

62019CJ0703

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

22 aprilie 2021 (*1)

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 98 alineatul (2) – Posibilitate pentru statele membre de a aplica una sau două cote reduse de TVA anumitor livrări de bunuri și prestări de servicii – Calificare a unei activități comerciale drept «prestare de servicii» – Anexa III punctul 12a – Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 – Articolul 6 – Noțiunea de «servicii de restaurant și de catering» – Preparate culinare pregătite pentru consumul imediat pe loc în localurile vânzătorului sau într-o zonă de fast-food – Preparate culinare pregătite pentru consumul imediat la pachet”

În cauza C-703/19,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia), prin decizia din 6 iunie 2019, primită de Curte la 24 septembrie 2019, în procedura

J.K.

împotriva

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach,

cu participarea:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul J.-C. Bonichot, președinte de cameră, domnul L. Bay Larsen, doamna C. Toader și domnii M. Safjan și N. Jääskinen (raportor), judecători,

avocat general: domnul J. Richard de la Tour,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

—

pentru J.K., de R. Baraniewicz, doradca podatkowy, și A. Zubik, radca prawny;

—

pentru Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, de P. Selera, B. Kołodziej, T. Wojciechowski și M. Kowalewska;

—
pentru Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, de P. Chrupek și A. Zaręba-Faracik,
radcowie prawni;

—
pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, în calitate de agent;

—
pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitis și M. Siekierzyńska, în calitate de agenți,
după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 12 noiembrie 2020,
pronunță prezenta

Hotărâre

1

Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 98 alineatul (2) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificat prin Directiva 2009/47/CE a Consiliului din 5 mai 2009 în ceea ce privește cotele reduse ale taxei pe valoarea adăugată (JO 2009, L 116, p. 18) (denumită în continuare „Directiva TVA”), coroborat cu punctul 12a din anexa III la Directiva TVA și cu articolul 6 din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a [Directivei TVA] (JO 2011, L 77, p. 1).

2

Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între J.K., pe de o parte, și Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach (Directorul Oficiului de Administrare Fiscală din Katowice, Polonia, denumit în continuare „autoritatea fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu rezultatele unui control fiscal efectuat în 2016 privind cota de impozitare a taxei pe valoarea adăugată (TVA) aferentă operațiunilor de vânzare de alimente și de feluri de mâncare gata pregătite în vederea consumului imediat pe loc sau la pachet, pentru care J.K. este obligat la plata acestei taxe.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva TVA

3

Articolul 96 din Directiva TVA are următorul cuprins:

„Statele membre aplică o cotă standard a TVA, care este fixată de fiecare stat membru ca procent din baza de impozitare și care este aceeași pentru livrarea de bunuri și pentru prestarea de servicii.”

Articolul 98 din această directivă prevede:

„(1) Statele membre pot aplica fie una, fie două cote reduse.

(2) Cotele reduse se aplică numai livrărilor de bunuri sau prestațiilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa III.

[...]

(3) La aplicarea cotelor reduse prevăzute la alineatul (1) pentru categorii de bunuri, statele membre pot utiliza Nomenclatura combinată, [care figurează în anexa I la Regulamentul (CEE) nr. 2658/87 al Consiliului din 23 iulie 1987 privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful vamal comun (JO 1987, L 256, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 4, p. 3), astfel cum a fost modificat prin Regulamentul (CE) nr. 1031/2008 al Comisiei din 19 septembrie 2008 (JO 2008, L 291, p. 1)], pentru a delimita în mod precis categoria în cauză.”

Anexa III la directiva menționată, intitulată „Lista livrărilor de bunuri și prestațiilor de servicii cărora le pot fi aplicate cotele reduse prevăzute la articolul 98”, enumeră la punctele 1 și 12:

„1. Alimentele (inclusiv băuturi, cu excepția băuturilor alcoolice) destinate consumului uman și animal; animalele vii, semințele, plantele și ingredientele utilizate în mod normal în prepararea alimentelor; produsele utilizate în mod normal pentru a completa sau înlocui alimentele;

[...]

12a. serviciile de restaurant și de catering, cu posibilitatea de a exclude furnizarea de băuturi (alcoolice și/sau nealcoolice); [...]

Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011

Articolul 6 din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 stabilește:

„(1) Serviciile de restaurant și de catering reprezintă servicii care constau în furnizarea de produse alimentare și/sau de băuturi, preparate sau nepreparate, pentru consumul uman, însoțite de servicii conexe suficiente care să permită consumul imediat al acestora. Furnizarea de produse alimentare și/sau de băuturi este numai unul dintre elementele unui întreg în care predomină serviciile. Serviciile de restaurant constau în prestarea unor astfel de servicii în spațiile prestatorului, iar serviciile de catering constau în prestarea unor astfel de servicii în afara localurilor prestatorului.

(2) Furnizarea de produse alimentare și/sau de băuturi, preparate sau nu, fie cu transport, fie fără, dar fără vreun alt serviciu conex nu se consideră a fi servicii de restaurant sau catering în sensul alineatului (1).”

