Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
JEAN RICHARD DE LA TOUR
apresentadas em 12 de novembro de 2020 [1]

Processo C-703/19

J. K.
contra
Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach,
sendo interveniente
Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia)]

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 98.º — Faculdade de os Estados-Membros aplicarem uma ou duas taxas reduzidas de IVA a determinadas entregas de bens e prestações de serviços — Qualificação de uma atividade comercial de "entrega de bens" ou "prestação de serviços" — Anexo III, pontos 1 e 12-A — Conceitos de "produtos alimentares" e de "serviços de restauração e de *catering*" — Refeições prontas para consumo imediato no local em instalações do vendedor ou em áreas de restauração — Refeições prontas para consumo imediato para fora»

I. Introdução

1. O pedido de decisão prejudicial versa sobre a interpretação do artigo 98.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado [2], lido em conjugação com o anexo III, ponto 12-A, desta diretiva e com o artigo 6.º do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado [3].

2. Este pedido é apresentado no âmbito de um litígio que tem por objeto a tributação à taxa reduzida de operações de fornecimento de alimentos através de diversos processos de venda em estabelecimentos de restauração rápida, organizados ao abrigo de um contrato de franquia.

3. Estas circunstâncias levarão o Tribunal de Justiça a interpretar pela primeira vez a definição do conceito de «serviços de restauração e de *catering*» empregado pelo legislador da União, no quadro específico da faculdade dada aos Estados-Membros de aplicarem duas taxas reduzidas de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) a determinadas categorias de bens ou serviços.

1 Língua original: francês.

2 JO 2006, L 347, p. 1; a seguir «Diretiva IVA».

3 JO 2011, L 77, p. 1.

4. A minha análise levar-me-á a recordar em que condições esta faculdade pode ser exercida segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça e a propor que se adote um critério geral que permita distinguir o conceito de «produtos alimentares» do conceito de «serviços de restauração e de *catering*» para efeitos de tributação às taxas reduzidas do fornecimento de pratos preparados acompanhado de serviços de apoio, uma vez que se caracterizam pela diversidade da sua natureza e do seu grau de importância, o que não permite uma fácil comparação com as circunstâncias que justificaram anteriormente o recurso ao Tribunal de Justiça.

II. Quadro jurídico

A. Direito da União

1. Diretiva IVA

5. No título VIII da Diretiva IVA, intitulado «Taxas», o capítulo 2, intitulado «Estrutura e níveis das taxas», inclui uma primeira secção, consagrada à «[t]axa normal», que contém o artigo 96.º com a seguinte redação:

«Os Estados-Membros aplicam uma taxa normal de IVA fixada por cada Estado-Membro numa percentagem do valor tributável que é idêntica para a entrega de bens e para a prestação de serviços.» [4]

6. A segunda secção deste capítulo 2, intitulada «Taxas reduzidas», inclui o artigo 98.º da Diretiva IVA [5], que dispõe [6]:

«1. Os Estados-Membros podem aplicar uma ou duas taxas reduzidas.

2. As taxas reduzidas aplicam-se apenas às entregas de bens e às prestações de serviços das categorias constantes do anexo III.

As taxas reduzidas não se aplicam aos serviços prestados por via eletrónica.

3. Ao aplicarem as taxas reduzidas previstas no n.º 1 às categorias relativas a bens, os Estados-Membros podem utilizar a Nomenclatura Combinada [7] para delimitar com exatidão cada categoria.»

4 O princípio da unicidade da taxa normal foi consagrado no artigo 12.º, n.º 3, da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1; a seguir «Sexta Diretiva»).

5 Na sua versão resultante da alteração efetuada pela Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços (JO 2008, L 44, p. 11, artigo 2.º, ponto 2), aplicável a partir de 1 de janeiro de 2010.

6 As disposições do artigo 98.º da Diretiva IVA têm origem nas resultantes da Diretiva 92/77/CEE do Conselho, de 19 de outubro de 1992, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e que altera a Diretiva 77/388/CEE (aproximação das taxas do IVA) (JO 1992, L 316, p. 1), em particular o seu artigo 1.º, ponto 1, que substitui o artigo 12.º, n.º 3, da Sexta Diretiva, por novas disposições relativas às taxas reduzidas. O artigo 12.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Diretiva foi alterado pelo artigo 1.º, ponto 7, da Diretiva 92/111/CEE do Conselho, de 14 de dezembro de 1992, que altera a Diretiva 77/388/CE e introduz medidas de simplificação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado (JO 1992, L 384, p. 47). Por conseguinte, a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa a este artigo 12.º, n.º 3, alínea a), pode ser transposta para a interpretação do artigo 98.º da Diretiva IVA.

