



Datum van  
inontvangstneming

:

24/10/2016

**Zaak C-499/16**

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

**Datum van ontvangst:**

16 september 2016

**Verwijzende rechter:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

16 juni 2016

**Verzoekende partij:**

AZ

**Verwerende partij:**

Minister Finansów

---

**Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding**

Verenigbaarheid met het Unierecht van een regeling die het btw-tarief voor banketbakkerswaren en gebak enkel afhankelijk stelt van het criterium van de datum van minimale houdbaarheid of de uiterste gebruiksdatum.

**Voorwerp en rechtsgrondslag van het prejudiciële verzoek**

Uitlegging van het Unierecht, artikel 267 VWEU

**Prejudiciële vraag**

Vormt het een schending van het beginsel van de neutraliteit van de btw en het verbod van ongelijke behandeling van goederen in de zin van artikel 98, leden 1 en 2, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

(PB 2006, L 347, blz. 1), om het btw-tarief voor banketbakkerswaren en gebak enkel afhankelijk te stellen van het criterium van de datum van minimale houdbaarheid of de uiterste gebruiksdatum, zoals in artikel 41, lid 2, in samenhang met punt 32 van bijlage 3 bij de Ustawa o podatku od towarów i usług van 11 maart 2004 (Dz. U. 2011, nr. 177, volgnr. 1054, zoals nadien gewijzigd)?

### **Aangevoerde bepalingen van Unierecht**

Richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „richtlijn 2006/112”): overweging 7, artikelen 96 en 98, en bijlage III, punt 1

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

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

Artikel 41 omschrijft het tarief van de belasting over de toegevoegde waarde, dat in beginsel voor het tijdvak van 1 januari 2011 tot en met 31 december 2016 23 % bedraagt, maar 8 % voor goederen en diensten die in bijlage 3 bij de wet worden genoemd.

Bijlage 3 bevat een lijst van goederen en diensten die met het verlaagde tarief worden belast. Punt 32 van de bijlage verwijst naar post 10.71.12.0 van de PKWiU (Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług, de Poolse classificatie van waren en diensten; hierna: „PKWiU”) omvat „Verse banketbakkerswaren en gebak waarvan de overeenkomstig specifieke bepalingen aangegeven datum van minimale houdbaarheid niet langer is dan 45 dagen, en deze goederen in geval overeenkomstig specifieke bepalingen voor deze goederen uitsluitend een uiterste gebruiksdatum is aangegeven die eveneens niet langer dan is 45 dagen.”

### **Korte uiteenzetting van de feiten, het hoofdgeding en de voornaamste argumenten van partijen**

- 1 AZ heeft op 14 november 2013 verzoeken ingediend om een schriftelijke interpretatie van bepalingen van belastingrecht in een individuele zaak betreffende de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”).
- 2 In haar verzoeken heeft AZ de feiten en de toekomstige situatie uiteengezet en aangegeven dat zij banketbakkerswaren vervaardigt. Haar assortiment bestaat onder andere uit croissants met verschillende soorten vulling en zoete broodjes met verschillende glazuren. De datum van minimale houdbaarheid van de

producten van AZ, aangegeven overeenkomstig specifieke bepalingen, is langer dan 45 dagen.

