Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. JEAN RICHARD DE LA TOUR
présentées le 12 novembre 2020[1]

Affaire C-703/19

J.K.
contre
Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach,
en présence de
Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców

[demande de décision préjudicielle formée par le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne)]

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 98 – Faculté pour les États membres d'appliquer un ou deux taux réduits de TVA à certaines livraisons de biens et prestations de services – Qualification d'une activité commerciale comme "livraison de biens" ou "prestation de services" – Annexe III, points 1 et 12 bis – Notions de "denrées alimentaires" et de "services de restaurant et de restauration" – Repas prêts à la consommation immédiate sur place dans les locaux du vendeur ou dans une aire de restauration – Repas prêts à la consommation immédiate à emporter »

I. Introduction

1. La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 98, paragraphe 2, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée[2], lu en combinaison avec l'annexe III, point 12 bis, de cette directive et avec l'article 6 du règlement d'exécution (UE) nº 282/2011 du Conseil, du 15 mars 2011, portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée[3].

2. Cette demande est présentée dans le cadre d'un litige ayant pour objet la taxation à taux réduit d'opérations de fourniture d'aliments par divers procédés de vente dans des lieux de restauration rapide, organisés selon un contrat de franchise.

3. Ces circonstances vont conduire la Cour à interpréter pour la première fois la définition de la notion de « services de restaurant et de restauration » retenue par le législateur de l'Union, dans le cadre particulier de la faculté donnée aux États membres d'appliquer deux taux réduits de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) à certaines catégories de biens ou de services.

1 Langue originale : le français.

2 JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA ».

3 JO 2011, L 77, p. 1.

4. Mon analyse me conduira à rappeler dans quelles conditions cette faculté peut être exercée selon la jurisprudence de la Cour et à proposer de retenir un critère général permettant de distinguer la notion de « denrées alimentaires » de celle de « services de restaurant et de restauration » aux fins de la taxation à taux réduits de la fourniture de plats préparés accompagnée de services connexes dès lors qu'ils sont caractérisés par la diversité de leur nature et de leur degré d'importance qui ne permet pas une comparaison aisée avec les circonstances ayant précédemment justifié la saisine de la Cour.

II. Le cadre juridique

A. Le droit de l'Union

1. La directive TVA

5. Sous le titre VIII de la directive TVA, intitulé « Taux », le chapitre 2, intitulé « Structure et niveaux des taux », comprend une première section, consacrée au « [t]aux normal », qui contient l'article 96 ainsi libellé :

« Les États membres appliquent un taux normal de TVA fixé par chaque État membre à un pourcentage de la base d'imposition qui est le même pour les livraisons de biens et pour les prestations de services. » [4]

6. La deuxième section de ce chapitre 2, intitulée « Taux réduits », comprend l'article 98 de la directive TVA [5], qui dispose [6] :

« 1. Les États membres peuvent appliquer soit un, soit deux taux réduits.

2. Les taux réduits s'appliquent uniquement aux livraisons de biens et aux prestations de services des catégories figurant à l'annexe III.

Les taux réduits ne sont pas applicables aux services fournis par voie électronique.

3. En appliquant les taux réduits prévus au paragraphe 1 aux catégories qui se réfèrent à des biens, les États membres peuvent recourir à la nomenclature combinée [7] pour délimiter avec précision la catégorie concernée. »

7. L'article 99 de la directive TVA énonce :

« 1. Les taux réduits sont fixés à un pourcentage de la base d'imposition qui ne peut être inférieur à 5 %.

4 Le principe de l'unicité du taux normal a été consacré à l'article 12, paragraphe 3, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1, ci-après la « sixième directive »).

5 Dans sa version issue de sa modification par la directive 2008/8/CE du Conseil, du 12 février 2008, modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le lieu des prestations de services (JO 2008, L 44, p. 11, article 2, point 2), applicable à partir du 1er janvier 2010.

6 Les dispositions de l'article 98 de la directive TVA ont pour origine celles issues de la directive 92/77/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, complétant le système commun de taxe sur la valeur ajoutée et modifiant la directive 77/388/CEE (rapprochement des taux de TVA) (JO 1992, L 316, p. 1), en particulier son article 1er, point 1, remplaçant l'article 12, paragraphe 3, de la sixième directive, par de nouvelles dispositions relatives aux taux réduits. L'article 12, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive a été modifié par l'article 1er, point 7, de la directive 92/111/CEE du Conseil, du 14 décembre 1992, modifiant la directive 77/388/CE et portant mesures de simplification en matière de taxe sur la valeur ajoutée (JO 1992, L 384, p. 47). Par conséquent, la jurisprudence de la Cour relative à cet article 12, paragraphe 3, sous a), peut être transposée pour l'interprétation de l'article 98 de la directive TVA.

7 La nomenclature combinée a été instaurée par le règlement (CEE) nº 2658/87 du Conseil, du 23 juillet 1987, relatif à la nomenclature tarifaire et statistique et au tarif douanier commun (JO 1987, L 256, p. 1). Elle est mise à jour chaque année et est publiée au *Journal officiel de l'Union européenne* (série « L ») sous forme d'un règlement d'exécution de la Commission européenne.

2. Chaque taux réduit est fixé de façon telle que le montant de la TVA résultant de l'application de ce taux permette normalement de déduire la totalité de la taxe pour laquelle le droit à déduction est accordé conformément aux articles 167 à 171 et aux articles 173 à 177. »

8. L'annexe III de la directive TVA est intitulée « Liste des livraisons de biens et des prestations de services pouvant faire l'objet des taux réduits visés à l'article 98 ». À son point 1 figurent notamment les denrées alimentaires (y compris les boissons, à l'exclusion, toutefois, des boissons alcooliques) destinées à la consommation humaine. Au point 12 bis de cette annexe, inséré par la directive 2009/47/CE du Conseil, du 5 mai 2009, modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les taux réduits de taxe sur la valeur ajoutée[8], sont mentionnés les services de restaurant et de restauration. La fourniture de boissons (alcooliques et/ou non alcooliques) peut être exclue.

2. Le règlement d'exécution nº 282/2011

9. Aux termes du considérant 10 du règlement d'exécution nº 282/2011, « [i]l convient de définir avec précision les services de restaurant et de restauration, la distinction entre les deux et le traitement approprié de ces services ».

10. L'article 6 de ce règlement d'exécution dispose :

« 1. Les services de restaurant et de restauration consistent en la fourniture d'aliments ou de boissons préparés ou non ou des deux, destinés à la consommation humaine, accompagnée par des services connexes suffisants permettant la consommation immédiate de ces aliments ou boissons. La fourniture d'aliments ou de boissons ou des deux n'est qu'une composante d'un ensemble dans lequel les services prédominent. Les services de restaurant couvrent les services de ce type fournis dans les installations du prestataire, alors que les services de restauration couvrent les services de ce type fournis en dehors desdites installations.

2. La fourniture d'aliments ou de boissons préparés ou non ou des deux, incluant ou non le transport mais sans aucun autre service connexe, n'est pas considérée comme un service de restaurant ou de restauration au sens du paragraphe 1. »

B. Le droit polonais

11. L'article 5a de l'ustawa o podatku od towarów i usług (loi relative à la taxe sur les biens et les services)[9], du 11 mars 2004, dans sa version applicable aux faits du litige au principal[10], dispose :

« Les biens ou services faisant l'objet des opérations visées à l'article 5, mentionnés dans les classifications établies sur la base des dispositions relatives aux statistiques officielles, sont identifiés à l'aide de ces classifications, si les dispositions légales ou les mesures réglementaires d'exécution attribuent des rubriques statistiques à ces biens ou services. »

8 JO 2009, L 116 p. 18.

9 Dz. U. de 2004, nº 54, position 535.

10 Dz. U. de 2011, nº 177, position 1054, ci-après la « loi sur la TVA ».

12. L'article 3, paragraphe 1, du rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (règlement du Conseil des ministres sur la classification polonaise des biens et des services) [11], du 4 septembre 2015, dispose :

« Aux fins :

1) de taxation à la TVA,

[...]

jusqu'au 31 décembre 2017, la classification polonaise des produits et des services introduite par le rozporządzeniem Rady Ministrow w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług [règlement du Conseil des ministres sur la classification polonaise des biens et services [12]] (PKWiU), du 29 octobre 2008, est applicable. »

13. Conformément à l'article 41, paragraphe 1, de la loi sur la TVA, le taux normal de TVA est de 22 %. L'article 41, paragraphe 2a, de cette loi prévoit :

« Le taux applicable aux biens énumérés à l'annexe 10 de la présente loi est de 5 %. »

14. À l'annexe 10 de la loi sur la TVA, la position 28 est intitulée « Plats préparés, à l'exception des produits ayant un titre alcoométrique supérieur à 1,2 % ».