7 A Nomenclatura Combinada foi instituída pelo Regulamento (CEE) n.º 2658/87 do Conselho, de 23 de julho de 1987, relativo à nomenclatura pautal e estatística e à pauta aduaneira comum (JO 1987, L 256, p. 1). É atualizada todos os anos e publicada no *Jornal Oficial da União Europeia* (série «L») sob a forma de um regulamento de execução da Comissão Europeia.

7. O artigo 99.º da Diretiva IVA enuncia:

«1. As taxas reduzidas são fixadas numa percentagem do valor tributável que não pode ser inferior a 5 %.

2. Cada taxa reduzida é fixada de modo a que o montante do IVA resultante da aplicação dessa taxa permita normalmente deduzir a totalidade do imposto relativamente ao qual é concedido o direito à dedução em conformidade com os artigos 167.º a 171.º e 173.º a 177.º»

8. O anexo III da Diretiva IVA tem por epígrafe «Lista das entregas de bens e das prestações de serviços a que se podem aplicar as taxas reduzidas previstas no artigo 98.º». No seu ponto 1, figuram, nomeadamente, os produtos alimentares (incluindo bebidas, com exceção das bebidas alcoólicas) destinados ao consumo humano. No ponto 12-A deste anexo, aditado pela Diretiva 2009/47/CE do Conselho, de 5 de maio de 2009, que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito às taxas reduzidas do imposto sobre o valor acrescentado [8], são referidos os serviços de restauração e de *catering*. É possível excluir o fornecimento de bebidas (alcoólicas e/ou não alcoólicas).

2. Regulamento de Execução n.º 282/2011

9. Nos termos do considerando 10 do Regulamento de Execução n.º 282/2011, «[é] necessário definir claramente os serviços de restauração e de *catering*, a distinção entre os dois e o tratamento adequado desses serviços».

10. O artigo 6.º deste regulamento de execução dispõe:

«1. Entende-se por "serviços de restauração e de *catering*" os serviços que consistam no fornecimento de comida ou de bebidas, preparadas ou não, ou de ambas, destinadas ao consumo humano, acompanhado de serviços de apoio suficientes para permitir o consumo imediato das mesmas. O fornecimento de comida ou de bebidas, ou de ambas, constitui apenas uma componente de um conjunto em que os serviços são predominantes. Constituem serviços de restauração os serviços prestados nas instalações do prestador e serviços de *catering* os serviços prestados fora das instalações do prestador.

2. Não se consideram serviços de restauração nem de *catering*, na aceção do n.º 1, o fornecimento de comida ou de bebidas, preparadas ou não, ou de ambas, incluindo ou não o transporte das mesmas, mas sem qualquer outro serviço de apoio.»

B. Direito polaco

11. O artigo 5.ºa da ustawa o podatku od towarów i usług (Lei Relativa ao Imposto sobre Bens e Serviços) [9], de 11 de março de 2004, na sua versão aplicável aos factos do litígio no processo principal [10], dispõe:

«Os bens ou serviços objeto das operações referidas no artigo 5.º, mencionados nas classificações estabelecidas com base nas disposições relativas às estatísticas oficiais, são identificados através dessas classificações, se as disposições legais ou as medidas regulamentares de execução atribuírem rubricas estatísticas a esses bens ou serviços.»

8 JO 2009, L 116 p. 18.

9 Dz. U. de 2004, n.º 54, posição 535.

10 Dz. U. de 2011, n.º 177, posição 1054; a seguir «Lei do IVA».

12. O artigo 3.º, n.º 1, do rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (Decreto do Conselho de Ministros Relativo à Classificação Polaca de Bens e Serviços) [11], de 4 de setembro de 2015, dispõe:

«Para efeitos:

1) de tributação do IVA,

[…]

até 31 de dezembro de 2017, é aplicável a classificação polaca dos produtos e serviços introduzida pelo rozporządzeniem Rady Ministrow w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług [Decreto do Conselho de Ministros Relativo à Classificação Polaca de Bens e Serviços [12]] (PKWiU), de 29 de outubro de 2008.»

13. Em conformidade com o artigo 41.º, n.º 1, da Lei do IVA, a taxa normal de IVA é de 22 %. O artigo 41.º, n.º 2a, desta lei prevê:

«A taxa aplicável aos bens enumerados no anexo 10 da presente lei é de 5 %.»