- 3 Voor de nationale leveringen van de goederen die het voorwerp zijn van het verzoek past AZ momenteel het btw-tarief van 23 % toe. In het verzoek om interpretatie heeft zij gevraagd of zij in de beschreven feitelijke situatie (in de toekomst) het verlaagde tarief van 8 % kan toepassen op leveringen van goederen van de post GN 1905 90 60 (die overeenkomt met PKWiU 10.71.12.0, waaronder „Verse banketbakkerswaren en gebak” vallen), inzonderheid zelfs als de datum van minimale houdbaarheid of de uiterste gebruiksdatum de 45 dagen overschrijdt. Volgens AZ moet deze vraag bevestigend worden beantwoord.
- 4 De vraag van uitlegging van AZ had betrekking op de stand van het recht van 1 januari 2011 met inachtneming van de wijzigingen die met ingang van 1 april 2011 in de u.p.t.u. zijn ingevoerd. Op die dag zijn nieuwe classificatieomschrijvingen ingevoerd voor goederen die onder het verlaagde btw-tarief vallen en in de bijlagen 3 en 10 bij de u.p.t.u. worden genoemd met het oog op de aanpassing van de belastingwetgeving aan de in 2008 gewijzigde PKWiU. Als gevolg van de wijzigingen worden goederen met een datum van minimale houdbaarheid of een uiterste gebruiksdatum die langer is dan 14 respectievelijk 45 dagen, sinds 1 januari 2011 belast tegen een tarief van 23 %.
- 5 Volgens AZ mogen de Poolse bepalingen geen voorwaarden voor de toepassing van de verlaagde tarieven voor de goederen in punt 32 van bijlage 3 bij de u.p.t.u. bevatten, aangezien deze evenmin in de bepalingen van Unierecht voorkomen. De u.p.t.u. kent een aanvullend criterium voor de toepassing van het verlaagde tarief, dat niet volgt uit richtlijn 2006/112 noch uit de gecombineerde nomenclatuur.
- 6 Volgens AZ beschikt de nationale wetgever niet over volledige discretionaire bevoegdheid en vrijheid bij de omschrijving van de regels voor de toepassing van de verlaagde btw-tarieven, maar moet de werkingssfeer ervan overeenstemmen met de corresponderende posten van de gecombineerde nomenclatuur. De nationale wetgever kan daarom niet enkel bepaalde goederen uit een post van de gecombineerde nomenclatuur of nationale classificatie (voor zover zij in overeenstemming is met deze nomenclatuur) onder het stelsel van verlaagde tarieven brengen. Hij kan evenmin onderscheid maken tussen de belastingstatus van producten die behoren tot dezelfde categorie van de gecombineerde nomenclatuur en onder het stelsel van verlaagde tarieven vallen. De producten waarop het verzoek betrekking heeft, vallen onder code 1905 90 60 van de gecombineerde nomenclatuur. Tot deze onderverdeling behoren de „banketbakkerijproducten die niet onder een van de vorengenoemde onderverdelingen vallen, zoals taart, rozijnen- en krentenbrood, schuimpjes, brioches en croissants”. Het stelsel van de gecombineerde nomenclatuur maakt daarbij geen onderscheid tussen deze producten aan de hand van de termijn van minimale houdbaarheid of de uiterste gebruiksdatum. Dat geldt ook voor de PKWiU. Dientengevolge profiteren de goederen die behoren tot code GN

1905 90 60 en de daarmee overeenkomende code 10.71.12.0 in de PKWiU ook na overschrijding van de bovengenoemde termijnen van het verlaagde tarief. De enige voorwaarde voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief op deze goederenleveringen is dat zij vallen onder code GN 1905 90 60 of 10.71.12.0 van de PKWiU. Kortom, volgens AZ worden leveringen van goederen die onder de code PKWiU 10.71.12.0 vallen overeenkomstig de u.p.t.u., in de context van het recht van de Unie, belast tegen het btw-tarief van 8 % ongeacht de datum van minimale houdbaarheid of de uiterste gebruiksdatum van deze goederen.

