

Downloaded via the EU tax law app / web

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)

9 november 2017 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 98 – Mogelijkheid voor de lidstaten om een verlaagd tarief toe te passen op bepaalde goederenleveringen en diensten – Bijlage III, punt 1 – Levensmiddelen – Banketbakkerswaren en gebak – Minimale houdbaarheidsdatum of uiterste verbruiksdatum – Beginsel van fiscale neutraliteit”

In zaak C-499/16,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) bij beslissing van 16 juni 2016, ingekomen bij het Hof op 16 september 2016, in de procedure

AZ

tegen

Minister Finansów,

wijst

HET HOF (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: C. G. Fernlund (rapporteur), kamerpresident, S. Rodin en E. Regan, rechters,

advocaat-generaal: Y. Bot,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- AZ, vertegenwoordigd door M. Machciński, advocaat,
- de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna als gemachtigde,
- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door G. Palmieri als gemachtigde, bijgestaan door E. De Bonis, avvocato dello Stato,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Owsiany-Hornung en K. Herrmann als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 98 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; hierna: „btw-richtlijn”) in het licht van het beginsel van fiscale neutraliteit.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen AZ en Minister Finansów (minister van Financiën, Polen) over twee fiscale rulings van deze minister betreffende het tarief van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) dat geldt voor de goederenleveringen die deze vennootschap verricht.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Overweging 4 van de btw-richtlijn luidt:

„Het verwezenlijken van de doelstelling een interne markt in te stellen vooronderstelt dat in de lidstaten wetgevingen inzake omzetbelasting worden toegepast die de mededingingsvoorwaarden niet vervalsen en het vrije verkeer van goederen en diensten niet belemmeren. Het is derhalve noodzakelijk om door middel van een [btw-stelsel] een harmonisatie van de wetgevingen inzake omzetbelasting tot stand te brengen die ten doel heeft, de factoren die de mededingingsvoorwaarden op nationaal of op communautair niveau zouden kunnen vervalsen, zoveel mogelijk uit te schakelen.”

4 In overweging 7 van deze richtlijn wordt verklaard:

„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.”

5 Artikel 96 van deze richtlijn luidt:

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

6 Artikel 98 van diezelfde richtlijn luidt:

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

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

[...]

3. Bij de toepassing van de in lid 1 bedoelde verlaagde tarieven op de categorieën waarin aan goederen wordt gerefereerd, mogen de lidstaten voor de vaststelling van de juiste omschrijving van de betrokken categorie gebruikmaken van de gecombineerde nomenclatuur.”

7 In punt 1 van bijlage III van de btw-richtlijn is onder meer sprake van „levensmiddelen [...]

voor menselijke [...] consumptie”.

Pools recht

8 Volgens artikel 41, lid 1, en artikel 146a, punt 1, van de wet van 11 maart 2004 inzake de belasting op goederen en diensten, zoals van toepassing ten tijde van de feiten van het hoofdgeding (Dz. U. van 2011, nr. 177, volgnr. 1054; hierna: „btw-wet”) bedroeg het normale btw-tarief 23 % vanaf 1 januari 2011 tot en met 31 december 2016.

9 In diezelfde periode bedroeg het tarief voor de in bijlage 3 bij deze wet opgesomde goederen en diensten 8 %, overeenkomstig artikel 41, lid 2, en artikel 146a, punt 2, van diezelfde wet.

10 Punt 32 van die bijlage verwijst naar de volgende goederen: „Verse banketbakkerswaren en vers gebak waarvan de overeenkomstig specifieke bepalingen aangegeven minimale houdbaarheidsdatum niet langer is dan 45 dagen, en deze goederen ingeval overeenkomstig specifieke bepalingen voor deze goederen uitsluitend een uiterste verbruiksdatum is aangegeven die eveneens niet langer is dan 45 dagen”.

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

11 AZ is een Poolse vennootschap die banketbakkerswaren en gebak vervaardigt, met name gevulde croissants en gevulde broodjes met verschillende garnituren, waarvan de minimale houdbaarheidsdatum langer dan 45 dagen is.