14. No anexo 10 da Lei do IVA, a posição 28 intitula-se «Pratos e refeições pré-cozinhados, com exceção dos produtos com um teor alcoólico superior a 1,2 %».

15. O artigo 3.º, n.º 1, ponto 1, do rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie towarów i usług dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania stawek obniżonych (Decreto do Ministro das Finanças Relativo aos Bens e Serviços para os Quais é Reduzida a Taxa de IVA e às Condições de Aplicação das Taxas Reduzidas) [13], de 23 de dezembro de 2013, dispõe:

«A taxa de IVA referida no artigo 41.º, n.º 1, da Lei [do IVA] é reduzida para 8 %, para:

1) os bens e serviços enumerados no anexo do presente regulamento.»

16. O ponto III, posição 7, do anexo deste regulamento tem a seguinte redação:

«Serviços de restauração [e de venda de bebidas] (PKWiU ex [14] 56) [15], exceto vendas de:

1) bebidas alcoólicas com um teor alcoólico superior a 1,2 %,

2) bebidas alcoólicas que são uma mistura de cerveja e de bebidas não alcoólicas com um teor alcoólico superior a 0,5 %,

3) bebidas cuja preparação contenha café ou chá, independentemente da respetiva proporção […] na bebida preparada,

11 Dz. U. de 2015, posição 1676; a seguir «PKWiU».

12 Dz. U. de 2008, n.º 207, posição 1293.

13 Dz. U. de 2013, posição 1719.

14 Em conformidade com o artigo 2.º, ponto 30, da Lei do IVA, o termo «ex» é utilizado para indicar uma categoria de bens ou de serviços da PKWiU ou apenas uma parte dos bens ou dos serviços da categoria correspondente.

15 A expressão utilizada no pedido de decisão prejudicial é «Usługi związane z wyżywieniem (PKWiU ex 56)». Nas observações escritas da Comissão, foi traduzida por «serviços ligados ao fornecimento de refeições». Há que observar que a expressão «serviços de restauração» corresponde à utilizada para o código 56 do anexo do Regulamento (UE) n.º 1209/2014 da Comissão, de 29 de outubro de 2014, que altera o Regulamento (CE) n.º 451/2008 do Parlamento Europeu e do Conselho que estabelece uma nova classificação estatística de produtos por atividade (CPA) e revoga o Regulamento (CEE) n.º 3696/93 do Conselho (JO 2014, L 336, p. 1).

4) bebidas gasosas não alcoólicas,

5) águas minerais,

6) outros produtos não transformados sujeitos à taxa referida no artigo 41.º, n.º 1, da Lei [do IVA].»

17. O grupo 56.1 da PKWiU, intitulado «serviços de restauração (inclui serviços de restauração em meios móveis)», contém, nomeadamente, as categorias 56.10.11 [«serviços de refeições em restaurantes de tipo tradicional (serviço tradicional de refeições com serviço de mesa)»], 56.10.13 [«serviços de refeições em restaurantes sem serviço de mesa (*self-service*)»] e 56.10.19 («outros serviços de restauração»).

18. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio a interpretação da PKWiU efetua-se por remissão para o rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (Decreto do Conselho de Ministros Relativo à Classificação Polaca da Atividade)[16], de 24 de dezembro de 2007, e, particularmente, à sua divisão 56 e às subclasses aí contidas. Esta divisão inclui as atividades de serviços ligadas ao fornecimento de refeições destinadas ao consumo imediato em restaurantes, incluindo restaurantes sem serviço de mesa e restaurantes que vendem refeições para fora, com ou sem lugares sentados. A este respeito, o importante não é o tipo de estabelecimento que serve as refeições, mas o facto de estas últimas se destinarem ao consumo imediato. A subclasse 56.10.A, intitulada «Restaurantes e outros estabelecimentos de restauração permanente», inclui os serviços de restauração prestados a clientes sentados à mesa, ou a clientes que escolhem os seus próprios pratos numa ementa afixada, não sendo relevante que estes os consumam no local, os levem ou os mandem entregar. Esta subclasse inclui as atividades dos restaurantes, cafés, locais de restauração rápida ou para fora, geladarias, pizarias, restaurantes ou bares explorados em meios de transporte e explorados por entidades distintas.