- 7 In de individuele interpretaties van 3 december 2013 en 14 januari 2014 achtte de Minister Finansów het standpunt van AZ ongegrond.
- 8 Hij heeft uiteengezet dat de omstandigheid dat de toepassing van het verlaagde tarief voor de in bijlage III bij richtlijn 2006/112 omschreven goederen voor de lidstaten optioneel is, van doorslaggevend belang is.
- 9 De minister heeft benadrukt dat de levering van de aangeboden producten niet voldoet aan de gestelde criteria omdat de uiterste gebruiksdatum, aangegeven overeenkomstig specifieke bepalingen, langer is dan 14 (45) dagen, zodat zij niet kan profiteren van het verlaagde btw-tarief van 8 % en belast wordt tegen het normale tarief van 23 %.
- 10 In haar beroepen tegen de individuele interpretaties heeft AZ om nietigverklaring van die interpretaties verzocht.
- 11 De Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (bestuursrechter in eerste aanleg Warschau) heeft het beroep ongegrond verklaard. De rechter heeft overwogen dat de vrijheid van de nationale wetgever bij de vaststelling van dergelijke wezenlijke fiscale bepalingen als de hoogte van het normale tarief en de werkingssfeer en de hoogte van de verlaagde tarieven op dit punt aanzienlijk is ingeperkt door bepalingen van Unierecht. De toepassing van verlaagde tarieven is altijd een voorrecht en geen verplichting van een lidstaat. Bovendien kunnen de verlaagde tarieven enkel betrekking hebben op goederen en diensten die in richtlijn 2006/112 zijn aangegeven, waaronder levensmiddelen. De voorwaarden voor de toepassing van het verlaagde tarief moeten in overeenstemming zijn met het beginsel van fiscale neutraliteit en mogen dus geen verschil in fiscale behandeling van concurrerende goederen of diensten veroorzaken. Het neutraliteitsbeginsel wordt dus geschonden als een lidstaat soortgelijke goederen of diensten (die dientengevolge met elkaar concurreren) tegen verschillende btw-tarieven belast.
- 12 Volgens de rechter kan het betoog dat alle banketbakkerswaren als soortgelijke goederen moeten worden behandeld en het verschil in tarieven voor deze goederen dus ontoelaatbaar is, niet worden aanvaard. Tussen de door AZ genoemde goederen (croissants en zoete broodjes met verschillende soorten vullingen) en de goederen waarvan de datum van minimale houdbaarheid of

uiterste gebruiksdatum niet langer dan 45 dagen is, bestaan immers fundamentele verschillen die van invloed zijn op de beslissing van de consument om een bepaald soort product te kiezen. De gemiddelde consument behandelt banketbakkerswaren zonder toegevoegde conserveermiddelen met een uiterste gebruiksdatum van bijvoorbeeld enkele dagen immers niet als uitwisselbaar met goederen met conserveermiddelen en een langere uiterste gebruiksdatum van meer dan 45 dagen of van enkele maanden.

- 13 De houdbaarheidsdatum wordt door zowel de Uniewetgever [zie verordening (EG) nr. 178/2002 van het Europees Parlement en de Raad van 28 januari 2002 tot vaststelling van de algemene beginselen en voorschriften van de levensmiddelenwetgeving, tot oprichting van een Europese Autoriteit voor voedselveiligheid en tot vaststelling van procedures voor voedselveiligheidsaangelegenheden (PB L 31, blz. 1)] als de nationale wetgever gezien als van wezenlijk belang voor de bescherming van de consument.
- 14 De consument heeft recht op informatie over de samenstelling van het product en over de uiterste gebruiksdatum. Dat recht is ingevoerd om consumenten de mogelijkheid te geven de goederen te kiezen die zij voor passend houden. De uiterste gebruiksdatum moet dus worden gezien als een wezenlijk onderscheidend criterium voor de beslissing over de aankoop van bepaalde goederen door een klant en dus als een criterium dat soortgelijkheid uitsluit.
- 15 De verwijzende rechter schaarde zich niet achter het standpunt dat de gehele categorie banketbakkerswaren en gebak soortgelijke producten zijn en heeft geoordeeld dat de Poolse wetgever richtlijn 2006/112 niet onjuist heeft omgezet door niet rechtstreeks te baseren op de gecombineerde nomenclatuur.
- 16 AZ heeft tegen het arrest van de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie als geheel beroep ingesteld.

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

- 17 Krachtens artikel 98 van richtlijn 2006/112 kunnen de lidstaten één of twee verlaagde tarieven toepassen en zijn de verlaagde tarieven uitsluitend van toepassing op de goederenleveringen en de diensten die tot de in bijlage III bij die richtlijn genoemde categorieën behoren.
- 18 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.
- 19 Uit de uitlegging van artikel 98, leden 1 tot en met 3, van richtlijn 2006/112 (onder meer in de arresten van 6 mei 2010, Commissie/Frankrijk, C-94/09; 8 mei 2003, Commissie/Frankrijk, C-384/01; 10 november 2011, The Rank Group plc,

C-259/10 en C-260/10) volgt dat de selectieve toepassing van een verlaagd tarief mogelijk is, mits daarbij het beginsel van fiscale neutraliteit in acht wordt genomen. Dat beginsel verzet er zich tegen dat soortgelijke goederen of diensten, die dus met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld.