15. L'article 3, paragraphe 1, point 1, du rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie towarów i usług dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania stawek obniżonych (règlement du ministre des Finances relatif aux biens et services faisant l'objet d'un taux réduit de TVA et aux conditions d'application des taux réduits) [13], du 23 décembre 2013, dispose :

« Le taux de TVA indiqué à l'article 41, paragraphe 1, de la loi [sur la TVA] est ramené à 8 % pour :

1) les biens et services énumérés à l'annexe du présent règlement. »

16. Le point III, position 7, de l'annexe de ce règlement est ainsi libellé :

« Services de restauration et de débits de boissons (PKWiU ex [14] 56) [15], hors ventes de :

1) boissons alcoolisées dont la teneur en alcool dépasse 1,2 %,

2) boissons alcoolisées qui sont un mélange de bière et de boissons non alcoolisées dont la teneur en alcool dépasse 0,5 %,

3) boissons dans la préparation desquelles entre du café ou du thé, quelle que soit leur proportion [...] dans la boisson préparée,

11 Dz. U. de 2015, position 1676, ci-après la « PKWiU ».

12 Dz. U. de 2008, nº 207, position 1293.

13 Dz. U. de 2013, position 1719.

14 Conformément à l'article 2, point 30, de la loi sur la TVA, le terme « ex » sert à viser une catégorie de biens ou de services de la PKWiU ou une partie seulement des biens ou des services de la catégorie correspondante.

15 L'expression utilisée dans la demande de décision préjudicielle est « Usługi związane z wyżywieniem (PKWiU ex 56) ». Dans les observations écrites de la Commission, elle est traduite par « services liés à la fourniture de repas ». Il est à noter que l'expression « services de restauration et de débits de boissons » correspond à celle utilisée pour le code 56 de l'annexe du règlement (UE) nº 1209/2014 de la Commission, du 29 octobre 2014, modifiant le règlement (CE) nº 451/2008 du Parlement européen et du Conseil établissant une nouvelle classification statistique des produits associée aux activités (CPA) et abrogeant le règlement (CEE) nº 3696/93 du Conseil (JO 2014, L 336, p. 1).

4) boissons non alcoolisées gazeuses,

5) d'eaux minérales,

6) d'autres produits non transformés soumis au taux visé à l'article 41, paragraphe 1, de la loi [sur la TVA]. »

17. Le groupe 56.1 de la PKWiU, intitulé « services de restauration et de restauration mobile », comprend notamment les catégories 56.10.11 (« services complets de restauration à la table »), 56.10.13 (« services de restauration en libre-service ») et 56.10.19 (« autres services de restauration »).

18. Selon la juridiction de renvoi, l'interprétation de la PKWiU s'effectue par renvoi au rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (règlement du Conseil des ministres sur la classification polonaise de l'activité) [16], du 24 décembre 2007, et, en particulier, à sa division 56 et aux sous-classes qu'elle comporte. Cette division comprend les activités de services liées à la fourniture de repas destinés à une consommation immédiate dans des restaurants, y compris des restaurants en libre-service et les restaurants proposant des plats à emporter, avec ou sans places assises. L'important, à cet égard, n'est pas le type d'établissement servant les repas, mais le fait que ces derniers sont destinés à la consommation immédiate. La sous-classe 56.10.A, intitulée « Restaurants et autres établissements de restauration permanente », comprend les services de restauration fournis à des clients assis à table, ou à des clients choisissant leurs propres plats dans un menu affiché, sans qu'il importe que ceux-ci les consomment sur place, les emportent ou se les fassent livrer. Cette sous-classe comprend les activités des restaurants, des cafés, des lieux de restauration rapide ou à emporter, des glaciers, des pizzerias, des restaurants ou des bars exploités dans des moyens de transport et exploités par des entités distinctes.

19. La juridiction de renvoi précise que cette méthode de réglementation du champ d'application des « services de restaurant » dans la PKWiU a influé sur le domaine couvert par la catégorie « Plats préparés, à l'exception des produits ayant un titre alcoométrique supérieur à 1,2 % » (ex 10.85.1). La référence à la PKD réduit cette catégorie à la sous-classe 10.85.Z de la PKD visant la « [f]abrication de repas et de plats préparés ». Cette sous-classe comprend la production de repas et de plats préparés (c'est-à-dire préparés, assaisonnés et cuits), congelés ou en conserve, composés d'au moins deux ingrédients différents (à l'exception des épices, etc.), qui sont normalement emballés et étiquetés pour la revente. Ladite sous-classe ne comprend pas la préparation de repas destinés à une consommation immédiate, classée dans les sous-classes correspondantes de la division 56 de la PKD.

III. Les faits du litige au principal et les questions préjudicielles

20. Selon les observations écrites transmises à la Cour, le requérant au principal est franchisé au sein d'une chaîne d'établissements de restauration rapide (ou fast-food), à savoir McDonald's Polska sp. z o.o. Il exerce une activité de vente de repas et de plats préparés, tels que sandwiches, galettes de pommes de terre, salades, frites, brocolis, crèmes glacées, milk-shakes, jus de fruits, etc. Ces produits sont servis sur un plateau avec lequel le client reçoit des serviettes jetables et, pour certains produits, des couverts ou une paille. Les repas et plats sont préparés sur place à partir de produits semi-finis. Ils peuvent être servis chauds ou froids et sont à consommer sur place ou à emporter par l'acheteur.

21. Dans le cadre de son activité économique, le requérant applique différentes méthodes de vente :

– la vente de produits aux clients à l'intérieur du restaurant (« in-store »),

16 Dz. U. de 2007, nº 251, position 1885, ci-après la « PKD ».

– la vente de produits à partir de comptoirs extérieurs du restaurant, destinés à la consommation à l'extérieur du restaurant à des consommateurs en voiture ou à pied (« drive-in » ou « walk-through »), et

– la vente de produits à des clients à l'intérieur de centres commerciaux dans des zones désignées, à savoir des aires de restauration (« food court »).

22. Au mois de septembre 2016, l'Urząd kontroli skarbowej (administration fiscale, Pologne) a procédé à un contrôle des déclarations de TVA du requérant ainsi que du calcul et du paiement de cette taxe pour la période allant du 1er janvier au 30 juin 2016.

23. À l'issue de ce contrôle, l'administration fiscale a considéré que toutes les activités du requérant devaient être qualifiées de « services de restauration et de débits de boissons » soumis au taux de TVA de 8 % et non de livraisons de « plats préparés » auxquelles s'applique le taux de TVA de 5 %, comme le requérant l'avait déclaré. Le motif retenu est que les biens vendus ne sont pas classés dans la catégorie 10.85.1. de la PKWiU, qui n'englobe pas de services. Selon cette administration, le repas lui-même, le fait qu'il soit préparé pour être consommé sur place et la possibilité d'en faire une consommation immédiate sont des éléments essentiels pour retenir qu'il s'agit d'un service de restauration et non d'une fourniture d'un plat préparé.

24. L'administration fiscale a, par décision du 21 avril 2017, rectifié le montant de la TVA due par le requérant pour la période contrôlée.

25. Par jugement du 1er mars 2018, le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (tribunal administratif de voïvodie de Gliwice, Pologne) a rejeté le recours introduit par le requérant contre la décision de l'administration fiscale en en retenant les mêmes motifs et en ayant pris en considération l'appréciation de l'opération taxable par le client.

26. Le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne), la juridiction de renvoi, saisi de la contestation de cette décision par le requérant, exprime des doutes, au regard des exigences du droit de l'Union, quant à la transposition par le législateur polonais de l'article 98 de la directive TVA, y compris son annexe III, en raison du renvoi non pas à la nomenclature combinée, mais à la PKWiU, qui est une classification des activités à des fins statistiques définissant le champ de la notion de « services de restaurant » en fonction de l'activité d'entités spécifiques et non, comme c'est le cas en matière de TVA, sur la base de l'objet de la taxe. Ainsi, l'expression « services de restauration et de débits de boissons », utilisée pour désigner le code PKWiU ex 56, est plus large que celle de « services de restaurant », figurant dans la directive TVA. Par conséquent, elle affecterait le champ d'application de la catégorie de biens intitulée « Plats préparés ». En outre, cette notion devrait être interprétée conformément à la jurisprudence de la Cour.

27. De plus, la juridiction de renvoi considère que le fait que le requérant conteste la pertinence des classifications statistiques pour la détermination du taux de TVA applicable à la vente de plats préparés conduit à donner une importance décisive au fait de classer ces services dans le champ des « services de restaurant » ou de les en exclure. Selon cette juridiction, les différentes conditions dans lesquelles sont servis les plats vendus sont déterminantes. Du point de vue du client moyen, la vente en vue d'une consommation sur place dans une infrastructure adaptée à cette fin, sans service spécialisé et avec une personnalisation limitée de la commande de plats, devrait être distinguée de la vente de produits alimentaires à des clients se rendant à un endroit approprié à l'extérieur du point de vente avec leur véhicule (« drive-in ») ou à pied (« walk-through »), ainsi que de la vente dans une aire de restauration (« food court »). Dans ces cas, pour le client, la possibilité d'utiliser l'infrastructure proposée par le requérant ne serait pas un élément essentiel de la prestation fournie par le requérant.