Nomenclatura combinată, care figurează în anexa I la Regulamentul nr. 2658/87, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul nr. 1031/2008 (denumit în continuare „NC”), se întemeiază pe Sistemul armonizat de denumire și codificare a mărfurilor elaborat de Consiliul de Cooperare Vamală, devenit Organizația Mondială a Comerțului (OMV), și instituit prin Convenția internațională privind Sistemul armonizat de denumire și codificare a mărfurilor, încheiată la Bruxelles la 14 iunie 1983. Această convenție internațională a fost aprobată, împreună cu protocolul de modificare a acesteia din 24 iunie 1986, în numele Comunității Economice Europene prin Decizia 87/369/CEE a Consiliului din 7 aprilie 1987 (JO 1987, L 198, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 3, p. 199).

Dreptul polonez

8

Articolul 5a din ustawa o podatku od towarów i usług (Legea privind taxa pe bunuri și servicii) din 11 martie 2004 (Dz. U. din 2004, nr. 54, poziția 535), în versiunea aplicabilă situației de fapt din litigiul principal (Dz. U. din 2011, nr. 177, poziția 1054) (denumit în continuare „Legea privind TVA”), prevede:

„Bunurile sau serviciile care fac obiectul tranzacțiilor prevăzute la articolul 5, menționate în clasificările stabilite pe baza dispozițiilor referitoare la statisticile oficiale, trebuie să fie identificate prin intermediul acestor clasificări, în măsura în care dispozițiile legale sau măsurile administrative de punere în aplicare atribuie acelor bunuri sau servicii simboluri statistice.”

9

Conform articolului 41 alineatul 1 din Legea privind TVA, cota standard de TVA este de 22 %. Articolul 41 alineatul 2a din această lege prevede:

„Pentru bunurile enumerate în anexa 10 la prezenta lege, cota taxei este de 5 %.”

10

Poziția 28 din anexa 10 la această lege menționează „[f]eluri de mâncare și preparate gata pregătite, cu excepția produselor cu o tărâie alcoolică mai mare de 1,2 %”, care se încadrează în subclasa 10.85.1 a Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (Regulamentul Consiliului de Miniștri privind Clasificarea poloneză a bunurilor și serviciilor) din 4 septembrie 2015 (Dz. U. din 2015, poziția 1676) (denumit în continuare „PKWiU”).

11

Articolul 3 alineatul 1 punctul 1 din rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie towarów i usług dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania stawek obniżonych (Regulamentul ministrului de finanțe privind bunurile și serviciile care beneficiază de cota redusă de TVA și condițiile de aplicare a cotelor reduse) din 23 decembrie 2013 (Dz. U. din 2013, poziția 1719) are următorul cuprins:

„Cota de TVA indicată la articolul 41 alineatul 1 din [Legea privind TVA] se reduce la 8 % pentru:

1)

bunurile și serviciile enumerate în anexa la prezentul regulament.”

Punctul III poziția 7 din anexa la acest regulament menționează următoarele servicii:

„Servicii din domeniul alimentației (PKWiU ex 56), cu excepția vânzărilor de: 1) băuturi alcoolice cu o tărâie alcoolică mai mare de 1,2 %; 2) băuturi alcoolice care sunt amestecuri de bere și băuturi nealcoolice cu un conținut de alcool de peste 0,5 %; 3) băuturi pentru care se utilizează infuzie de cafea sau ceai, indiferent de proporția acestei infuzii în preparatul final; 4) băuturi nealcoolice gazoase; 5) apă minerală; 6) alte mărfuri în stare neprelucrată impozitate la cota menționată la articolul 41 alineatul 1 din Legea [privind TVA].”

Potrivit informațiilor furnizate de instanța de trimitere, în rubrica ex 56 a PKWiU, intitulată „Servicii din domeniul alimentației”, subclasa 56.1 cuprinde serviciile de alimentație și de livrare la pachet, printre care în special serviciile de preparare și servire a mâncării în restaurante, serviciile de preparare și livrare a mâncării în localuri cu autoservire și alte servicii de alimentație (denumite în continuare „servicii de alimentație”, în sensul rubricii ex 56 a PKWiU).

Această instanță precizează de asemenea că interpretarea dispozițiilor PKWiU se face prin trimitere la rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (Regulamentul Consiliului de Miniștri privind clasificarea activităților din Polonia) din 24 decembrie 2007 (Dz. U. din 2007, nr. 251, poziția 1885), în special la rubrica ex 56 din acesta și la subclasele pe care le conține. Această rubrică cuprinde activitatea prestată în legătură cu alimentația asigurată integral și destinat consumului imediat în restaurante, inclusiv restaurante cu autoservire și restaurante care oferă mâncare „la pachet”, care au sau nu locuri așezate. Ceea ce este determinant nu este tipul de unitate care servește preparatul, ci faptul că este destinat consumului direct. Subclasa 56.10.A, intitulată „Restaurante și alte localuri gastronomice permanente”, include pregătirea și servirea meselor pentru clienți așezați la mese sau pentru clienți care aleg mâncărurile dorite de pe un meniu, fără ca împrejurarea că aceștia consumă alimentele preparate pe loc, le iau la pachet sau le sunt livrate să aibă vreo importanță. Această subclasă include activitățile următoare: restaurantele, cafenelele, unitățile cu servire rapidă, gelateriile, pizzeriile, unitățile cu livrare la pachet, restaurantele sau barurile care livrează mâncare la pachet în mijloace de transport, efectuate de entități separate.