19. O órgão jurisdicional de reenvio precisa que esse método de regulamentação do âmbito de aplicação dos «serviços de restauração» na PKWiU influenciou o domínio abrangido pela categoria «Pratos e refeições pré-cozinhados, com exceção dos produtos com um teor alcoólico superior a 1,2 %)» (ex 10.85.1). A referência à PKD reduz esta categoria à subclasse 10.85.Z da PKD relativa ao «[f]abrico de refeições e pratos pré-cozinhados». Esta subclasse inclui a produção de refeições e pratos pré-cozinhados (isto é, pré-cozinhados, temperados e cozidos), congelados ou em conserva, compostos por pelo menos dois ingredientes diferentes (com exceção das especiarias, etc.), que são normalmente embalados e rotulados para revenda. A referida subclasse não inclui a preparação de refeições destinadas ao consumo imediato, classificada nas subclasses correspondentes da divisão 56 da PKD.

III. Factos do litígio no processo principal e questões prejudiciais

20. Segundo as observações escritas transmitidas ao Tribunal de Justiça, o recorrente no processo principal é franqueado numa cadeia de estabelecimentos de restauração rápida (ou *fast-food*), a saber, a McDonald's Polska sp. z o.o. Exerce uma atividade de venda de refeições e pratos preparados, tais como sandes, *galettes* de batata, saladas, batatas fritas, brócolos, gelados, batidos, sumos de frutos, etc. Estes produtos são servidos num tabuleiro com o qual o cliente recebe guardanapos descartáveis e, para determinados produtos, talheres ou palhinha. As refeições e pratos são preparados no local a partir de produtos semiacabados. Podem ser servidos quentes ou frios e são consumidos no local ou levados pelo comprador.

21. No âmbito da sua atividade económica, o recorrente aplica diferentes métodos de venda:

— a venda de produtos aos clientes no interior do restaurante («*in-store*»),

16 Dz. U. de 2007, n.º 251, posição 1885; a seguir «PKD».

— a venda de produtos através de balcões exteriores do restaurante, destinados ao consumo no exterior do restaurante, a consumidores de automóvel ou a pé («*drive-in*» ou «*walk-through*»), e

— a venda de produtos a clientes no interior de centros comerciais em zonas designadas, a saber áreas de restauração («*food court*»).

22. No mês de setembro de 2016, a Urząd kontroli Skarbowej (Administração Fiscal, Polónia) procedeu a uma fiscalização das declarações de IVA do recorrente, bem como do cálculo e pagamento deste imposto para o período compreendido entre 1 de janeiro e 30 de junho de 2016.

23. Na sequência desta fiscalização, a Administração Fiscal considerou que todas as atividades do recorrente deviam ser qualificadas de «serviços de restauração [e de venda de bebidas]» sujeitos à taxa de IVA de 8 % e não como entregas de «pratos e refeições pré-cozinhados» a que se aplica a taxa de IVA de 5 %, como tinha declarado o recorrente. A Administração Fiscal baseou a sua apreciação no fundamento de que os bens vendidos não estão classificados na categoria 10.85.1. da PKWiU, que não abrange serviços. Segundo essa administração, a própria refeição, o facto de ser preparada para ser consumida no local e a possibilidade de a consumir imediatamente são elementos essenciais para considerar que se trata de um serviço de restauração e não de um fornecimento de um prato pré-cozinhado.

24. Por Decisão de 21 de abril de 2017, a Administração Fiscal retificou o montante de IVA devido pelo recorrente relativamente ao período fiscalizado.

25. Por sentença de 1 de março de 2018, o Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Tribunal Administrativo da Província de Gliwice, Polónia) negou provimento ao recurso interposto pelo recorrente da decisão da Administração Fiscal baseando-se nos mesmos fundamentos e tendo em consideração a apreciação da operação tributável pelo cliente.

26. O Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia), o órgão jurisdicional de reenvio, chamado a conhecer do recurso interposto desta decisão pelo recorrente, manifesta dúvidas, à luz das exigências do direito da União, quanto à transposição, pelo legislador polaco, do artigo 98.º da Diretiva IVA, incluindo o seu anexo III, devido à remissão não para a Nomenclatura Combinada, mas para a PKWiU, que é uma classificação das atividades para fins estatísticos que define o âmbito do conceito de «serviços de restauração» em função da atividade de entidades específicas e não, como é o caso em matéria de IVA, com base no objeto do imposto. Assim, a expressão «serviços de restauração [e de venda de bebidas]», utilizada para designar o código PKWiU ex 56, é mais ampla do que a de «serviços de restauração», que consta da Diretiva IVA. Por conseguinte, afeta o âmbito de aplicação da categoria de bens intitulada «Refeições e pratos pré-cozinhados». Ademais, este conceito deveria ser interpretado em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça.