28. En outre, la juridiction de renvoi se pose la question, au regard de la jurisprudence de la Cour, de la pertinence du critère tiré de la méthode de préparation des plats qui distingue les plats destinés à la consommation sur place de ceux qui ne peuvent être consommés directement. Elle souligne, à cet égard, que chacun des systèmes de vente de plats préparés mis en œuvre par le requérant présente des éléments qui tiennent à la fois d'une livraison de biens et d'une prestation de services. Cependant, cette seconde qualification dépend de l'étendue de l'infrastructure proposée au client et du choix de celui-ci d'en bénéficier.

29. Dans ces conditions, le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) La notion de "service de restaurant" auquel s'applique un taux réduit de TVA [article 98, paragraphe 2, en combinaison avec l'annexe III, point 12 bis, de la directive TVA], en combinaison avec l'article 6 du règlement [d'exécution n° 282/2011,] englobe-t-elle la vente de plats préparés dans des conditions telles que celles du litige au principal, c'est-à-dire lorsque :

– le vendeur met à la disposition des acheteurs une infrastructure leur permettant de consommer leur repas sur place (espace de consommation séparé, accès aux toilettes) ;

– il n'y a pas de service spécialisé fourni par des serveurs ou des serveuses ;

– il n'y a pas de service au sens strict ;

– le processus de commande est simplifié et partiellement automatisé ;

– le client a des possibilités limitées de personnaliser sa commande ?

2) La façon dont les plats sont préparés a-t-elle une incidence sur la première question, notamment le fait que certains produits semi-finis soient soumis à un traitement thermique et que les plats préparés soient composés à partir de produits semi-finis ?

3) La circonstance que le client a la possibilité d'utiliser l'infrastructure proposée est-elle suffisante pour la réponse à la première question, ou faut-il établir que, du point de vue du client moyen, cet élément constitue un élément essentiel de la prestation ? »

30. Le requérant, le Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach (directeur de la chambre fiscale de Katowice, Pologne), le Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców (médiateur pour les petites et moyennes entreprises, Pologne), le gouvernement polonais et la Commission ont présenté des observations écrites. La Cour a décidé de statuer sur l'affaire sans audience de plaidoiries.

IV. Analyse

A. Observations liminaires

31. Il résulte de la formulation des questions préjudicielles, qu'il convient, à mon sens, d'examiner ensemble, que la juridiction de renvoi interroge la Cour quant au point de savoir si les différentes activités de vente de plats préparés en vue de leur consommation immédiate, telles que celles de l'affaire au principal, dans des lieux de restauration rapide, peuvent être qualifiées de services de restaurant auxquels peut être appliqué un taux réduit de TVA conformément à l'article 98, paragraphe 2, de la directive TVA, lu en combinaison avec l'annexe III, point 12 bis, de cette directive et avec l'article 6 du règlement d'exécution n° 282/2011.

32. Cependant, il ressort de la motivation de la décision de renvoi que celle-ci est justifiée en partie par des doutes sur la transposition en droit polonais du droit de l'Union applicable. Certaines observations écrites soumises à la Cour ont été développées sur ce point.

33. Dès lors, il me paraît opportun de rappeler l'objet du litige dans le cadre duquel la Cour est saisie et son contexte. Il s'agit de la qualification d'opérations de fourniture de repas soit en tant que « services de restauration », soit en tant que livraisons de « plats préparés », auxquels deux taux réduits de TVA différents sont applicables, à savoir 8 % pour les premiers, dès lors que le produit peut être consommé immédiatement, et 5 % pour les secondes, si le produit ne remplit pas cette condition. Cette distinction est faite par référence à une classification statistique nationale des activités économiques dont la juridiction de renvoi souligne le caractère déterminant ainsi que la différence avec la nomenclature combinée.

34. Certes, cette juridiction s'interroge à titre préalable sur cette méthode choisie par le législateur polonais pour faire application de la faculté de fixer un ou deux taux réduits de TVA offerte par l'article 98 de la directive TVA, lu en combinaison avec l'annexe III de cette dernière. Toutefois, la saisine de la Cour ne porte pas sur la compatibilité de la législation polonaise avec le droit de l'Union en matière de TVA et spécialement avec l'annexe III, points 1 et 12 bis, de cette directive dont elle aurait outrepassé les limites [17]. Autrement dit, la saisine de la Cour n'a pas pour objet le choix d'appliquer un taux réduit de TVA à un bien ou à un service ne figurant pas dans cette annexe III, ce qui aurait pour conséquence de devoir appliquer le taux normal de TVA.

35. Néanmoins, il résulte de la demande de décision préjudicielle que, en raison de la diversité des opérations de restauration rapide en cause au principal, des doutes sont exprimés par la juridiction de renvoi sur l'application sélective de deux taux réduits fixés par le législateur polonais pour taxer la vente d'aliments, en considération de la définition des « services de restaurant et de restauration » retenue tant par le législateur de l'Union que par la Cour. À cet égard, il y a lieu de souligner que cette demande se situe dans le droit fil de précédentes affaires qui ont donné lieu aux arrêts du 2 mai 1996, Faaborg-Gelting Linien [18], et du 10 mars 2011, Bog e.a. [19], rendus en matière de taxation à la TVA de fourniture de repas ou d'aliments avec ou sans service connexe.

36. Pour autant, en l'espèce, l'analyse de la portée de ces décisions s'avère délicate. En effet, il y a lieu de souligner, d'une part, que le cadre législatif dans lequel la Cour a statué a évolué [20] et, d'autre part, que les opérations de restauration rapide en cause au principal présentent des caractéristiques qui, selon les conditions de la vente d'aliments et le choix du client, peuvent être celles d'une livraison de biens ou d'une prestation de services. Ainsi, selon moi, l'affaire au principal met en évidence des difficultés inédites pour parvenir à distinguer la notion de « denrées alimentaires » de celle de « services de restaurant ».

37. Dans ces conditions, dès lors que la qualification des opérations de fourniture d'aliments taxables à des taux réduits, conformément à l'annexe III de la directive TVA, est un préalable indispensable à la vérification de l'applicabilité de taux différents de TVA à une catégorie de cette annexe, il appartient à la Cour de définir les critères utiles à cette appréciation qui incombe au juge national.

17 Voir, à titre de comparaison, arrêt du 9 novembre 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846).

18 C-231/94, ci-après l'« arrêt Faaborg-Gelting Linien », EU:C:1996:184.

19 C-497/09, C-499/09, C-501/09 et C-502/09, ci-après l'« arrêt Bog e.a. », EU:C:2011:135.

20 À la différence des affaires ayant donné lieu aux arrêts Faaborg-Gelting Linien et Bog e.a., sont applicables, en l'occurrence, la directive TVA entrée en vigueur le 1er janvier 2007 (voir article 413 de cette directive), ainsi que sa modification, intervenue le 1er juin 2009 (voir article 3 de la directive 2009/47), qui a donné la faculté aux États membres d'appliquer un taux réduit de TVA aux « services de restaurant et de restauration ».

38. Ainsi, je propose à la Cour de considérer que la juridiction de renvoi lui demande, en substance, si l'article 98, paragraphe 2, de la directive TVA et l'annexe III, points 1 et 12 bis, de cette dernière, lus en combinaison avec l'article 6 du règlement d'exécution nº 282/2011, doivent être interprétés en ce sens que les différentes activités de fourniture de plats préparés en vue de leur consommation immédiate dans des lieux de restauration rapide relèvent de la notion de « services de restaurant et de restauration » ou de celle de « denrées alimentaires », aux fins de taxation à un taux réduit de TVA.

39. En raison du contexte de cette demande que je viens de souligner, son examen justifie de rappeler les principes applicables à la taxation à taux réduit des opérations soumises à la TVA, en général, et aux « services de restaurant et de restauration », en particulier, avant d'exposer les éléments utiles à l'interprétation qui pourrait en être donnée en vue de leur application aux opérations en cause.

B. La taxation à taux réduit des livraisons de biens et des prestations de services

40. Selon l'article 96 de la directive TVA, chaque État membre fixe et applique un taux normal de TVA qui est le même pour les livraisons de biens et pour les prestations de services.

41. Par dérogation à ce principe, l'article 98 de cette directive prévoit la possibilité d'appliquer un ou deux taux réduits de TVA. À cette fin, l'annexe III de ladite directive énumère, de manière exhaustive, les catégories de livraisons de biens et de prestations de services pouvant faire l'objet des taux réduits [21].

42. La finalité de cette annexe est de rendre moins onéreux, et donc plus accessibles pour le consommateur final, qui supporte en définitive la TVA, certains biens considérés comme étant particulièrement nécessaires [22]. S'agissant des denrées alimentaires, la Cour les a considérées comme des biens essentiels [23].