Litigiul principal și întrebările preliminare

Reclamantul din litigiul principal este beneficiar al unei francize în cadrul unui lanț de unități cu servire rapidă. Acesta desfășoară o activitate de vânzare de feluri de mâncare și preparate pregătite, precum sandviciuri, salate, cartofi prăjiți, înghețate etc. Aceste produse se servesc pe o tavă din plastic cu care clientul primește șervețele de hârtie și, pentru anumite produse, tacâmuri din plastic și/sau un pai. Aceste meniuri și feluri de mâncare sunt pregătite pe loc din semipreparate și pot fi servite calde sau reci și trebuie să fie consumate în local sau pot fi luate la pachet de clienți.

În cadrul activității sale economice, reclamantul din litigiul principal utilizează diferite metode de vânzare. Produsele sunt vândute fie în interiorul restaurantului, fie printr-o fereastră către

exteriorul acestuia din urmă, fie în interiorul unei galerii comerciale în zone desemnate de alimentație.

17

În septembrie 2016, autoritatea fiscală a efectuat un control al declarațiilor de TVA ale reclamantului din litigiul principal, precum și cu privire la calculul și plata acestei taxe pentru perioada cuprinsă între 1 ianuarie și 30 iunie 2016.

18

În urma acestui control, considerând că toate activitățile reclamantului din litigiul principal trebuiau calificate drept „servicii legate de alimentație”, supuse cotei de TVA de 8 %, iar nu drept livrări de „feluri de mâncare gata preparate”, cum au fost declarate aceste activități, căror li se aplică cota de TVA de 5 %, autoritatea fiscală a rectificat, prin decizia din 21 aprilie 2017, cuantumul TVA-ului datorat de reclamantul din litigiul principal pentru perioada de referință. Această decizie a fost confirmată de autoritatea fiscală a instanței de grad secund.

19

Prin hotărârea din 1 martie 2018, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Tribunalul Administrativ al Voievodatului din Gliwice, Polonia) a respins acțiunea introdusă de reclamantul din litigiul principal împotriva deciziei autorității fiscale de al doilea grad de jurisdicție și a confirmat concluziile acesteia din urmă.

20

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Tribunalul Administrativ al Voievodatului din Gliwice) a arătat, asemenea autorității fiscale, că posibilitatea oferită clienților de a consuma la fața locului felul de mâncare cumpărat, fără a fi necesară nicio preparare suplimentară, deosebită simpla furnizare a unui fel de mâncare în măsura în care acesta din urmă, deși nu necesită pregătiri culinare suplimentare din partea clientului, trebuia totuși să fie încălzit sau amestecat pentru a putea fi consumat direct.

21

Hotărârea pronunțată de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Tribunalul Administrativ al Voievodatului din Gliwice) a fost contestată de reclamantul din litigiul principal la instanța de trimitere, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia).

22

Instanța de trimitere precizează că, la articolul 5a din Legea privind TVA, Republica Polonă a utilizat posibilitatea statelor membre prevăzută la articolul 98 alineatul (2) din Directiva TVA de a reduce cota de TVA aplicabilă livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii care figurează în anexa III la această directivă. Această instanță exprimă însă îndoieli cu privire la transpunerea în reglementarea poloneză a articolului 98 din directiva menționată și a anexei III la aceasta din urmă, ca urmare a trimiterii efectuate în această reglementare, nu la NC, ci la PKWiU, care este o clasificare a activităților în scopuri statistice care definește printre altele domeniul de aplicare al noțiunilor care figurează în acesta în funcție de activitatea unor entități specifice, iar nu, după cum este cazul în materie de TVA, pe baza obiectului taxei.

23

Astfel, potrivit sistemului instituit în dreptul polonez, cota redusă care se aplică unei operațiuni taxabile este determinată numai pe baza rubricii PKWiU de care aparține, astfel încât faptul că această operațiune este calificată drept „livrare de bunuri” sau drept „prestare de servicii” este lipsit de relevanță. În conformitate cu acest sistem, operațiunile taxabile care intră în categoria „feluri de mâncare și preparate gata pregătite”, în sensul subclasei 10.85.1 a PKWiU, sunt supuse unei cote reduse de TVA de 5 %, în timp ce acelea care se încadrează în „servicii de alimentație”, în sensul rubricii ex 56 a PKWiU, sunt supuse unei cote reduse de TVA de 8 %.