- 20 Dit standpunt heeft het Hof uitdrukkelijk ingenomen in punt 25 van het arrest van 6 mei 2010, Commissie/Frankrijk, C-94/09, waarin het heeft geoordeeld dat „een selectieve toepassing van het verlaagde tarief niet kan worden uitgesloten, mits dit geen gevaar voor verstoring van de mededinging oplevert”. Dit standpunt heeft het Hof in de punten 28 tot en met 30 uitgewerkt:

„28. Wanneer een lidstaat gebruikmaakt van de bij artikel 98, leden 1 en 2, van richtlijn 2006/112 geboden mogelijkheid om een verlaagd btw-tarief toe te passen op een in bijlage III bij deze richtlijn genoemde categorie van prestaties, heeft hij bijgevolg, mits hij het aan het gemeenschappelijke btw-stelsel inherente beginsel van fiscale neutraliteit eerbiedigt, de mogelijkheid om de toepassing van dit verlaagde btw-tarief te beperken tot concrete en specifieke aspecten van deze categorie.

29. De aldus aan de lidstaten toekomende mogelijkheid om het verlaagde btw-tarief selectief toe te passen vindt met name haar rechtvaardiging in de overweging dat, aangezien dit tarief de uitzondering vormt, de beperking van de toepassing ervan tot concrete en specifieke aspecten in overeenstemming is met het beginsel dat uitzonderingen of afwijkingen strikt moeten worden uitgelegd [...].

30. Niettemin zij benadrukt dat slechts van deze mogelijkheid gebruik kan worden gemaakt indien is voldaan aan de tweevoudige voorwaarde dat, ten eerste, voor de toepassing van het verlaagde tarief enkel concrete en specifieke aspecten van de betrokken categorie van prestaties afzonderlijk worden beschouwd en, ten tweede, het beginsel van fiscale neutraliteit wordt geëerbiedigd. Deze voorwaarden beogen te waarborgen dat de lidstaten alleen van deze mogelijkheid gebruikmaken in omstandigheden die de juiste en correcte toepassing van het gekozen verlaagde tarief waarborgen en elk vorm van fraude, ontwijking en misbruik voorkomen.”

- 21 Een vergelijkbaar standpunt heeft het Hof ingenomen in de punten 32 tot en met 34 van het arrest van 10 november 2011, The Rank Group plc, gevoegde zaken C-259/10 en C-260/10:

„32. Volgens vaste rechtspraak verzet het beginsel van fiscale neutraliteit zich ertegen dat soortgelijke goederen of diensten, die dus met elkaar concurreren, voor de heffing van btw verschillend worden behandeld (zie onder meer arresten van 3 mei 2001, Commissie/Frankrijk, C-481/98, Jurispr. blz. I-3369, punt 22; 26 mei 2005, Kingscrest Associates en Montecello, C-498/03, Jurispr. blz. I-4427,

punten 41 en 54; 10 april 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Jurispr. blz. I-2283, punt 47, en 3 maart 2011, Commissie/Nederland, C-41/09, Jurispr. blz. I-831, punt 66).

33. Blijkens deze omschrijving van bedoeld beginsel brengt de soortgelijkheid van twee diensten mee dat deze met elkaar concurreren.

34. Dat er tussen twee dienstverrichtingen daadwerkelijk mededinging bestaat vormt dus geen zelfstandige en aanvullende voorwaarde voor schending van het beginsel van fiscale neutraliteit wanneer de betrokken verrichtingen vanuit het oogpunt van de consument gelijk of soortgelijk zijn en aan dezelfde behoeften van deze laatste beantwoorden (zie in die zin arresten van 23 oktober 2003, Commissie/Duitsland, C-109/02, Jurispr. blz. I-12691, punten 22 en 23, en 17 februari 2005, Linneweber en Akritidis, C-453/02 en C-462/02, Jurispr. blz. I-1131, punten 19-21, 24, 25 en 28).”