12 In de loop van 2010 zijn de producten van AZ ingedeeld bij de „Beschuiten en koekjes, banketbakkerswaren en gebak met lange houdbaarheid” in de zin van de nationale regeling op de statistiek nomenclatuur van goederen van 2008. In de loop van 2013 heeft de directeur van het douanekantoor te Warschau (Polen) deze goederen evenwel ingedeeld onder onderverdeling 1905 90 60 van de gecombineerde nomenclatuur die is opgenomen in bijlage I bij verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad van 23 juli 1987 met betrekking tot de tarief- en statistiek nomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief (PB 1987, L 256, blz. 1), zoals gewijzigd bij verordening (EU) nr. 927/2012 van de Commissie van 9 oktober 2012 (PB 2012, L 304, blz. 1; hierna: „GN”), die overeenkomt met een andere indeling van deze nationale regeling, te weten „Vers banketbakkerswerk”.

13 Op 14 november 2013 heeft AZ de minister van Financiën verzocht om een fiscale ruling teneinde te bepalen of zij het verlaagde btw-tarief van 8 % mocht toepassen op de betrokken goederen waarvan de minimale houdbaarheidsdatum of de uiterste verbruiksdatum langer dan 45 dagen is ook al zijn zij ingedeeld onder de post „Vers banketbakkerswerk” van de GN. In haar verzoek heeft deze vennootschap aangevoerd dat punt 32 van bijlage 3 bij de btw-wet in strijd met het Unierecht een criterium voor toepassing van het verlaagde btw-tarief invoert dat uit de btw-richtlijn noch uit de GN voortvloeit. Post 1905 90 60 van de GN maakt immers geen onderscheid naar de versheid van de producten, hun minimale houdbaarheidsdatum of hun uiterste verbruiksdatum.

14 In zijn fiscale rulings van 3 december 2013 en 14 januari 2014 heeft de minister van Financiën niet ingestemd met het standpunt van AZ en was hij van oordeel dat de Poolse wetgever rechtmatig een criterium voor toepassing van het verlaagde btw-tarief als dat in casu mocht invoeren.

15 AZ heeft beroep tegen deze fiscale rulings ingesteld bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (bestuursrechter Warschau, Polen). Deze rechter heeft dit beroep verworpen en

daarbij benadrukt dat de additieven die bij de samenstelling van de banketbakkerswaren en het gebak worden gebruikt, zoals bewaarmiddelen, die de houdbaarheid verlengen, een rol speelden bij de beslissing van de gemiddelde consument.

16 Aangezien – volgens deze rechter – de Uniewetgever en de nationale wetgever van oordeel zijn geweest dat de uiterste verbruiksdatum een wezenlijk aspect van de consumentenbescherming vormt, kunnen producten met een verschillende uiterste verbruiksdatum rechtmatig worden beschouwd als niet-soortgelijk.

17 Voorts heeft deze rechter benadrukt dat AZ niet had aangetoond dat op de markt andere specifieke producten voorhanden zijn die als soortgelijk kunnen worden beschouwd. Weliswaar heeft diezelfde rechter erkend dat het criterium van een houdbaarheid van 45 dagen subjectief is, maar hij heeft in zijn vonnis geoordeeld dat de btw-richtlijn zich niet verzette tegen toepassing van dat criterium, voor zover geen afbreuk werd gedaan aan het beginsel van fiscale neutraliteit.

18 Tegen dat vonnis heeft AZ hogere voorziening ingesteld bij de verwijzende rechter.

19 Deze rechter stelt vast dat het enige criterium dat volgens de Poolse wetgeving doorslaggevend is voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief op bepaalde verse banketbakkerswaren en bepaald vers gebak, verband houdt met hun minimale houdbaarheidsdatum of hun uiterste verbruiksdatum, te weten het criterium van een houdbaarheid van 45 dagen. Na bovendien te hebben vastgesteld dat dit criterium niet uit het Unierecht voortvloeit, stelt deze rechter de vraag of aan de hand van dit criterium voldoende verschillende producten kunnen worden onderscheiden om de toepassing van een verschillend btw-tarief te rechtvaardigen, temeer daar de rechter in eerste aanleg heeft verklaard dat de Uniewetgever de uiterste verbruiksdatum van een product heeft beschouwd als een wezenlijk aspect van de consumentenbescherming, die bijgevolg volstaat om producten te onderscheiden voor de toepassing van de btw-tarieven.