24

Instanța de trimitere arată totuși că, prin aplicarea metodei de clasificare adoptate, „serviciile de alimentație”, în sensul rubricii ex 56 a PKWiU, ar constitui o categorie mai largă decât cea a „serviciilor de restaurant și de catering”, în sensul punctului 12a din anexa III la Directiva TVA.

25

În ceea ce privește noțiunea de „feluri de mâncare și preparate gata pregătite”, instanța de trimitere arată că aceasta ar trebui interpretată în conformitate cu jurisprudența Curții și ridică problema pertinentei criteriului întemeiat pe metoda de pregătire a felurilor de mâncare, folosit de autoritatea fiscală și de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Tribunalul Administrativ al Voievodatului din Gliwice) pentru a distinge această noțiune de cea de „serviciu de restaurant”. De altfel, această instanță apreciază că din jurisprudența Curții rezultă că prepararea unui produs final cald nu poate să confere, singură, caracter de prestare de servicii operațiunii în cauză (Hotărârea din 10 martie 2011, Bog și alții, C-497/09, C-499/09, C-501/09 și C-502/09, EU:C:2011:135, punctele 68 și 69).

26

Cu toate acestea, instanța de trimitere subliniază că criteriile care permit să se facă distincție între livrările de bunuri și prestările de servicii în domeniul vânzării de alimente și de băuturi au fost elaborate de Curte în Hotărârea din 2 mai 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184), pronunțată înainte ca „serviciile de restaurant și de catering” să fie definite în dreptul Uniunii la articolul 6 din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011. Astfel, potrivit acestei instanțe, se pune problema dacă aceste criterii sunt încă valabile.

27

În sfârșit, instanța de trimitere pune accentul pe necesitatea de a lua în considerare toate metodele de vânzare aplicate de reclamantul din litigiul principal pentru a distinge livrările de bunuri de prestările de servicii, precizând că fiecare dintre aceste metode prezintă elemente care în atât de primele, cât și de cele din urmă. Singura diferență constă, potrivit acestei instanțe, în întinderea infrastructurii propuse de vânzător și în așteptările clienților în ceea ce privește importanța elementelor ce țin de prestarea de servicii.

28

Cu toate acestea, potrivit instanței de trimitere, indiferent de metoda de vânzare, prestarea de servicii, în special posibilitatea de a consuma la fața locului felul de mâncare sau preparatul cumpărat, are doar un caracter potențial și depinde de alegerea clientului. Ca urmare a sistemului de vânzare simplificat, precum și a modului de a servi și de a ambala aceste feluri de mâncare sau preparate culinare, nu ar fi posibil, în stadiul vânzării, să se stabilească dacă felul de mâncare sau preparatul respectiv va fi consumat la fața locului sau dacă este vorba despre o vânzare la

pachet.

29

În aceste condiții, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1)

În domeniul de aplicare al noțiunii «servicii de restaurant», în cazul căreia este aplicabilă cota redusă de TVA [articolul 98 alineatul (2) din Directiva TVA coroborat cu punctul 12a din anexa III la aceasta și cu articolul 6 din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011], este inclusă vânzarea de mâncăruri preparate, în împrejurări precum cele din litigiul principal, și anume atunci când:

—

vânzătorul pune la dispoziția cumpărătorilor infrastructura care permite consumul pe loc al alimentelor preparate cumpărate (punerea la dispoziție a spațiului destinat consumului, accesul la toalete);

—

nu asigură chelneri;

—

nu există servire în sens strict;

—

procesul de comandă este simplificat și parțial automatizat;

—

clientul are posibilități limitate de a personaliza comanda?

2)

Influențează răspunsul la prima întrebare modul de preparare a felurilor de mâncare, care constă în special în tratamentul termic al unor produse semipreparate, precum și în alcătuirea din semipreparate a unor preparate finale?

3)

Este suficient, pentru a se răspunde la prima întrebare, ca clientul să aibă posibilitatea de a beneficia de infrastructura oferită sau este necesar să se stabilească și faptul că, din punctul de vedere al clientului mediu, acest element constituie o parte esențială a prestației?”

Cu privire la întrebările preliminare

30

Prin intermediul întrebărilor preliminare, care trebuie examinate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă activitatea unei persoane impozabile care constă în

vânzarea, în diferite modalități, a unor feluri de mâncare și preparate culinare pregătite să fie consumate face parte din categoria „serviciilor de restaurant și de catering” căror li se poate aplica o cotă redusă de TVA în temeiul articolului 98 alineatul (2) din Directiva TVA coroborat cu punctul 12a din anexa III la această directivă și cu articolul 6 din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011.

31

Cu titlu introductiv, trebuie să se observe că din cererea de decizie preliminară reiese că întrebările adresate Curții îşi au originea în îndoielile instanţei de trimitere cu privire la modul în care legiuitorul polonez a transpus în dreptul național articolul 98 din Directiva TVA coroborat cu anexa III la aceasta din urmă.

32

Îndoielile exprimate de această instanță în special de împrejurarea că, potrivit acesteia, „serviciile de alimentație” în sensul rubricii ex 56 a PKWiU constituie o categorie mai largă decât cea care figurează la punctul 12a din anexa III la Directiva TVA.

