systeem en die via in een „food court”.
- 29 Het „drive in”/„walk through”-systeem bestaat erin dat levensmiddelen worden verkocht aan klanten die daartoe met hun auto naar het betreffende loket buiten het verkooppunt rijden (in het Engels: drive in) of zich te voet naar een apart loket (een raampje) begeven dat zich eveneens buiten het verkooppunt bevindt (in het Engels: walk through).
- 30 Dit systeem is gericht op klanten die vanwege objectieve omstandigheden (vooral tijdgebrek) niet van verzoeker verwachten dat hij hun infrastructuur ter beschikking stelt. Hun verwachtingen zijn uitsluitend toegespitst op het ontvangen van een bereide schotel die zij buiten het pand kunnen nuttigen.
- 31 Een „food court” is een verkoopsysteem, waarbij in winkelcentra welbepaalde producten aan klanten worden verkocht in speciale daartoe aangewezen gebieden. In deze gebieden bevinden zich de zogenaamde boxen of stands van de entiteiten die de levensmiddelen aanbieden. In deze boxen heeft elk van de entiteiten de beschikking over een kassa- en verkoopgedeelte, een keukengedeelte en (soms) ook een opslaggedeelte en een consumptiegedeelte, hetgeen een gemeenschappelijk gedeelte is dat bestemd is voor de consumptie van de maaltijden. De klant ontvangt een bereide fastfoodmaaltijd in een wegwerpverpakking die kan worden meegenomen of genuttigd in de consumptieruimte. Er zijn geen restaurantvoorzieningen voorhanden en er is geen garderobe.
- 32 In het geval van een „drive in”- of „walk through”-systeem en in een „food court” kan de klant dus gebruikmaken van de aangeboden infrastructuur. Dit lijkt vanuit het oogpunt van de gemiddelde klant echter geen wezenlijk deel van het aanbod uit te maken, anders dan bij verkoop in restaurants.
- 33 Voorts rijst de vraag of de bereidingswijze, die met name bestaat in het thermisch behandelen van bepaalde halffabricaten en het samenstellen van kant-en-klaarmaaltijden uit deze halffabricaten, van belang is.
- 34 Er zij gewezen op de relevante argumenten van verzoeker dat in de door hem gehanteerde verkoopmethoden de wachttijd van de klant zo kort mogelijk moet zijn en dat deze in de praktijk hooguit enkele minuten bedraagt. Een dergelijke snelle afgifte van de producten is mogelijk omdat de bereiding ervan beperkt blijft tot oppervlakkige en gestandaardiseerde handelingen en gewoonlijk op vaste en regelmatige basis plaatsvindt, afhankelijk van de algemeen te verwachten vraag (in de verkooppunten van verzoeker is geen gastronomisch opgeleid personeel aanwezig); de door verzoeker aangeboden producten worden verpakt in verpakkingen die de klant in staat stellen deze in alle vrijheid mee te nemen. De

koper kan de gekochte maaltijd, zoals elk ander voedselproduct, in de hand nemen en het pand met de gekochte maaltijd verlaten zonder gebruik te maken van de aanwezige infrastructuur. Door de aard van de activiteiten van verzoekster is er geen servies of bestek voorhanden.

- 35 Gelet op de rechtspraak van het Hof lijkt het er volgens de verwijzende rechter op dat de bereiding van een warm eindproduct op zich aan de betrokken verrichting niet het karakter van een dienstverrichting kan verlenen (zie met name arrest van 10 maart 2011, Finanzamt Burgdorf e.a., C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09, EU:C:2011:135, punten 68 en 89).
- 36 De verwijzende rechter wijst er tevens op dat er in elk van verzoekers verkoopmethoden elementen bestaan die zowel de aard van een goederenlevering als die van een dienstverrichting hebben. Het enige verschil is de omvang van de aangeboden infrastructuur en de verwachtingen van de klanten met betrekking tot de omvang van de dienstverleningselement. Volgens de verwijzende rechter heeft de verkoop van bereide maaltijden in het pand het grootste aandeel aan dienstverleningselementen en is het kleinste aandeel daaraan weggelegd voor de „drive-in”/„walk-through”-verkoopmethode. Los van de aard van de onderzochte verkoopmethode is het dienstenelement (met name de mogelijkheid om de gekochte maaltijd ter plaatse te consumeren) evenwel slechts potentieel van aard en afhankelijk van de keuze van de klant. Door het vereenvoudigde verkoopsysteem en de wijze van serveren en verpakken van de aangekochte schotels is het (in het stadium van de verkoop) niet mogelijk te onderscheiden of de verkochte schotel ter plaatse wordt geconsumeerd of wordt afgehaald. Dit maakt het moeilijk om correct te beoordelen of het dienstenelement zo belangrijk is (en zo ja, of dit in alle door verzoeker gehanteerde verkoopmethoden het geval is) dat het ervoor pleit de litigieuze verrichting als een dienstverrichting te beschouwen.
- 37 De verwijzende rechter heeft tevens twijfels wegens de omstandigheid dat het Hof de criteria voor de afbakening tussen een goederenlevering en een dienstverrichting op het gebied van de verkoop van bereide maaltijden en dranken heeft vastgesteld in zijn arrest van 2 mei 1996 in de zaak Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184), dat is gewezen vóór de invoering van de Unierechtelijke definitie van restaurant- en cateringdiensten (artikel 6 van verordening nr. 282/2011). Derhalve is het twijfelachtig of deze criteria ook gelden voor de beoordeling van de vraag of er in dit geval sprake is van een restaurantdienst. Volgens de verwijzende rechter kan een eventuele wijziging van de door het Hof in voormeld arrest geformuleerde standpunten onder meer worden gerechtvaardigd door het feit dat de erkenning van de litigieuze verrichting als restaurantdienst tot gevolg zou hebben dat deze aan het verlaagde btw-tarief wordt onderworpen. Uit de vaste rechtspraak van het Hof volgt evenwel dat bepalingen die een uitzondering vormen op een beginsel strikt moeten worden uitgelegd, waarbij ervoor moet worden gewaakt dat de uitzondering haar nuttige werking verliest (zie bijvoorbeeld arresten van 30 september 2010, EMI Group Ltd,

C-581/08, EU:C:2010:559, en 20 oktober 2010, Commissioners/AXA UK,
C-175/09, EU:C:2010:646).