20 In deze context heeft de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Vormt het een schending 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 [de btw-richtlijn] om het btw-tarief voor banketbakkerswaren en gebak enkel afhankelijk te stellen van het criterium van de ‚minimale houdbaarheidsdatum‘ of de ‚uiterste verbruiksdatum‘, zoals in artikel 41, lid 2, in samenhang met punt 32 van bijlage 3 bij de [btw-wet]?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

21 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 98 van de btw-richtlijn, gelezen in het licht van het beginsel van fiscale neutraliteit, aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale wettelijke regeling als die in het hoofdgeding, volgens welke de toepassing van het verlaagde btw-tarief op verse banketbakkerswaren en vers gebak enkel afhangt van de „minimale houdbaarheidsdatum” of de „uiterste verbruiksdatum” van deze goederen.

22 Vooraf zij eraan herinnerd dat volgens artikel 96 van de btw-richtlijn hetzelfde btw-tarief, te weten het normale tarief dat door elke lidstaat wordt vastgesteld, wordt toegepast op goederenleveringen en diensten. In afwijking van dat beginsel is in artikel 98 van deze richtlijn voorzien in de mogelijkheid om verlaagde btw-tarieven toe te passen. Bijlage III bij deze richtlijn bevat een exhaustieve lijst van categorieën goederenleveringen en diensten waarop de in dat

artikel 98 bedoelde verlaagde tarieven mogen worden toegepast (arrest van 9 maart 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, punten 20 en 21).

23 Met betrekking tot de toepassing van verlaagde btw-tarieven volgt uit de rechtspraak van het Hof dat het aan de lidstaten staat, mits zij het aan het gemeenschappelijke btw-stelsel inherente beginsel van fiscale neutraliteit eerbiedigen, om van de in de categorieën van bijlage III bij de btw-richtlijn genoemde goederenleveringen en diensten nauwkeuriger te bepalen welke aan het verlaagde btw-tarief zullen worden onderworpen (arrest van 11 september 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, punt 23).

24 De 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 (arrest van 6 mei 2010, Commissie/Frankrijk, C-94/09, EU:C:2010:253, punt 29).

25 Dienaangaande zij opgemerkt dat de lidstaten ingevolge artikel 98, lid 3, van de btw-richtlijn bij de toepassing van de verlaagde tarieven op categorieën van goederen mogen gebruikmaken van de GN teneinde de betrokken categorie juist te omschrijven. Toch dient te worden vastgesteld dat het gebruik van de GN slechts één van vele manieren is om de betrokken categorie nauwkeurig te bepalen.

26 In casu heeft de Poolse wetgever ervoor gekozen een verlaagd btw-tarief toe te passen op verse banketbakkerswaren en vers gebak met een uiterste verbruiksdatum die zodanig is vastgesteld dat de houdbaarheid niet langer dan 45 dagen is.

27 Vast staat dat dit soort banketbakkerswaren of gebak een beperkte categorie vormt binnen de levensmiddelen voor menselijke consumptie waarvan sprake in punt 1 van bijlage III bij de btw-richtlijn.

28 Aangezien aan de hand van het criterium van houdbaarheid gedurende een bepaald aantal dagen de betrokken categorie nauwkeurig wordt bepaald, dient dus te worden vastgesteld dat deze selectieve toepassing van het verlaagde btw-tarief op een concreet en specifiek aspect van de goederen die zijn opgenomen in een van de categorieën van deze bijlage III, in beginsel verenigbaar is met artikel 98 van de btw-richtlijn.

29 Teneinde de vraag van de verwijzende rechter te beantwoorden moet echter worden nagegaan of een nationale wettelijke regeling als die in het hoofdgeding afbreuk doet aan het beginsel van fiscale neutraliteit.