33

Astfel, din dosarul de care dispune Curtea reiese că rubrica ex 56 a PKWiU include atât o parte a serviciilor care se încadrează în noțiunea de „servicii de restaurant și de catering”, în sensul punctului 12a din anexa III la Directiva TVA, cât și o parte dintre bunurile care se încadrează în noțiunea de „alimente”, în sensul punctului 1 din anexa III.

34

În consecință, pe de o parte, metoda de clasificare aleasă de Republica Polonă ar conduce în esență la o situație în care operațiuni taxabile diferite, care fac parte din două categorii distincte din anexa III la Directiva TVA, pot fi clasificate la nivel național în aceeași categorie și supuse aceleiași cote reduse. Pe de altă parte, această metodă ar presupune că două cote reduse de TVA diferite se pot aplica aceleiași categorii, care figurează în această anexă III, ca urmare a faptului că, la nivel național, conținutul acestei categorii face obiectul diferitor rubrici ale PKWiU.

35

În acest sens, trebuie amintit că, potrivit articolului 96 din Directiva TVA, o aceeași cotă de TVA, și anume cota standard stabilită de fiecare stat membru, este în principiu aplicabilă livrărilor de bunuri și prestațiilor de servicii.

36

Prin derogare de la acest principiu, posibilitatea aplicării unor cote reduse de TVA este prevăzută la articolul 98 din această directivă. În acest scop, anexa III la directiva menționată enumeră în mod exhaustiv categoriile de livrări de bunuri și de prestații de servicii care pot face obiectul cotelor reduse (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 decembrie 2019, Segler/Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, punctul 22).

37

Obiectivul posibilității oferite statelor membre de a prevedea cote reduse de TVA este de a face mai puțin costisitoare și deci mai accesibile pentru consumatorul final, care suportă în final TVA-ul, anumite bunuri considerate deosebit de necesare (a se vedea în acest sens Hotărârea

din 9 martie 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, punctul 22 și jurisprudența citată).

38

Conform unei jurisprudențe constante a Curții, sub rezerva respectării principiului neutralității fiscale, inerent sistemului comun de TVA, în ceea ce privește livrările de bunuri și prestările de servicii incluse în categoriile menționate în anexa III la Directiva TVA, statele membre au obligația de a le determina în special pe cele cărora li se aplică o cotă redusă (Hotărârea din 9 noiembrie 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, punctul 23 și jurisprudența citată).

39

În această privință trebuie să se observe că, potrivit articolului 98 alineatul (3) din Directiva TVA, statele membre pot utiliza NC atunci când aplică cotele reduse pentru categorii care fac referire la livrări de bunuri, pentru a delimita în mod precis categoria în cauză. Cu toate acestea, trebuie să se constate că utilizarea NC nu este decât o modalitate printre altele de a delimita cu precizie categoria în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 noiembrie 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, punctul 25).

40

Din considerațiile care preced rezultă, cu condiția ca operațiunile cărora li se aplică cota redusă să aparțin uneia dintre categoriile din anexa III la Directiva TVA și ca principiul neutralității fiscale să fie respectat, că legiuitorul național este liber, atunci când delimitează în dreptul său intern categoriile cărora intenționează să le aplice această cotă redusă, să clasifice livrările de bunuri și prestările de servicii incluse în categoriile din anexa III la Directiva TVA potrivit metodei pe care o consideră ca fiind cea mai adecvată.

41

Sub rezerva respectării condițiilor enunțate la punctul anterior, legiuitorului național îi este permis să clasifice în aceeași categorie operațiuni taxabile diferite, incluse în categorii distincte din această anexă III, fără a face distincție în mod formal între livrările de bunuri și prestările de servicii. De asemenea, astfel cum a arătat domnul avocat general la punctul 60 din concluzii, este irelevant că legiuitorul național a ales să utilizeze, pentru a desemna o categorie din clasificarea sa, termeni asemănători celor de la unul din punctele care figurează în anexa III la Directiva TVA, reînăd în același timp un domeniu de aplicare mai larg decât cel al categoriei vizate la punctul respectiv, din moment ce bunurile și serviciile care sunt vizate de aceasta sunt taxabile la cota redusă de TVA.

42

Astfel cum a arătat în esență domnul avocat general la punctul 50 din concluziile sale și înăd seama în special de Hotărârea din 27 februarie 2014, Pro Med Logistik și Pongratz (C-454/12 și C-455/12, EU:C:2014:111, punctele 43 și 44), pe de altă parte, Directiva TVA nu se opune ca livrările de bunuri sau prestările de servicii care fac parte din aceeași categorie din anexa III la această directivă să fie supuse la două cote reduse de TVA diferite.