27. Acresce que o órgão jurisdicional de reenvio considera que o facto de o recorrente contestar a pertinência das classificações estatísticas para a determinação da taxa de IVA aplicável à venda de pratos preparados leva a dar uma importância decisiva ao facto de se classificar esses serviços no âmbito dos «serviços de restauração» ou dele os excluir. Segundo esse órgão jurisdicional, as diferentes condições em que são servidos os pratos vendidos são determinantes. Do ponto de vista do cliente médio, a venda para consumo no local numa infraestrutura adaptada para esse fim, sem serviço especializado e com uma personalização limitada da encomenda de pratos, deve ser distinguida da venda de produtos alimentares a clientes que se deslocam a um sítio apropriado no exterior do ponto de venda com o seu veículo («*drive-in*») ou a pé («*walk-through*»), bem como da venda numa área de restauração («*food court*»). Nestes casos, para o cliente, a possibilidade de utilizar a infraestrutura proposta pelo recorrente não é um elemento essencial da prestação fornecida pelo recorrente.

28. Além disso, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se, à luz da jurisprudência do Tribunal de Justiça, sobre a relevância do critério relativo ao método de preparação dos pratos que distingue os pratos destinados a ser consumidos no local dos que não podem ser diretamente consumidos. Sublinha, a este respeito, que cada um dos sistemas de venda de pratos preparados implementados pelo recorrente apresenta elementos relacionados simultaneamente com uma entrega de bens e com uma prestação de serviços. No entanto, esta segunda qualificação depende da dimensão da infraestrutura proposta ao cliente e da escolha deste de beneficiar da mesma.

29. Nestas condições, o Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) No âmbito do conceito de "serviços de restauração", a que se pode aplicar uma taxa reduzida de IVA [artigo 98.º, n.º 2, em conjugação com o anexo III, ponto 12-A da Diretiva TVA], em conjugação com o artigo 6.º do Regulamento [de Execução n.º 282/2011] cabe a venda de pratos preparados, em condições como as do litígio pendente no órgão jurisdicional nacional, isto é, numa situação em que o vendedor:

— coloca à disposição do comprador a infraestrutura que possibilita o consumo no local da refeição adquirida (área separada destinada ao consumo, acesso a casas de banho);

— falta um serviço de atendimento à mesa especializado;

— não existe serviço de mesa em sentido estrito;

— o processo de encomenda é simplificado e parcialmente automatizado;

— o cliente tem possibilidades limitadas de personalizar a encomenda[?]

2) Para a resposta à primeira questão é relevante a forma como os pratos são preparados que consiste, em especial, em submeter alguns produtos pré-cozinhados a um tratamento térmico e em elaborar os pratos preparados a partir de produtos pré-cozinhados?

3) Para a resposta à primeira questão basta que o cliente tenha a eventual possibilidade de beneficiar da infraestrutura disponibilizada, ou é necessário determinar que, do ponto de vista do cliente médio, esse elemento constitui uma parte essencial da prestação?»

30. O recorrente, o Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach (Diretor do Serviço de Administração Fiscal de Katowice, Polónia), o Rzecznik Małych i Średnich przedsiębiorców (Provedor de Justiça para as pequenas e médias empresas, Polónia), o Governo polaco e a Comissão apresentaram observações escritas. O Tribunal de Justiça decidiu apreciar o processo sem audiência de alegações.

IV. Análise

A. Observações preliminares

31. Resulta da formulação das questões prejudiciais — que, a meu ver, devem ser examinadas em conjunto — que o órgão jurisdicional de reenvio interroga o Tribunal de Justiça quanto à questão de saber se as diferentes atividades de venda de pratos preparados para consumo imediato, como as do processo principal, em estabelecimentos de restauração rápida, podem ser qualificadas de serviços de restauração aos quais pode ser aplicada uma taxa reduzida de IVA, nos termos do artigo 98.º, n.º 2, da Diretiva IVA, lido em conjugação com o anexo III, ponto 12-A, desta diretiva e o artigo 6.º do Regulamento de Execução n.º 282/2011.

32. No entanto, decorre da fundamentação da decisão de reenvio que esta se justifica, em parte, por dúvidas sobre a transposição para o direito polaco do direito da União aplicável. Algumas observações escritas submetidas ao Tribunal de Justiça desenvolveram este ponto.