43. Quant au contenu spécifique de l'annexe III de la directive TVA, la Cour a jugé qu'il y a lieu de reconnaître un large pouvoir d'appréciation au législateur de l'Union, étant donné qu'il est appelé, lorsqu'il adopte une mesure de nature fiscale, à procéder à des choix de nature politique, économique ainsi que sociale, et à hiérarchiser des intérêts divergents ou à effectuer des appréciations complexes [24].

44. La Cour a précisé que, dans le cadre de ce large pouvoir d'appréciation dont dispose le législateur de l'Union lorsqu'il adopte une mesure fiscale, celui-ci a souhaité, en établissant l'annexe III de la directive TVA, que les biens essentiels ainsi que les biens et les services correspondant à des objectifs sociaux ou culturels, pour autant qu'ils ne présentent pas ou peu de risques de distorsion de la concurrence, puissent faire l'objet d'un taux réduit de TVA [25].

45. Ainsi, il est prévu à l'annexe III de la directive TVA que les États membres puissent appliquer un ou des taux réduits de TVA aux catégories suivantes : « 1) [l]es denrées alimentaires [...] » et « 12 bis) les services de restaurant et de restauration [...] ».

21 Voir arrêt du 19 décembre 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, point 22 et jurisprudence citée).

22 Voir arrêt du 9 mars 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, point 22 et jurisprudence citée).

23 Voir arrêt du 3 mars 2011, Commission/Pays-Bas (C-41/09, EU:C:2011:108, point 53).

24 Voir arrêts du 9 mars 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, point 23 et jurisprudence citée), ainsi que du 19 décembre 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, point 31 et jurisprudence citée). Par ailleurs, il est intéressant de noter que la liste figurant à l'annexe III de la directive TVA a pour effet de permettre aux États membres de taxer à un taux réduit ou d'exonérer environ 65 % des dépenses de consommation des ménages, selon le document de travail des services de la Commission, analyse d'impact, accompagnant la proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les taux de taxe sur la valeur ajoutée [SWD(2018) 7 final] (point 1.2), disponible seulement en langue anglaise.

25 Voir arrêt du 19 décembre 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, points 31 et 32, ainsi que jurisprudence citée).

46. La Cour a rappelé que l'application par les États membres d'un ou de deux taux réduits de TVA n'est pas obligatoire et constitue une dérogation au principe selon lequel le taux normal est applicable. Par conséquent, selon sa jurisprudence constante, les dispositions applicables en la matière doivent être interprétées de manière stricte [26] et conformément au sens habituel des termes en cause [27].

47. En outre, selon l'article 98, paragraphe 3, de la directive TVA, pour l'application *des taux réduits* aux catégories *de biens* figurant dans la liste de l'annexe III de cette directive, les États membres « peuvent recourir à la nomenclature combinée pour délimiter avec précision la catégorie concernée ».

48. À cet égard, la Cour a jugé que le recours à cette nomenclature combinée n'est qu'une manière parmi d'autres de délimiter avec précision la catégorie concernée [28].

49. À ma connaissance, la Cour n'a jamais été interrogée sur les conditions dans lesquelles la faculté d'appliquer *des* taux réduits de TVA peut être exercée par les États membres selon la catégorie figurant à l'annexe H de la sixième directive ou à l'annexe III de la directive TVA. Plus généralement, à l'exception de l'arrêt du 3 mai 2001, Commission/France [29], les précédents arrêts rendus par la Cour sont relatifs à l'application d'un seul taux réduit de TVA et portent sur la limitation de l'application de celui-ci à certains biens [30] ou certains services [31] dans une seule catégorie.

50. Eu égard aux circonstances de l'affaire au principal, il me semble opportun de relever que ne figure à l'article 98 de la directive TVA aucune restriction quant à la détermination des taux réduits de TVA et à leurs modalités d'application selon les catégories de biens ou de services visés à l'annexe III de cette directive [32]. Ainsi, chacune de ces catégories, voire une partie d'entre elles, peut être soumise à deux taux différents de TVA, réduits ou non, selon les objectifs poursuivis par les États membres [33]. En d'autres termes, un même taux réduit de TVA peut être appliqué à la livraison d'un bien et à une prestation de services [34].

26 Voir arrêts du 9 mars 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, point 25 et jurisprudence citée), ainsi que du 19 décembre 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, point 25).

27 Voir arrêt du 19 décembre 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, point 25).

28 Voir arrêt du 9 novembre 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, point 25).

29 C-481/98, EU:C:2001:237. Voir point 33 de cet arrêt.

30 Voir, notamment, arrêt du 9 novembre 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, point 36).

31 Voir, notamment, arrêts du 27 février 2014, Pro Med Logistik et Pongratz (C-454/12 et C-455/12, EU:C:2014:111, point 60), ainsi que du 9 mars 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, point 37).

32 Il peut également être observé qu'il résulte de l'emploi, à l'article 98, paragraphe 3, de cette directive, de l'expression « [e]n appliquant les taux réduits » et non, par exemple, de l'expression « l'un des taux réduits » que les biens peuvent être soumis à une taxation comportant deux taux réduits différents. En outre, par comparaison avec ce libellé, il peut être tiré argument de l'absence de disposition spéciale relative aux prestations de services ou excluant l'application de deux taux différents pour les prestations de services ou justifiant un traitement différent. Voir, dans le même sens, arrêt du 8 mai 2003, Commission/France (C-384/01, EU:C:2003:264, point 27).

33 Je considère également qu'une telle interprétation est corroborée par la finalité du régime des taux réduits de TVA choisi par le législateur de l'Union. Voir, à cet égard, points 43 et 44 des présentes conclusions. Il pourrait aussi être tiré argument de la qualification par la Cour des denrées alimentaires comme étant des biens essentiels. Voir, en ce sens, arrêt du 1er octobre 2020, Staatssecretaris van Financiën (Taux réduit de TVA pour aphrodisiaques) (C-331/19, EU:C:2020:786, points 25, 26 et 35). Ainsi, le choix entre deux taux réduits de TVA de celui qui est le moins élevé pourrait être justifié pour certains produits d'alimentation sans aucun service connexe.
En outre, s'agissant des services, l'article 101 de la directive TVA me paraît devoir être cité comme témoignant de l'importance accordée par le législateur de l'Union aux services, y compris ceux de la restauration en raison de l'impact des taux réduits de TVA sur les créations d'emplois, la croissance économique et le bon fonctionnement du marché intérieur.

34 Voir, à cet égard, à titre d'illustration des taux réduits de TVA appliqués dans les États membres, rapport de la Commission intitulé « VAT rates applied in the Member States of the European Union, Situation at 1st January 2020 » [Taxud.c.1(2020)], tableau II, disponible à l'adresse Internet suivante :
https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf (p. 4 et 5), en langue anglaise.

51. À cet égard, il y a lieu de souligner que l'harmonisation des règles applicables en matière de TVA par le législateur de l'Union, par l'effet d'un nombre très important de textes parmi lesquels il faut retenir la sixième directive qui a été remplacée et codifiée par la directive TVA, a constamment ménagé la liberté pour les États membres quant à l'application de ces règles et spécialement celles relatives au choix des taux fixés selon le bien ou le service concerné.

52. Il n'en reste pas moins que cette faculté offerte aux États membres d'appliquer différents taux de TVA à des biens ou à des services ne peut avoir pour effet de dispenser les États membres de respecter des principes communs. D'une part, conformément au droit de l'Union applicable en matière de TVA, les opérations taxables doivent être distinguées selon leur objet [35].

53. D'autre part, selon une jurisprudence constante de la Cour, les États membres doivent respecter le principe de neutralité fiscale lorsqu'ils font le choix d'appliquer un taux réduit de TVA à l'une des 24 catégories de biens ou services figurant à l'annexe III de la directive TVA [36] et, le cas échéant, d'en limiter l'application de manière sélective à une partie des biens ou services de chacune de ces catégories [37], ce qui donne, par ailleurs, tout son sens à l'obligation de distinguer les biens des services, rappelée au point précédent de ces conclusions.

54. Ce principe s'oppose à ce que, du point de vue de la TVA, des biens ou des prestations de services semblables, qui se trouvent en concurrence les uns avec les autres, soient traités de manière différente [38].

55. Dès lors qu'il s'agit d'un principe inhérent au système commun de la TVA [39], je considère que cette jurisprudence est transposable aux législations nationales ayant fixé *deux* taux réduits de TVA à des biens ou des services.

56. Par conséquent, sous ces réserves, il appartient aux États membres de déterminer précisément parmi les livraisons de biens et les prestations de services incluses dans les catégories de l'annexe III de la directive TVA celles auxquelles le ou les taux réduits de TVA s'appliquent [40].

57. En outre, l'application sélective du taux réduit de TVA doit pouvoir être justifiée par des aspects concrets et spécifiques de la catégorie de l'annexe III en cause [41].

58. Il découle du rappel de l'ensemble de ces principes, d'une part, que la Cour procède à une vérification de la loi nationale lorsqu'elle est interrogée sur le respect du champ d'application d'une des catégories figurant à l'annexe III de la directive TVA ou lorsque est invoquée une atteinte au principe de neutralité fiscale et que la juridiction de renvoi a donné à la Cour des éléments d'appréciation relatifs aux objectifs poursuivis par le législateur national lors du choix du ou des taux réduits de TVA.