43

Acestea fiind precizate, trebuie amintit că, atunci când optează pentru aplicarea uneia sau a două cote reduse de TVA uneia dintre cele 24 categorii de livrări de bunuri sau de prestări de servicii prevăzute în anexa III la Directiva TVA sau, după caz, de a limita aplicarea acestora în mod

selectiv unei p?r?i a livr?rilor de bunuri sau a prest?rilor de servicii din fiecare dintre aceste categorii, statele membre trebuie s? respecte principiul neutralit??ii fiscale (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 9 martie 2017, Oxycure Belgium, C?573/15, EU:C:2017:189, punctul 28 ?i jurispruden?a citat?).

44

Acest principiu se opune ca, din punctul de vedere al TVA?ului, bunuri sau prest?ri de servicii asem?n?toare, care se afl? în concuren?? unele cu altele, s? fie tratate diferit (Hot?rârea din 9 martie 2017, Oxycure Belgium, C?573/15, EU:C:2017:189, punctul 30 ?i jurispruden?a citat?, precum ?i Hot?rârea din 19 decembrie 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C?715/18, EU:C:2019:1138, punctul 36 ?i jurispruden?a citat?).

45

În aceste condi?ii, astfel cum a subliniat domnul avocat general la punctul 59 din concluzii, revine instan?ei na?ionale nu numai sarcina de a verifica dac? alegerea legiuitorului na?ional de a aplica una sau dou? cote reduse de TVA prive?te opera?iuni care intr? sub inciden?a uneia sau mai multor categorii care figureaz? în anexa III la Directiva TVA, ci ?i c? tratamentul diferit din punctul de vedere al TVA?ului al livr?rilor de bunuri sau al prest?rilor de servicii care fac parte din aceea?i categorie a acestei anexe respect? principiul neutralit??ii fiscale.

46

Din moment ce calificarea opera?iunilor taxabile în func?ie de categoriile din anexa III la Directiva TVA este o condi?ie prealabil? indispensabil? pentru verificarea aplicabilit??ii unei cote reduse de TVA, revine Cur?ii sarcina de a defini criteriile utile pentru aceast? apreciere care apar?ine instan?ei na?ionale.

47

În acest sens, trebuie amintit c? Directiva TVA stabile?te un sistem comun al TVA?ului bazat în special pe o defini?ie uniform? a opera?iunilor impozabile (Hot?rârea din 13 iunie 2018, Polfarmex, C?421/17, EU:C:2018:432, punctul 27, ?i Hot?rârea din 11 mai 2017, Posnania Investment, C?36/16, EU:C:2017:361, punctul 25, precum ?i jurispruden?a citat?).

48

În cazul unei opera?iuni complexe, constituit? dintr?o serie de elemente ?i de acte strâns legate care formeaz? în mod obiectiv o singur? opera?iune economic? indisociabil?, reiese dintr?o jurispruden?? constant? a Cur?ii c?, pentru a determina dac? aceast? opera?iune trebuie calificat? drept livrare de bunuri sau drept prestare de servicii, se impune s? se ia în considerare toate împrejur?rile în care se desf??oar? opera?iunea pentru a c?uta elementele caracteristice ?i predominante (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 10 martie 2011, Bog ?i al?ii, C?497/09, C?499/09, C?501/09 ?i C?502/09, EU:C:2011:135, punctul 61, precum ?i jurispruden?a citat?).

49

Curtea a precizat de asemenea c? elementul predominant trebuie determinat în temeiul punctului de vedere al consumatorului mediu ?i având în vedere, în cadrul unei aprecieri de ansamblu, importan?a calitativ?, iar nu doar cantitativ?, a elementelor prest?rii de servicii în raport cu cele caracteristice unei livr?ri de bunuri (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 10 martie 2011, Bog ?i al?ii, C?497/09, C?499/09, C?501/09 ?i C?502/09, EU:C:2011:135, punctul 62).

Trebuie să se amintească în această privință că, întrucât comercializarea unui bun este întotdeauna însoțită de o prestare de servicii minimă, precum prezentarea produselor în raioane sau emiterea unei facturi, numai serviciile diferite de cele care însoțesc în mod obligatoriu comercializarea unui bun pot fi luate în considerare în vederea aprecierii părții pe care o ocupă prestarea de servicii în ansamblul unei tranzacții complexe care cuprinde de asemenea livrarea unui bun (Hotărârea din 10 martie 2011, Bog și alții, C-497/09, C-499/09, C-501/09 și C-502/09, EU:C:2011:135, punctul 63 și jurisprudența citată).

Curtea a statuat, mai precis, că operațiunea de alimentație publică se caracterizează printr-un fascicul de elemente și de acte, în care livrarea de hrană nu este decât o componentă, în cadrul căreia serviciile sunt predominante în mare măsură și că această operațiune trebuie, în consecință, să fie considerată o „prestare de servicii” în sensul articolului 6 alineatul (1) din anexa la Directivă 77/388/CEE, devenit articolul 24 din Directiva TVA. În schimb, situația este diferită în cazul în care operațiunea privește alimente la pachet și nu este însoțită de servicii destinate să agrementeze consumul la fața locului într-un cadru adecvat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 2 mai 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, EU:C:1996:184, punctul 14, și Hotărârea din 10 martie 2011, Bog și alții, C-497/09, C-499/09, C-501/09 și C-502/09, EU:C:2011:135, punctul 64, precum și jurisprudența citată).