33. Assim, parece-me oportuno recordar o objeto do litígio no âmbito do qual o Tribunal de Justiça é chamado a pronunciar-se e o seu contexto. Trata-se da qualificação de operações de fornecimento de refeições de «serviços de restauração» ou de entregas de «pratos pré-cozinhados» aos quais são aplicáveis duas taxas reduzidas de IVA diferentes, a saber, 8 % para os primeiros, dado que o produto pode ser imediatamente consumido, e 5 % para as segundas, quando o produto não preenche este requisito. Esta distinção é feita por referência a uma classificação estatística nacional das atividades económicas cujo caráter determinante o órgão jurisdicional de reenvio sublinha, bem como a diferença em relação à Nomenclatura Combinada.

34. É certo que esse órgão jurisdicional questiona, a título prévio, esse método escolhido pelo legislador polaco para fazer uso da faculdade de fixar uma ou duas taxas reduzidas de IVA oferecida pelo artigo 98.º da Diretiva IVA, lido em conjugação com o anexo III desta última. Todavia, o recurso ao Tribunal de Justiça não tem por objeto a compatibilidade da legislação polaca com o direito da União em matéria de IVA e, especialmente, com o anexo III, pontos 1 e 12-A, desta diretiva, cujos limites essa legislação teria ultrapassado [17]. Por outras palavras, o recurso ao Tribunal de Justiça não tem por objeto a escolha de aplicar uma taxa reduzida de IVA a um bem ou serviço que não consta deste anexo III, o que teria como consequência ter de aplicar a taxa normal de IVA.

35. No entanto, resulta do pedido de decisão prejudicial que, devido à diversidade das operações de restauração rápida em causa no processo principal, o órgão jurisdicional de reenvio manifesta dúvidas sobre a aplicação seletiva de duas taxas reduzidas fixadas pelo legislador polaco para tributar a venda de alimentos, tendo em conta a definição de «serviços de restauração e de *catering*» adotada tanto pelo legislador da União como pelo Tribunal de Justiça. A este respeito, há que sublinhar que este pedido se situa na linha de processos anteriores que deram origem aos Acórdãos de 2 de maio de 1996, Faaborg-Gelting Linien [18], e de 10 de março de 2011, Bog e o. [19], proferidos em matéria de tributação em sede de IVA do fornecimento de refeições ou de alimentos com ou sem serviço de apoio.

17 V., a título de comparação, Acórdão de 9 de novembro de 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846).

18 C-231/94, a seguir «Acórdão Faaborg-Gelting Linien», EU:C:1996:184.

19 C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09, a seguir «Acórdão Bog e o.», EU:C:2011:135.

36. Porém, no caso vertente, a análise do alcance dessas decisões afigura-se delicada. Com efeito, há que sublinhar, por um lado, que o quadro legislativo no âmbito do qual se pronunciou o Tribunal de Justiça evoluiu [20] e, por outro, que as operações de restauração rápida em causa no processo principal apresentam características que, consoante as condições da venda de alimentos e a escolha do cliente, podem ser as de uma entrega de bens ou de uma prestação de serviços. Assim, a meu ver, o processo principal põe em evidência dificuldades inéditas para conseguir distinguir os conceitos de «produtos alimentares» e de «serviços de restauração».

37. Nestas condições, uma vez que a qualificação das operações de fornecimento de alimentos tributáveis a taxas reduzidas, nos termos do anexo III da Diretiva IVA, é um requisito prévio indispensável para a verificação da aplicabilidade de taxas de IVA diferentes a uma categoria deste anexo, cabe ao Tribunal de Justiça definir os critérios úteis para esta apreciação que incumbe ao juiz nacional.

38. Assim, proponho que o Tribunal de Justiça considere que o órgão jurisdicional de reenvio lhe pergunta, em substância, se o artigo 98.º, n.º 2, da Diretiva IVA e o anexo III, pontos 1 e 12-A, desta última, lidos em conjugação com o artigo 6.º do Regulamento de Execução n.º 282/2011, devem ser interpretados no sentido de que as diferentes atividades de fornecimento de pratos preparados para consumo imediato em estabelecimentos de restauração rápida estão abrangidas pelo conceito de «serviços de restauração e de *catering*» ou pelo de «produtos alimentares», para efeitos de tributação a uma taxa reduzida de IVA.

39. Devido ao contexto deste pedido que acabo de sublinhar, o seu exame justifica recordar os princípios aplicáveis à tributação à taxa reduzida das operações sujeitas a IVA, em geral, e aos «serviços de restauração e de *catering*», em particular, antes de expor os elementos úteis à interpretação que daí poderia ser feita com vista à sua aplicação às operações em causa.

B. Tributação a uma taxa reduzida das entregas de bens e das prestações de serviços

40. Nos termos do artigo 96.º da Diretiva IVA, cada Estado-Membro fixa e aplica uma taxa normal de IVA que é idêntica para a entrega de bens e para a prestação de serviços.