35 Voir articles 14 et 24 de la directive TVA, qui définissent respectivement la « livraison de biens » et la « prestation de services ».

36 Voir arrêt du 9 mars 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, point 28 et jurisprudence citée).

37 Voir, notamment, arrêts du 9 mars 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, point 30 et jurisprudence citée), ainsi que du 19 décembre 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, point 36 et jurisprudence citée).

38 Voir jurisprudence citée à la note en bas de page précédente. Voir, également, s'agissant des différents sens de l'expression « principe de neutralité fiscale » en matière de TVA, conclusions de l'avocat général Hogan dans l'affaire Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2019:942, points 55 et 56, ainsi que notes en bas de page 21 et 22).

39 Voir, en ce sens, arrêt du 9 novembre 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, point 23).

40 Voir arrêt du 9 novembre 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, point 23 et jurisprudence citée).

41 Voir, notamment, arrêt du 9 novembre 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, point 24 et jurisprudence citée).

59. Ainsi, il incombe au juge national de vérifier que le choix du législateur national d'appliquer un taux réduit de TVA, par exemple comme en l'espèce, à la fourniture d'aliments ou à des services de restaurant porte sur des opérations qui relèvent de cette annexe III, précisément du point 1 ou du point 12 bis, et que le traitement différent du point de vue de la TVA des biens ou des prestations de services qui relèveraient de la même catégorie a été fait dans le respect du principe de neutralité fiscale.

60. D'autre part, si ces conditions sont respectées, échappe à tout contrôle de la Cour le fait que des dispositions nationales classent, sans faire référence à la nomenclature combinée [42], des biens et des services taxés au même taux réduit de TVA dans une seule catégorie, sans opérer formellement de distinction entre ceux qui relèvent d'un point figurant à l'annexe III de la directive TVA en tant que biens et ceux qui sont visés en tant que services dans cette annexe [43]. De même, il importe peu que le législateur national ait choisi d'utiliser, pour désigner une catégorie de la classification nationale, des termes semblables à ceux d'un point figurant à l'annexe III de la directive TVA tout en en retenant un champ d'application plus large [44] dès lors que les biens et des services qui y sont visés sont taxables au taux réduit de TVA conformément à l'article 98 de la directive TVA et que le principe de neutralité fiscale est respecté. Il en irait différemment si le législateur national avait entendu se référer dans sa classification de référence uniquement, par exemple, aux services visés à l'annexe III, point 12 bis, de cette directive sans respecter les conditions d'application du taux de TVA réduit choisi.

61. Par conséquent, s'agissant de l'affaire au principal, la question de la qualification des opérations en cause n'a de sens que si elle doit aboutir à leur taxation à un autre taux réduit de TVA en partie ou en totalité, eu égard au principe de neutralité fiscale, qui conduirait la juridiction de renvoi à s'interroger sur le choix du législateur polonais de taxer à 5 % la catégorie des « plats préparés », définie comme comprenant toute activité de fabrication de plats préparés qui ne sont pas destinés à une consommation immédiate, par contraste avec la définition des activités liées à la restauration.

62. Dès lors que le législateur de l'Union a précisé le critère permettant de qualifier des opérations de services de restaurant ou de restauration et que la jurisprudence de la Cour avait antérieurement interprété la notion de « denrées alimentaires » dans un cadre législatif différent, il convient de préciser les éléments utiles à une application uniforme de ces notions.

C. La taxation à taux réduit des « services de restaurant et de restauration »

63. Depuis le 1er juin 2009, date d'entrée en vigueur de la directive 2009/47 [45], figure, à l'annexe III de la directive TVA, le point 12 bis, en vertu duquel, s'agissant des « services de restaurant et de restauration », les États membres ont la faculté de déroger au principe de taxation au taux normal des biens et des services.

42 Voir point 48 des présentes conclusions.

43 Je rappelle que, en l'occurrence, selon la juridiction de renvoi, le législateur polonais a fixé un taux réduit de 5 % applicable notamment aux « [p]lats préparés » et un autre taux réduit de 8 % applicable en particulier aux « [s]ervices de restauration » et que la détermination du taux de TVA se fait par référence à une classification statistique des biens et des services (PKWiU), liée à la classification des types d'activités commerciales (PKD) qui, en particulier pour les taux réduits, comprend la catégorie 10.85.1 de la PKWiU, « [p]lats préparés », et le groupe 56.1 de la PKWiU, « services de restauration et de restauration mobile », dont « services complets de restauration à la table », « services de restauration en libre-service », « autres services de restauration ». Voir points 13 à 19 des présentes conclusions.

44 En l'occurrence, j'observe que, selon la juridiction de renvoi, la division de référence comprend les activités de services liées à la fourniture de repas destinés à une consommation immédiate (voir points 18 et 19 des présentes conclusions), sans condition relative à l'existence de services connexes.

45 Le législateur de l'Union est intervenu avant que ne soit rendu l'arrêt Bog e.a. interprétant la catégorie 1 de l'annexe H de la sixième directive (voir point 8 de cet arrêt), devenue l'annexe III de la directive TVA, qui mentionnait, aux fins de taxation à un taux réduit de TVA, les denrées alimentaires, notamment, les ingrédients destinés à la préparation de ces denrées et les produits utilisés pour compléter ou remplacer ces denrées, sans distinction liée aux modalités de leur vente. La Cour a dit pour droit, en substance, que, en cas de livraison de biens, les plats et repas préparés pour une consommation immédiate relèvent de cette catégorie de l'annexe H de la sixième directive et peuvent bénéficier du taux réduit de TVA.

64. Selon le considérant 2 de la directive 2009/47, l'objectif poursuivi est de favoriser la création d'emplois et de lutter contre l'économie souterraine.

65. À l'article 6, paragraphe 1, du règlement d'exécution nº 282/2011, applicable, selon l'article 65 de celui-ci, à partir du 1er juillet 2011, le législateur de l'Union a énoncé, aux fins de garantir l'application uniforme du système de la TVA[46], les éléments qui caractérisent les services de restaurant et de restauration et ceux qui les distinguent entre eux. Au paragraphe 2 de cet article est précisé ce qui ne permet pas de qualifier l'opération en tant que service de restaurant ou de restauration.

66. Par conséquent, s'agissant, en particulier, de la fourniture d'aliments prêts à la consommation immédiate, qui est l'objet du litige dans l'affaire au principal, l'examen du libellé des deux premières phrases de l'article 6, paragraphe 1, du règlement d'exécution nº 282/2011 et de celui du paragraphe 2 de cet article conduit, à mon sens, à devoir retenir que les services de restaurant et de restauration sont caractérisés non pas par le mode de préparation des aliments, mais par la mise en œuvre de services connexes qui accompagnent la fourniture de ces aliments. En outre, ces services connexes doivent être suffisants et prédominants en vue d'assurer la consommation immédiate des aliments préparés.

67. À défaut, il doit en être déduit, selon moi, que la fourniture d'aliments est considérée comme une livraison de biens, plus précisément de « denrées alimentaires »[47].

68. Selon l'article 6, paragraphe 1, troisième phrase, du règlement d'exécution nº 282/2011, seul le lieu des services qui accompagnent la fourniture des aliments permet de distinguer les services de restaurant des services de restauration.

69. Ce seul rappel devrait suffire pour permettre à la Cour de répondre aux questions préjudicielles telles qu'elles sont posées. Toutefois, les circonstances de fait du litige au principal, qui ont nourri les doutes de la juridiction de renvoi, l'évolution des analyses des autorités polonaises quant au taux de TVA applicable aux opérations en cause et la concordance des observations écrites soumises à la Cour uniquement en cas de ventes à l'extérieur des lieux de restauration rapide révèlent la nécessité de préciser le sens de ces définitions[48].

70. Par conséquent, il y a lieu d'interpréter, conformément à la jurisprudence de la Cour citée au point 46 de ces conclusions, la notion de « services de restaurant » au sens de l'annexe III, point 12 bis, de la directive TVA, lu en combinaison avec l'article 6 du règlement d'exécution nº 282/2011, de manière stricte et de ne pas étendre le champ d'application de cette disposition aux prestations qui ne sont intrinsèquement pas liées à cette notion.

71. S'agissant du libellé de ladite annexe III, point 12 bis, il peut être précisé, en premier lieu, que l'expression « services de restaurant », qui peut, dans le langage courant, désigner à la fois un lieu et un service, ainsi que l'expression « services [...] de restauration » sont en concordance avec le libellé de l'article 55 de la directive TVA, inchangé depuis le 1er janvier 2010, date d'entrée en vigueur de cette disposition introduite par la directive 2008/8. Cet article définit le lieu de taxation de ces services comme étant le lieu où ils sont matériellement exécutés, qui est généralement le lieu d'établissement du prestataire, sans opérer de distinction entre les services.