- 22 Gelet op artikel 98, leden 1 en 2, van richtlijn 2006/112 mag een lidstaat enkel gebruikmaken van de door deze bepalingen van de richtlijn in het leven geroepen mogelijkheid om een verlaagd btw-tarief toe te passen op een selectief omschreven categorie goederen of diensten in bijlage III bij deze richtlijn als hij daarbij het beginsel van fiscale neutraliteit in acht neemt (concurrentieverhouding tussen de goederen en diensten) in acht neemt.
- 23 De gecombineerde nomenclatuur hoeft niet te worden toegepast voor de identificatie van de goederen en diensten waarop het verlaagde tarief kan worden toegepast, aangezien in artikel 98, lid 3, van richtlijn 2006/112 uitdrukkelijk is bepaald dat het hier enkel gaat om een mogelijkheid („mogen”) en dat sluit een verplichte toepassing uit. Dat betekent echter niet dat de lidstaten volledig vrij zijn bij de toepassing van verlaagde tarieven op bijzondere categorieën goederen en diensten. De Uniewetgever heeft immers aangegeven dat de omvang van de categorie waarop het verlaagde tarief toepassing vindt, nauwgezet moet worden omschreven. Dat kan volgens de aanwijzing in artikel 98, lid 3, worden bereikt door gebruik te maken van de gecombineerde nomenclatuur. Als de lidstaten zich niet bedienen van de gecombineerde nomenclatuur, moeten criteria worden toegepast die deze „nauwgezetheid” op een andere manier waarborgen.
- 24 Toepassing van de PKWiU in plaats van de gecombineerde nomenclatuur moet derhalve als toelaatbaar worden beschouwd, voor zover daardoor de werkingssfeer van de afzonderlijke categorieën goederen met een verlaagd tarief nauwgezet wordt omschreven.
- 25 Zoals volgt uit punt 32 van bijlage 3 bij de u.p.t.u. – in de versie van kracht sinds 1 april 2011 – is op verse banketbakkerswaren en gebak waarvan de overeenkomstig de specifieke bepalingen aangegeven datum van minimale houdbaarheid niet langer is dan 45 dagen, en op deze goederen waarvoor overeenkomstig de specifieke bepalingen voor deze waren uitsluitend een uiterste



gebruiksdatum is aangegeven, wanneer die eveneens niet langer is dan 45 dagen (PKWiU ex 10.71.12.0), een tarief van 8 % van toepassing.

- 26 Vermelding verdient daarnaast dat deze groep (categorie) in PKWiU 10.71.12.0 „Verse banketbakkerswaren en gebak” omvat. Zoals volgt uit het voorgaande wordt het belastingtarief voor banketbakkerswaren en gebak die tot dezelfde groep (categorie) PKWiU 10.71.12.0 van goederen behoren, enkel aan de hand van hun datum van minimale houdbaarheid of uiterste gebruiksdatum bepaald.
- 27 In punt 1 van bijlage III bij richtlijn 2006/112, met de lijst van goederenleveringen en diensten waarop de in artikel 98 bedoelde verlaagde tarieven mogen worden toegepast, wordt enkel gewag gemaakt van levensmiddelen voor menselijke en dierlijke consumptie, zonder de criteria te noemen die de nationale wetgever in punt 32 van bijlage 3 bij de u.p.t.u. heeft opgenomen.
- 28 In deze situatie rijst twijfel of deze banketbakkerswaren en gebak door het enige criterium „datum van minimale houdbaarheid” of „uiterste gebruiksdatum” (tot 45 dagen of meer dan 45 dagen) uit het oogpunt van de consument, in het licht van het beginsel van neutraliteit van de btw en het verbod van ongelijke behandeling van goederen in de zin van artikel 98, leden 1 en 2, van richtlijn 2006/112, voldoende van elkaar worden onderscheiden om hen tegen verschillende btw-tarieven te belasten, temeer daar de Uniewetgever – zoals de rechter in eerste aanleg heeft verklaard – de uiterste gebruiksdatum van goederen als een wezenlijke factor voor de bescherming van de consument beschouwt, dat derhalve volstaat om goederen voor het btw-tarief van elkaar te onderscheiden.