30 Volgens vaste rechtspraak verzet dit beginsel zich ertegen dat soortgelijke goederen of diensten, die met elkaar concurreren, voor de heffing van btw verschillend worden behandeld (arrest van 11 september 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

31 Aangaande de beoordeling of de betrokken goederen of diensten soortgelijk zijn, hetgeen uiteindelijk een taak van de nationale rechter is, volgt uit de rechtspraak van het Hof dat dit voornamelijk moet worden bepaald uit het oogpunt van de gemiddelde consument. Goederenleveringen en diensten zijn soortgelijk wanneer zij overeenkomstige eigenschappen vertonen en aan dezelfde behoeften van de consument voldoen – waarbij het vergelijkbare gebruik de maatstaf is – en wanneer de verschillen die zij vertonen, de beslissing van de consument om het ene of het andere goed dan wel de ene of de andere dienst te betrekken niet aanmerkelijk beïnvloeden (arrest van 11 september 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, punt 25).

32 Het is derhalve de taak van de verwijzende rechter om een concreet onderzoek te voeren teneinde vast te stellen of het feit dat de uiterste verbruiksdatum zodanig is vastgesteld dat de houdbaarheid niet langer dan 45 dagen is, uit het oogpunt van de gemiddelde Poolse consument van doorslaggevend belang is wanneer hij bij de aankoop van banketbakkerswaren en gebak zijn keuze maakt (zie in die zin arrest van 11 september 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, punt 33).

33 Het staat dus aan hem om te onderzoeken of op de Poolse markt banketbakkerswaren of gebak voorhanden zijn waarvan de houdbaarheid niet langer dan 45 dagen is maar die uit het oogpunt van deze consument toch soortgelijk zijn aan banketbakkerswaren en gebak met een minimale houdbaarheid van meer dan 45 dagen, zoals de door AZ vervaardigde banketbakkerswaren en het door AZ vervaardigde gebak, en die laatstbedoelde goederen kunnen vervangen.

34 Zo wordt vastgesteld dat dergelijke goederen bestaan, dan zal de houdbaarheid van minder dan 45 dagen voor de gemiddelde Poolse consument niet van doorslaggevend belang blijken te zijn en zal de keuze van deze consument kunnen worden beïnvloed door de toepassing van verschillende btw-tarieven. In een dergelijk geval verzet het beginsel van fiscale neutraliteit zich tegen de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale bepalingen.

35 Wanneer de verwijzende rechter bij het concrete onderzoek dat hij moet voeren, daarentegen vaststelt dat het verlaagde btw-tarief voor banketbakkerswaren en gebak waarvan de uiterste verbruiksdatum zodanig is vastgesteld dat de houdbaarheid niet langer dan 45 dagen is, niet ertoe leidt dat de verkoop van deze goederen wordt bevorderd in vergelijking met banketbakkerswaren en gebak waarvan de uiterste verbruiksdatum zodanig is vastgesteld dat de houdbaarheid meer dan 45 dagen bedraagt, vormen deze twee categorieën banketbakkerswaren en gebak derhalve geen soortgelijke goederen die met elkaar concurreren (zie in die zin arrest van 3 mei 2001, Commissie/Frankrijk, C-481/98, EU:C:2001:237, punt 27). In een dergelijk geval verzet het beginsel van fiscale neutraliteit zich niet tegen de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale bepalingen.

36 Gelet op alle voorgaande overwegingen dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat artikel 98 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich niet verzet – mits het beginsel van fiscale neutraliteit wordt geëerbiedigd, hetgeen de verwijzende rechter dient te verifiëren – tegen een nationale wettelijke regeling als die in het hoofdgeding, volgens welke de toepassing van het verlaagde btw-tarief op verse banketbakkerswaren en vers gebak enkel afhangt van de „minimale houdbaarheidsdatum” of de „uiterste verbruiksdatum” van deze goederen.

Kosten

37 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te

beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Zesde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 98 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat het zich niet verzet – mits het beginsel van fiscale neutraliteit wordt geëerbiedigd, hetgeen de verwijzende rechter dient te verifiëren – tegen een nationale wettelijke regeling als die in het hoofdgeding, volgens welke de toepassing van het verlaagde tarief van belasting over de toegevoegde waarde op verse banketbakkerswaren en vers gebak enkel afhangt van de „minimale houdbaarheidsdatum” of de „uiterste verbruiksdatum” van deze goederen.

ondertekeningen

* Procestaal: Pools.