46 Voir considérant 4 de ce règlement d'exécution.

47 Voir, s'agissant des motifs de cette analyse, points 80 et 86 des présentes conclusions.

48 Voir également, en ce sens, rapport de la Commission au Conseil sur le lieu de taxation des livraisons de biens et prestations de services, y compris les services de restaurant, fournies aux passagers à bord de bateaux, d'avions, de trains ou d'autobus, établi conformément à l'article 37, paragraphe 3, de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée [COM(2012) 605 final] (p. 7 et 10), évoquant des besoins d'éclaircissement au regard de la jurisprudence de la Cour.

72. En second lieu, je considère que cette distinction entre le service de restaurant et celui de restauration en matière de taux réduits de TVA, dont je rappelle qu'elle a été introduite dans l'annexe III de la directive TVA par la directive 2009/47 et définie par le règlement d'exécution nº 282/2011, doit être rapprochée de la seule définition antérieure de ces notions résultant de la jurisprudence de la Cour.

73. À cet égard, la comparaison des choix rédactionnels du législateur de l'Union ne peut être effectuée chronologiquement qu'avec les motifs de l'arrêt Faaborg-Gelting Linien rendu le 2 mai 1996. En effet, l'arrêt Bog e.a., qui en a précisé la portée, a été rendu le 10 mars 2011, avant l'adoption du règlement d'exécution nº 282/2011 du 15 mars 2011.

74. Au point 14 de l'arrêt Faaborg-Gelting Linien, la Cour a jugé que « l'opération de restauration est caractérisée par un faisceau d'éléments et d'actes dont la livraison de nourriture n'est qu'une *composante et au sein duquel les services prédominent* largement. Elle doit, par conséquent, être considérée comme une prestation de services au sens de l'article 6, paragraphe 1, de la sixième directive. Il en va en revanche différemment lorsque l'opération porte sur des aliments *"à emporter" et qu'elle ne s'accompagne pas de services* destinés à agrémenter la consommation sur place dans un cadre adéquat »[49].

75. J'observe, d'abord, que, dans l'arrêt Faaborg-Gelting Linien, seul le terme de « restauration » est utilisé. En effet, l'objet du litige est défini comme la taxation à la TVA des « opérations de restauration » effectuées à bord de ferry-boats. Cependant, les circonstances qui les caractérisent[50] sont celles qui correspondent généralement à celles de services proposés dans un restaurant.

76. Ensuite, le fait que ces opérations aient eu lieu sur un navire pourrait permettre de comprendre ce qui justifie la distinction entre prestations fournies par le prestataire dans ses installations et en dehors de celles-ci dans un lieu de restauration[51].

77. Enfin, l'examen des différences est plus instructif. Le législateur de l'Union a, à l'article 6 du règlement d'exécution nº 282/2011, écarté les critères tirés de la préparation des aliments (« préparés ou non ») ou des transports des aliments (« incluant ou non le transport ») et n'a pas retenu celui de la « consommation sur place »[52].

78. Le législateur de l'Union est venu ainsi mettre fin aux doutes sur la portée de l'arrêt Faaborg-Gelting Linien, notamment quant au caractère prépondérant des éléments liés à la préparation des plats et à leur livraison, lequel, à la différence du critère de l'importance qualitative des éléments de prestation de services de restauration, était susceptible d'entraîner des problèmes de délimitation insolubles en raison de la multiplicité et de la complexité des plats et de leur présentation[53].

79. À cet égard, peuvent être observées des décisions convergentes du législateur de l'Union, dans le règlement d'exécution nº 282/2011, et de la Cour, dans l'arrêt Bog e.a., en vue de dégager des critères précis distinguant les livraisons de biens des prestations de services en cas d'opérations de vente de plats préparés à consommer immédiatement.

49 Italique ajouté par mes soins.

50 Voir arrêt Faaborg-Gelting Linien (point 13).

51 Voir arrêt Faaborg-Gelting Linien (point 15).

52 Voir arrêt Faaborg-Gelting Linien (point 14).

53 Voir arrêt Bog e.a. (points 19, 21, 36 et 43).

80. Dans ces conditions et en raison de la large portée de l'arrêt Bog e.a. résultant de la diversité des circonstances de fait des affaires ayant donné lieu à cette décision, bien que la directive 2009/47 n'était pas applicable rationae temporis [54], je suis d'avis que l'article 6 du règlement d'exécution nº 282/2011 doit être lu à la lumière de cet arrêt.

81. En effet, dans l'arrêt Bog e.a., la Cour s'est prononcée au regard de quatre différentes situations de vente de plats prêts à être consommés. Il s'agissait de vente, notamment, de saucisses et de frites dans des véhicules stationnant sur des marchés [55], de vente de pop-corn et de chips « tortilla » (« nachos ») dans des foyers de cinémas [56], de vente de viande grillée et de frites à des stands de restauration [57] et de plats préparés par un traiteur [58].

82. Si le critère de l'existence de « services destinés à agrémenter la consommation sur place dans un cadre adéquat » pouvait être déduit du point 14 de l'arrêt Faaborg-Gelting Linien, dans l'arrêt Bog e.a., aux points 70 et 71, la Cour a retenu que la fourniture d'aliments dans des stands, des véhicules ou des cinémas, *accompagnée d'installations rudimentaires* qui ne requièrent *qu'une intervention humaine négligeable* devait être qualifiée de *livraisons de biens*. La Cour a interprété cette notion comme couvrant également les plats et repas qui ont été cuits, rôtis, frits ou autrement préparés en vue de leur consommation immédiate [59].

83. En revanche, les prestations fournies par un traiteur, à moins qu'il ne s'agisse de livraisons de plats standardisés, *constituent des prestations de services*, dès lors que la préparation des mets, la composition des menus et la fourniture éventuelle de vaisselle, de couverts et de mobilier sont les éléments prédominants du service [60].

84. Cependant, aux termes de l'article 6, paragraphe 2, du règlement d'exécution nº 282/2011, « [l]a fourniture d'aliments [...] sans *aucun* autre service connexe [...] n'est pas considérée comme un service de restaurant ou de restauration » [61], alors que ce service est défini au paragraphe 1 de cet article comme consistant en « la fourniture d'aliments [...] accompagnée par des services connexes *suffisants* permettant la consommation immédiate de ces aliments [...] [qui] n'est qu'une composante d'un ensemble dans lequel *les services prédominent* » [62].

85. Dans ces conditions, quels enseignements tirer des précisions données dans les arrêts Faaborg-Gelting Linien et Bog e.a. au regard des différents niveaux de services connexes constatés par la Cour lorsque les opérations taxables se présentent dans d'autres conditions que celles précédemment soumises à l'examen de celle-ci ? Il y a lieu de rappeler que, en l'occurrence, les questions préjudicielles portent sur la qualification d'opérations de restauration rapide dont la particularité tient en ce que, selon le choix du client, celles-ci peuvent présenter les caractéristiques d'un service de restaurant ou de restauration ou encore de la vente à emporter et que, dans tous les cas, le lieu de vente n'est pas organisé de manière rudimentaire, mais dans un espace pérenne spécialement dédié à la consommation immédiate des produits vendus.

54 Voir arrêt Bog e.a. (point 8).

55 Affaire Bog (C-497/09), voir arrêt Bog e.a. (point 13).

56 Affaire CinemaxX (anciennement Flebbe Filmtheater) (C-499/09), voir arrêt Bog e.a. (point 26).

57 Affaire Lohmeyer (C-501/09), voir arrêt Bog e.a. (point 32).

58 Affaire Fleischerei Nier (C-502/09), voir arrêt Bog e.a. (point 38).

59 Voir arrêt Bog e.a. (point 88).

60 Voir arrêt Bog e.a. (points 77, 79 et 80).

61 Italique ajouté par mes soins.

62 Italique ajouté par mes soins.

86. Selon moi, premièrement, il résulte clairement de la combinaison des arrêts Faaborg-Gelting Linien et Bog e.a., à la lumière desquels je propose à la Cour de lire l'article 6 du règlement d'exécution nº 282/2011 [63], que doit être qualifiée de livraison de biens la vente de plats à emporter. Cette interprétation peut être rapprochée des travaux du comité de la TVA [64].

87. Deuxièmement, il en est de même des lieux dans lesquels la faculté de consommer sur place ne peut être un élément de service prépondérant, du point de vue du consommateur, en raison des services minimaux proposés par le prestataire (emballage, remise de couverts, espace réduit) qui sont assurés par un nombre de personnes limité (généralement le ou les vendeurs).

88. Troisièmement, il doit également en être déduit que la qualification des opérations de restauration nécessite un examen précis et que le seul constat quantitatif de l'existence d'installations favorisant la consommation sur place est insuffisant.

89. Pour autant, ces divers éléments ne permettent pas de répondre précisément aux interrogations de la juridiction de renvoi quant aux niveaux de services requis pour exclure de la qualification de livraison de biens les diverses ventes en cause (« in-store », « drive-in », « walk-through », « food court ») [65].