Astfel, în ceea ce privește operațiunile de catering efectuate la bordul feriboturilor, Curtea a subliniat că furnizarea de mâncăruri pregătite și de băuturi care pot fi consumate imediat este rezultatul unei serii de servicii, de la gătitul mâncărilor până la livrarea acestora pe un suport, și că aceasta este însoțită de punerea la dispoziția clientului a unei infrastructuri care cuprinde atât o sală de restaurant cu dependințe, precum un vestiar, cât și mobilier și veselie. Dacă este cazul, persoanele fizice a căror activitate profesională constă în efectuarea acestor operațiuni de catering trebuie să așeze masa, să consilieze clientul și să îi furnizeze explicații privind mâncărurile sau băuturile oferite, să servească aceste produse la masă și, în final, să debaraseze mesele după consumarea produselor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 2 mai 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, EU:C:1996:184, punctul 13).

Tot în privința elementelor de prestare de servicii care caracterizează operațiunile de catering și în special a infrastructurilor puse la dispoziția clientului, Curtea a precizat că totuși, atunci când furnizarea de alimente nu este însoțită decât de punerea la dispoziție a unor elemente de mobilier rudimentare, respectiv a unor simple bufete pentru consumul produselor, fără nicio posibilitate de a lua loc, care permite unui număr limitat de clienți să consume produsele pe loc, în aer liber, ceea ce presupune doar o intervenție umană neglijabilă, aceste elemente nu constituie decât prestații accesorii minime și nu sunt de natură să modifice caracterul predominant al prestației principale, respectiv cel de livrare de bunuri (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 martie 2011, Bog și alții, C-497/09, C-499/09, C-501/09 și C-502/09, EU:C:2011:135, punctul 70).

În ceea ce privește prepararea produselor, rezultă din jurisprudența Curții că faptul că furnizarea

de astfel de produse presupune gătirea sau încălzirea lor, ceea ce reprezintă o prestare de servicii, trebuie luat în considerare în cadrul aprecierii globale a operațiunii în cauză în scopul calificării acesteia drept livrare de bunuri sau drept prestare de servicii. Cu toate acestea, deși pregătirea produsului final cald se limitează în esență la acțiuni sumare și standardizate care, în cea mai mare parte a timpului, nu au loc la comanda unui anumit client, ci în mod constant sau la intervale regulate, în funcție de cererea previzibilă în general, ea nu constituie elementul preponderent al operațiunii în cauză și nu poate să confere, singură, caracter de prestare de servicii acestei operațiuni (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 martie 2011, Bog și alții, C-497/09, C-499/09, C-501/09 și C-502/09, EU:C:2011:135, punctele 67 și 68).

55

Pe de altă parte, astfel cum arată instanța de trimitere, legiuitorul Uniunii a intervenit de asemenea, în scopul de a garanta aplicarea uniformă a sistemului de TVA, pentru a preciza criteriul care permite calificarea de operațiuni drept servicii de restaurant sau de catering prin Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, aplicabil, în temeiul articolului 65 din acesta, de la 1 iulie 2011.

56

Articolul 6 alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 prevede că „[s]erviciile de restaurant și de catering reprezintă servicii care constau în furnizarea de produse alimentare și/sau de băuturi, preparate sau nepreparate, pentru consumul uman, însoțite de servicii conexe suficiente care să permită consumul imediat al acestora”, că „[f]urnizarea de produse alimentare și/sau de băuturi este numai unul dintre elementele unui întreg în care predomină serviciile” și că „[s]erviciile de restaurant constau în prestarea unor astfel de servicii în spațiile prestatorului, iar serviciile de catering constau în prestarea unor astfel de servicii în afara localurilor prestatorului”.

57

Articolul 6 alineatul (2) din acest regulament de punere în aplicare precizează că „[f]urnizarea de produse alimentare și/sau de băuturi, preparate sau nu, fie cu transport, fie fără, dar fără vreun alt serviciu conex nu se consideră a fi servicii de restaurant sau catering în sensul alineatului (1).”

58

Astfel, din modul de redactare a articolului 6 din Regulamentul de punere în aplicare menționat rezultă că, în vederea calificării unei operațiuni taxabile drept „servicii de restaurant și de catering”, legiuitorul Uniunii a dorit să acorde o importanță determinantă nu modului de pregătire a alimentelor sau livrării acestora, ci punerii în aplicare a unor servicii conexe care însoțesc furnizarea alimentelor pregătite, aceste servicii trebuind să fie suficiente pentru a asigura consumul imediat al acestor alimente și predominante în raport cu furnizarea lor.

59

În consecință, din definiția „serviciilor de restaurant și de catering” consacrată la articolul 6 din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, interpretată în lumina jurisprudenței amintite la punctele 52-54 din prezenta hotărâre, rezultă că criteriile determinante pentru a evalua dacă serviciile care însoțesc furnizarea alimentelor pregătite pot fi considerate „servicii conexe suficiente” în de nivelul serviciilor oferite consumatorului.