41. Em derrogação a este princípio, o artigo 98.º desta diretiva prevê a possibilidade de aplicar uma ou duas taxas reduzidas de IVA. Para o efeito, o anexo III da referida diretiva enumera, de forma exaustiva, as categorias de entregas de bens e de prestações de serviços a que se podem aplicar as taxas reduzidas [21].

42. A finalidade deste anexo consiste em tornar menos onerosos e, portanto, mais acessíveis ao consumidor final, que suporta definitivamente o IVA, certos bens que se considera serem especialmente necessários [22]. No que respeita aos produtos alimentares, o Tribunal de Justiça considerou-os bens essenciais [23].

20 Ao contrário dos processos que deram origem aos Acórdãos Faaborg-Gelting Linien e Bog e o., no caso vertente, aplicam-se a Diretiva IVA que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2007 (v. artigo 413.º desta diretiva), bem como a sua alteração introduzida em 1 de junho de 2009 (v. artigo 3.º da Diretiva 2009/47), que deu aos Estados-Membros a faculdade de aplicar uma taxa reduzida de IVA aos «serviços de restauração e de *catering*».

21 V. Acórdão de 19 de dezembro de 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, n.º 22 e jurisprudência referida).

22 V. Acórdão de 9 de março de 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, n.º 22 e jurisprudência referida).

23 V. Acórdão de 3 de março de 2011, Comissão/Países Baixos (C-41/09, EU:C:2011:108, n.º 53).

43. Quanto ao conteúdo específico do anexo III da Diretiva IVA, o Tribunal de Justiça declarou que há que reconhecer um amplo poder de apreciação ao legislador da União, uma vez que, quando adota uma medida de natureza fiscal, é chamado a fazer opções de natureza política, económica e social, e a hierarquizar interesses divergentes ou a efetuar apreciações complexas [24].

44. O Tribunal de Justiça precisou que, no âmbito desse amplo poder de apreciação de que dispõe o legislador da União quando adota uma medida fiscal, este pretendeu, ao elaborar o anexo III da Diretiva IVA, que os bens essenciais e os bens e serviços que correspondam a objetivos sociais ou culturais, desde que não apresentem ou apresentem poucos riscos de distorção da concorrência, pudessem ser objeto de uma taxa reduzida de IVA [25].

45. Assim, o anexo III da Diretiva IVA prevê que os Estados-Membros possam aplicar uma ou duas taxas reduzidas de IVA às seguintes categorias: «1) [p]rodutos alimentares […]» e «12-A) [s]erviços de restauração e de *catering* […]».

46. O Tribunal de Justiça recordou que a aplicação pelos Estados-Membros de uma ou de duas taxas reduzidas de IVA não é obrigatória e constitui uma derrogação ao princípio segundo o qual é aplicável a taxa normal. Por conseguinte, segundo a sua jurisprudência constante, as disposições aplicáveis nesta matéria devem ser interpretadas de maneira estrita [26] e de acordo com o sentido habitual dos termos em causa [27].

47. Ademais, segundo o artigo 98.º, n.º 3, da Diretiva IVA, para a aplicação *das taxas reduzidas* às categorias *de bens* constantes da lista do anexo III desta diretiva, os Estados-Membros «podem utilizar a Nomenclatura Combinada para delimitar com exatidão cada categoria».

48. A este respeito, o Tribunal de Justiça declarou que o recurso à Nomenclatura Combinada é apenas uma forma entre outras de determinar com exatidão a categoria em causa [28].

49. Tanto quanto sei, o Tribunal de Justiça nunca foi questionado sobre as condições em que pode ser exercida pelos Estados-Membros a faculdade de aplicar *as* taxas reduzidas de IVA consoante a categoria constante do anexo H da Sexta Diretiva ou do anexo III da Diretiva IVA. Mais frequentemente, com exceção do Acórdão de 3 de maio de 2001, Comissão/França [29], os acórdãos anteriores proferidos pelo Tribunal de Justiça são relativos à aplicação de uma única taxa reduzida de IVA e têm por objeto a limitação da sua aplicação a certos bens [30] ou serviços [31] numa única categoria.

24 V. Acórdãos de 9 de março de 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, n.º 23 e jurisprudência referida), e de 19 de dezembro de 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, n.º 31 e jurisprudência referida). Por outro lado, é interessante observar que a lista constante do anexo III da Diretiva IVA tem por efeito permitir aos Estados-Membros tributar a uma taxa reduzida ou isentar cerca de 65 % das despesas de consumo das famílias, segundo o Documento de trabalho dos serviços da Comissão, avaliação de impacto, que acompanha a Proposta de diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito às taxas do imposto sobre o valor acrescentado [SWD (2018) 7 final] (ponto 1.2), disponível apenas em língua inglesa.