90. Ce constat justifie, selon moi, de veiller à ce que la réponse de la Cour puisse être aisément adaptée à d'autres types de vente de plats préparés dans divers lieux de consommation rapide, tels que ceux installés dans des magasins, des musées, des installations sportives, des stations-service, des marchés, à proximité de distributeurs automatiques de plats, et ceux susceptibles de se développer, ainsi que nous avons pu le constater à l'occasion de la crise sanitaire actuelle. Je pense, à cet égard, aux cas dans lesquels des restaurateurs ont vendu des repas à des clients qui ne pouvaient rester sur place pour les consommer, sous forme de plats préparés dressés dans des emballages comme sur des assiettes et qui pouvaient être conservés plusieurs jours ou réchauffés immédiatement.

91. À mon sens, il résulte de la définition des services de restaurant et de restauration énoncée à l'article 6 du règlement d'exécution nº 282/2011, lue à la lumière de la jurisprudence de la Cour, que le recours à du personnel chargé d'assurer des services qui agrémentent la consommation immédiate des aliments fournis dans des installations créées à cette fin est un critère déterminant afin de préciser ce que recouvre l'expression « services connexes suffisants ». Concrètement, je suis d'avis que, dans la majorité des cas, le fait que des aliments sont fournis en un lieu placé sous le contrôle de l'assujetti, dans lequel des moyens matériels et humains sont organisés et mis en œuvre pour garantir au consommateur son confort (par exemple, avec des tables et des chaises) et sa sécurité (notamment, la propreté des installations), permet de distinguer la prestation de services de la livraison de biens.

63 Voir point 80 des présentes conclusions.

64 Voir lignes directrices découlant de la 86e réunion du comité de la TVA des 18 et 19 mars 2009 [taxud.d.1(2009)357988], disponible à l'adresse Internet suivante : https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf (p. 117 et 118). Il y est précisé, d'une part, que ne sont considérés ni comme des services de restauration ni comme des services de restaurant les opérations suivantes :
– la simple livraison de nourriture préparée ou non (par exemple, la nourriture à emporter des restaurants, supermarchés ou établissements similaires) ;
– les opérations consistant simplement en la préparation et le transport de nourriture ;
– de manière générale, les opérations consistant en la préparation, le transport et la remise de nourriture et/ou de boissons sans aucun autre service connexe.
D'autre part, selon ce comité, dans ces cas, la fourniture de nourriture et/ou de boissons, sans services qui les accompagnent, est une livraison de biens dont le lieu est déterminé sur la base des articles 31 à 37 de la directive TVA. Les États membres peuvent appliquer un taux réduit à la fourniture de denrées alimentaires (y compris les boissons, à l'exclusion, toutefois, des boissons alcooliques), conformément à la catégorie 1 de l'annexe III à la directive TVA.

65 Voir point 21 des présentes conclusions.

92. Cependant, un tel critère doit être combiné avec *le choix du consommateur* de bénéficier des services connexes à la fourniture d'aliments qui sera présumé *selon le mode de vente du repas consommable immédiatement*, à savoir à l'intérieur ou à l'extérieur des installations du prestataire. Dans ce dernier cas, la seule mise à disposition de l'infrastructure matérielle et humaine procurant des services est, selon moi, insuffisante à qualifier l'opération de prestation de services. En d'autres termes, il y a lieu de considérer qu'aucun autre service connexe n'accompagne la fourniture d'aliments.

93. Je rappelle qu'une telle distinction peut n'avoir aucune incidence sur le choix du taux réduit de TVA applicable par l'État membre. Ainsi, dans ce cas de figure, si deux taux réduits de TVA sont applicables, rien ne s'oppose, selon moi, au regard des principes rappelés aux points 50 et 59 de ces conclusions, à ce que le même taux de TVA soit appliqué dès lors que les critères de qualification de l'opération au regard de l'annexe III de la directive TVA sont respectés.

94. Autrement dit, il me paraît économiquement justifié que la vente de plats préparés qui ne sont pas consommés sur place puisse être taxée différemment, en tant que livraison de biens, selon qu'elle a lieu dans un magasin d'alimentation ou que, au contraire, elle consiste en la mise à la disposition du client de ces plats à sa demande, en vue d'une consommation immédiate ou non. De mon point de vue, elles ne sont objectivement pas semblables en ce qu'elles ne répondent pas aux mêmes besoins des consommateurs et mobilisent des degrés d'intervention humaine différents. En tout état de cause, cette appréciation de la similitude des biens ou des prestations de services concernés incombe au juge national [66].

95. Par conséquent, la Cour pourrait répondre à la juridiction de renvoi que :

– L'article 98, paragraphe 2, de la directive TVA, lu en combinaison avec l'annexe III, point 12 bis, de cette directive et avec l'article 6 du règlement d'exécution nº 282/2011, doit être interprété en ce sens que la notion de « services de restaurant et de restauration » couvre la fourniture d'aliments en un lieu placé sous le contrôle de l'assujetti dans lequel des moyens matériels et humains sont organisés et mis en œuvre pour garantir au consommateur la qualité de services suffisants destinés à assurer son confort et sa sécurité en vue de la consommation immédiate de ces aliments sur place.

– L'article 98, paragraphe 2, de la directive TVA, lu en combinaison avec l'annexe III, point 1, de cette directive doit être interprété en ce sens que la notion de « denrées alimentaires » couvre la fourniture d'aliments, en vue de leur consommation immédiate, à l'extérieur du lieu mis à disposition par l'assujetti avec des services connexes suffisants permettant la consommation de ces aliments sur place.

96. Cette réponse pourrait être utilement complétée, eu égard à la diversité des circonstances de l'affaire au principal, par des précisions quant à la qualification préalable des opérations de vente afin que le juge national puisse décider si, du point de vue du consommateur moyen, un taux de 8 % peut être appliqué à la vente de plats préparés, en considération du seul critère de leur consommation immédiate, bien qu'un taux de 5 % soit applicable à la livraison de plats préparés.

D. La qualification des opérations de vente en cause

97. Dans le cadre de son activité économique, le requérant au principal applique différentes méthodes de vente que j'ai rappelées au point 21 de ces conclusions.

66 Voir, notamment, arrêt du 27 juin 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a. (C-597/17, EU:C:2019:544, point 48 et jurisprudence citée).

98. Je partage l'avis exprimé par la Commission dans ses observations écrites, d'après lequel, du fait que les services connexes à la vente des plats et repas sont différents selon les systèmes de vente appliqués par l'assujetti, il convient de les examiner séparément.

1. Les ventes dans les établissements de restauration rapide

99. S'agissant des ventes effectuées par le requérant dans les établissements de restauration rapide (« in-store »), la juridiction de renvoi a rappelé les caractéristiques des produits vendus [67] et celles des services rendus relevés par l'administration fiscale. Les services connexes sont les suivants :

« – les clients peuvent utiliser une salle à manger équipée de chaises, de tables et d'une salle d'eau attenante (toilettes) ;

– le service à la clientèle consiste en une série d'opérations, allant de la préparation du repas à sa distribution, effectuées par des employés désignés, qui sont souvent les seuls à pouvoir les faire pour préserver le goût original et caractéristique du produit ;

– les clients bénéficient d'un accès gratuit à Internet ;

– le requérant met des quotidiens ou périodiques à la disposition de ses clients ;

– les locaux sont climatisés en été et chauffés en hiver ;

– afin de rendre le séjour du client plus agréable, le site diffuse de la musique ;

– outre les activités liées à la vente de repas, le requérant assure un service d'entretien consistant à nettoyer, essuyer les tables et les chaises, jeter les déchets, laver les sols, et distribue occasionnellement de petits cadeaux ;

– les locaux sont entourés de verdure, il y a des aires de jeux pour les enfants et le client a la possibilité de laisser son véhicule sur le parking prévu à cet effet. »

100. Ces caractéristiques me conduisent à considérer, par souci de cohérence avec la jurisprudence de la Cour [68] et à l'instar de la Commission, que la prestation ainsi offerte par l'assujetti peut être qualifiée de prestation de services de restaurant, au sens de l'article 98, paragraphe 2, de la directive TVA, lu en combinaison avec l'annexe III, point 12 bis, de cette directive et avec l'article 6 du règlement d'exécution nº 282/2011. Une telle opération ne se limite pas, en effet, à la fourniture de repas préparés, mais s'accompagne de services qui revêtent un caractère prédominant pour le consommateur, quand bien même la prestation au moment de la commande des plats et de leur service est simplifiée, voire standardisée, en vue de satisfaire à l'exigence de rapidité recherchée par le client.

101. Si le consommateur choisit d'emporter le plat préparé et de ne pas le consommer sur place, cette opération devrait être qualifiée de livraison de biens, l'infrastructure offerte par l'assujetti n'étant alors pas déterminante pour le client dans cette situation [69].

102. Dans un tel cas, ainsi que l'a précisé la Commission, je considère qu'il appartient à l'assujetti de conserver les éléments justifiant l'application sélective du taux de TVA [70].