60

În această privință, Curtea ține seama în special de elemente precum prezența ospătarilor, existența unui serviciu care constă în special în transmiterea comenzilor la bucătărie, prezentarea ulterioară a felurilor de mâncare și servirea lor la masă clienților, existența unor spații climatizate și securizate special dedicate consumului de alimente sau prezența unor vestiare și toalete, precum și furnizarea de veselă, mobilier și tacâmuri (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 martie 2011, Bog și alții, C-497/09, C-499/09, C-501/09 și C-502/09, EU:C:2011:135, punctul 69).

61

Acestea fiind precizate, după cum a arătat domnul avocat general la punctul 92 din concluzii, aplicarea acestor criterii trebuie corelată cu luarea în considerare a alegerii consumatorului de a beneficia de servicii conexe furnizării de alimente sau de băuturi, care va fi prezumată în funcție de metoda de vânzare a preparatului culinar care poate fi consumat imediat.

62

Astfel, după cum s-a amintit la punctul 49 din prezenta hotărâre, în cazul prestațiilor complexe, elementul predominant al unei operațiuni trebuie determinat pe baza punctului de vedere al consumatorului. Or, atunci când aceasta din urmă alege să nu beneficieze de mijloacele materiale și umane puse la dispoziția sa de persoana imposibilă, aceste mijloace nu sunt determinante pentru consumatorul respectiv. Prin urmare, în această situație este necesar să se considere că niciun serviciu conex nu însoțește furnizarea de alimente sau de băuturi și că operațiunea în cauză trebuie calificată drept livrare de bunuri.

63

Revine instanței naționale sarcina de a stabili, în lumina criteriilor expuse la punctul 60 din prezenta hotărâre, dacă diferitele sisteme de vânzare instituite de persoana imposibilă intră sau nu în sfera noțiunii „servicii de restaurant sau de catering”.

64

În această privință, pe de o parte, trebuie amintit că faptul că operațiunile vizate intră în sfera noțiunii de „servicii de restaurant sau de catering” sau a noțiunii de „alimente”, în sensul anexei III la Directiva TVA, poate să nu aibă incidență asupra alegerii cotei reduse de TVA aplicabile de statul membru. Astfel, după cum s-a precizat la punctul 41 din prezenta hotărâre, fiecare stat membru este liber să clasifice în aceeași categorie și să impoziteze la aceeași cotă redusă de TVA operațiuni impozabile diferite, incluse în categorii distincte ale acestei anexa, fără a face distincție în mod formal între livrările de bunuri și prestațiile de servicii.

65

Pe de altă parte, dacă se aplică cote de TVA reduse diferite pentru livrările de bunuri și pentru prestațiile de servicii sau pentru o parte din acestea, astfel cum a arătat Comisia Europeană în observațiile sale scrise, îi revine persoanei impozabile obligația de a ține o contabilitate adecvată și în special de a păstra copia tuturor facturilor pe care le-a emis care justifică aplicarea acestor cote (a se vedea prin analogie Hotărârea din 21 noiembrie 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, punctul 31).

Având în vedere ansamblul considerațiilor care preced, trebuie să se răspundă la întrebările adresate c? articolul 98 alineatul (2) din Directiva TVA coroborat cu punctul 12a din anexa III la această directiv? și cu articolul 6 din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 trebuie interpretat în sensul c? într? în sfera noțiunii de „servicii de restaurant și de catering” furnizarea de alimente însoțit? de servicii conexe suficiente, destinate să permit? consumul imediat al acestor alimente de către clientul final, aspect a căru verificarea este de competen?a instanței de trimitere. În cazul în care clientul final alege să nu beneficieze de mijloacele materiale și umane puse la dispoziția sa de persoana impozabil? pentru a însoți consumul de alimente furnizate, trebuie să se considere c? niciun serviciu conex nu însoțește furnizarea acestor alimente.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

Întrucât, în privința p?rților din acțiunea principal?, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competen?a acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale p?rților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declar?:

Articolul 98 alineatul (2) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2009/47/CE a Consiliului din 5 mai 2009, în ceea ce privește cotele reduse ale taxei pe valoarea adăugată coroborat cu punctul 12a din anexa III la această directiv? și cu articolul 6 din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112 trebuie interpretat în sensul c? într? în sfera noțiunii de „servicii de restaurant și de catering” furnizarea de alimente însoțit? de servicii conexe suficiente, destinate să permit? consumul imediat al acestor alimente de către clientul final, aspect a căru verificarea este de competen?a instanței de trimitere. În cazul în care clientul final alege să nu beneficieze de mijloacele materiale și umane puse la dispoziția sa de persoana impozabil? pentru a însoți consumul de alimente furnizate, trebuie să se considere c? niciun serviciu conex nu însoțește furnizarea acestor alimente.

Semnături

(*1) Limba de procedur?: polona.