67 Voir point 20 des présentes conclusions.

68 Voir points 74 et 82 des présentes conclusions.

69 Voir, en ce sens, arrêt Bog e.a. (point 64).

70 Voir, à cet égard, principes généraux rappelés au point 31 de l'arrêt du 21 novembre 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932).

2. Les ventes à l'extérieur des établissements de restauration rapide

103. S'agissant des ventes de produits à partir de comptoirs extérieurs du restaurant à des consommateurs en voiture ou à pied (« drive-in » et « walk-through »), elles sont caractérisées par le choix du client de ne pas se rendre *dans* l'infrastructure mise à sa disposition par le requérant au principal. Il paraît, dès lors, logique de considérer que, du point de vue du consommateur moyen, en règle générale, tous les services connexes assurés à l'intérieur de l'établissement dans lequel il ne se trouve pas lors de l'achat du plat préparé, ce dont il est tenu compte lors de la remise du plat préparé (pas de plateau, remise d'un sac pour le transport), ne sont pas prédominants.

104. Par conséquent, les conditions d'application de l'article 6, paragraphe 2, du règlement d'exécution n° 282/2011 me paraissent réunies.

105. Pour les raisons de fond exposées aux points 91 et 92 de ces conclusions, la simple faculté de pouvoir néanmoins bénéficier de l'infrastructure mise à disposition par la personne responsable du lieu de restauration rapide n'est pas, selon moi, de nature à contredire cette analyse. En l'occurrence, celle-ci me paraît confortée par la comparaison avec les circonstances examinées par la Cour dans l'arrêt Bog e.a.[71].

106. En effet, le point commun avec les ventes dans des camions, des cinémas et des stands de restauration, pour lesquelles les services sont très limités en raison de l'organisation des lieux destinés à la consommation immédiate, est le choix du consommateur d'un service rapide et limité en un lieu destiné à répondre à cette attente.

107. Par conséquent, j'en déduis, comme la Commission, que les ventes effectuées par l'assujetti dans le cadre des systèmes « drive-in » et « walk-through » doivent être considérées comme des livraisons de denrées alimentaires.

3. Les ventes à l'intérieur de centres commerciaux dans des aires de restauration

108. S'agissant des ventes dans des aires de restauration installées dans des centres commerciaux (« food court »), la juridiction de renvoi explique qu'il s'agit d'un système de vente de plats à consommer sur place dans des zones spéciales désignées à cet effet et situées à l'intérieur de ces centres. Dans ces aires de restauration, l'on trouve plusieurs stands d'enseignes différentes vendant des produits alimentaires. Chacune des enseignes dispose d'une partie de l'espace de vente et de paiement, d'une partie des cuisines et parfois d'une zone de stockage. Il existe une partie commune destinée à la consommation des repas par les clients de l'ensemble des prestataires vendant leurs produits alimentaires dans l'aire de restauration (« food court »). Dans cet espace sont installées des tables et des chaises qui ne sont aucunement séparées ou attribuées à l'une ou l'autre de ces enseignes. Le client qui se présente à l'un de ces stands achète un repas préparé remis dans un emballage jetable, qu'il peut emporter ou consommer dans l'espace de consommation, lequel, malgré la présence des tables et des chaises, n'est pas une salle de restaurant et ne dispose pas non plus de l'infrastructure d'un restaurant (c'est-à-dire d'une cuisine séparée, de vaisselle, de couverts, de nappes, de lave-vaisselle, de serveurs professionnels, de cuisiniers, etc.) ni d'un vestiaire. Les toilettes appartiennent au centre commercial. En outre, l'endroit peut également être utilisé comme lieu d'attente et de rencontre. La réservation de table n'est pas possible.

71 Voir point 81 des présentes conclusions.

109. Dès lors que la juridiction de renvoi estime que la possibilité offerte au client d'utiliser l'infrastructure proposée ne semble pas constituer, du point de vue du client moyen, un élément significatif de la prestation, à la différence des ventes dans un restaurant, il y a lieu d'en déduire que cette opération doit être qualifiée de livraison de denrées alimentaires comme les ventes à l'extérieur de l'établissement de restauration rapide.

110. Cependant, je partage l'avis de la Commission selon lequel certaines caractéristiques du système de vente dans les aires de restauration (« food court ») décrites par la juridiction de renvoi pourraient justifier des qualifications diverses.

111. En effet, je prends en considération le fait que la vente de plats préparés a lieu dans un espace dédié à la consommation sur place, certes non placé sous la responsabilité exclusive du requérant au principal, mais dans lequel son enseigne est visible [72] et que celui-ci paraît offrir des prestations équivalentes à celles que le consommateur moyen peut trouver à l'intérieur de l'établissement de restauration rapide de la même enseigne. Dans un tel cas, il est concevable que la mise à disposition de l'aire de restauration accompagnée du service adéquat conduise à devoir qualifier l'opération de prestation de services, quand bien même le lieu de restauration rapide est partagé avec d'autres enseignes. À cet égard, il convient de souligner que, selon le libellé de l'article 6, paragraphe 1, du règlement d'exécution nº 282/2011, la notion de « services de restauration » recouvre de manière générale tout service de ce type fourni en dehors des installations du prestataire.

112. À mon sens, il pourrait en être autrement si des comptoirs de vente étaient installés dans les centres commerciaux avec une organisation identique à celle du système de « walk-through » et si le client pouvait consommer le produit acheté dans un espace placé sous la responsabilité de ces centres dans lequel seules des tables et des chaises sont mises à disposition du client quelle que soit la finalité de l'achat (consommation sur place ou lieu d'attente).

113. Par conséquent, je suis d'avis que la vente de plats préparés dans une infrastructure permanente dédiée à la consommation sur place des repas, partagée ou non avec d'autres fournisseurs de plats préparés, mise à la disposition des clients par l'assujetti, constitue un service de restaurant, quand bien même le service fourni par du personnel est limité à la gestion de l'utilisation de l'espace de restauration et des commodités par les clients.

114. Il résulte de l'ensemble de ces éléments qu'il pourrait être répondu à la juridiction de renvoi que :

– la vente de plats, préparés selon des modalités telles que celles en cause dans l'affaire au principal, dans des lieux de restauration rapide dans lesquels l'assujetti met à la disposition du client une infrastructure permettant de consommer les repas sur place qui est organisée par lui ou partagée avec d'autres fournisseurs de plats préparés, constitue un service de restaurant, et

– la vente de plats, préparés selon des modalités telles que celles en cause dans l'affaire au principal, dans des lieux de restauration rapide, que le client décide d'emporter et non de consommer sur place dans l'infrastructure mise à disposition par l'assujetti à cette fin, ne constitue pas un service de restaurant, mais une livraison de denrées alimentaires qui peut être taxée à un taux réduit de TVA. Celui-ci peut être identique à celui applicable au service de restaurant, sous réserve de ne pas porter atteinte au principe de neutralité fiscale.

72 Concrètement, cette situation peut être distinguée de celle des lieux de restauration organisés dans des marchés comprenant seulement des tables et des chaises sans espaces réservés à tel ou tel vendeur.

V. Conclusion

115. Eu égard aux considérations qui précèdent, je propose de répondre aux questions préjudicielles posées par le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne) de la manière suivante :

1) L'article 98, paragraphe 2, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, lu en combinaison avec l'annexe III, point 12 bis, de cette directive et avec l'article 6 du règlement d'exécution (UE) nº 282/2011 du Conseil, du 15 mars 2011, portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens que la notion de « services de restaurant et de restauration » couvre la fourniture d'aliments en un lieu placé sous le contrôle de l'assujetti dans lequel des moyens matériels et humains sont organisés et mis en œuvre pour garantir au consommateur la qualité de services suffisants destinés à assurer son confort et sa sécurité en vue de la consommation immédiate de ces aliments sur place.

   Par conséquent, la vente de plats, préparés selon des modalités telles que celles en cause dans l'affaire au principal, dans des lieux de restauration rapide dans lesquels l'assujetti met à la disposition du client une infrastructure permettant de consommer les repas sur place qui est organisée par lui ou partagée avec d'autres fournisseurs de plats préparés, constitue un service de restaurant.

2) L'article 98, paragraphe 2, de la directive 2006/112, lu en combinaison avec l'annexe III, point 1, de cette directive, doit être interprété en ce sens que la notion de « denrées alimentaires » couvre la fourniture d'aliments, en vue de leur consommation immédiate, à l'extérieur du lieu mis à disposition par l'assujetti avec des services connexes suffisants permettant la consommation de ces aliments sur place.

   Par conséquent, la vente de plats, préparés selon des modalités telles que celles en cause dans l'affaire au principal, dans des lieux de restauration rapide, que le client décide d'emporter et non de consommer sur place dans l'infrastructure mise à disposition par l'assujetti à cette fin, ne constitue pas un service de restaurant, mais une livraison de denrées alimentaires qui peut être taxée à un taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée. Celui-ci peut être identique à celui applicable au service de restaurant, sous réserve de ne pas porter atteinte au principe de neutralité fiscale.