25 V. Acórdão de 19 de dezembro de 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, n.ºs 31 e 32 e jurisprudência referida).

26 V. Acórdãos de 9 de março de 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, n.º 25 e jurisprudência referida), e de 19 de dezembro de 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, n.º 25).

27 V. Acórdão de 19 de dezembro de 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, n.º 25).

28 V. Acórdão de 9 de novembro de 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, n.º 25).

29 C-481/98, EU:C:2001:237. V. n.º 33 desse acórdão.

30 V., nomeadamente, Acórdão de 9 de novembro de 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, n.º 36).

31 V., nomeadamente, Acórdãos de 27 de fevereiro de 2014, Pro Med Logistik e Pongratz (C-454/12 e C-455/12, EU:C:2014:111, n.º 60), e de 9 de março de 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, n.º 37).

50. Atendendo às circunstâncias do processo principal, parece-me oportuno salientar que não consta do artigo 98.º da Diretiva IVA nenhuma restrição quanto à determinação das taxas reduzidas de IVA e às suas modalidades de aplicação consoante as categorias de bens ou de serviços referidos no anexo III [32] desta diretiva. Assim, cada uma destas categorias, ou mesmo uma parte delas, pode ser sujeita a duas taxas diferentes de IVA, reduzidas ou não, em função dos objetivos prosseguidos pelos Estados-Membros [33]. Por outras palavras, uma mesma taxa reduzida de IVA pode ser aplicada à entrega de um bem e a uma prestação de serviços [34].

51. A este respeito, há que sublinhar que a harmonização das regras aplicáveis em matéria de IVA pelo legislador da União, por efeito de um número muito significativo de textos, entre os quais há que destacar a Sexta Diretiva que foi substituída e codificada pela Diretiva IVA, se pautou constantemente pela liberdade dada aos Estados-Membros quanto à aplicação dessas regras e, especialmente, das regras relativas à escolha das taxas fixadas consoante o bem ou serviço em causa.

52. Não é menos verdade que esta faculdade oferecida aos Estados-Membros de aplicarem diferentes taxas de IVA a bens ou serviços não pode ter por efeito dispensar os Estados-Membros de respeitarem princípios comuns. Por um lado, em conformidade com o direito da União aplicável em matéria de IVA, as operações tributáveis devem ser distinguidas consoante o seu objeto [35].

53. Por outro, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, os Estados-Membros devem respeitar o princípio da neutralidade fiscal quando optem por aplicar uma taxa reduzida de IVA a uma das 24 categorias de bens ou serviços que figuram no anexo III da Diretiva IVA [36] e, sendo caso disso, limitar a sua aplicação de maneira seletiva a uma parte dos bens ou serviços de cada uma dessas categorias [37], o que, aliás, dá todo o sentido à obrigação de distinguir os bens dos serviços, recordada no número anterior destas conclusões.

54. Este princípio opõe-se a que, do ponto de vista do IVA, bens ou prestações de serviços semelhantes, que estejam em concorrência entre si, sejam tratados de maneira diferente [38].

55. Uma vez que se trata de um princípio inerente ao sistema comum do IVA [39], considero que esta jurisprudência é transponível para as legislações nacionais que fixaram *duas* taxas reduzidas de IVA para bens ou serviços.

32 Pode igualmente observar-se que decorre da utilização, no artigo 98.º, n.º 3, desta diretiva, da expressão «[a]o aplicarem as taxas reduzidas» e não, por exemplo, da expressão «uma das taxas reduzidas» que os bens podem ser sujeitos a uma tributação que inclua duas taxas reduzidas diferentes. Além disso, por comparação com esta redação, pode argumentar-se com a inexistência de uma disposição especial relativa às prestações de serviços que exclua a aplicação de duas taxas diferentes para as prestações de serviços ou que justifique um tratamento diferente. V., no mesmo sentido, Acórdão de 8 de maio de 2003, Comissão/França (C-384/01, EU:C:2003:264, n.º 27).

33 Considero igualmente que esta interpretação é corroborada pela finalidade do regime das taxas reduzidas de IVA escolhido pelo legislador da União. V., a este respeito, n.os 43 e 44 das presentes conclusões. Poder-se-ia também argumentar com a qualificação pelo Tribunal de Justiça dos produtos alimentares como bens essenciais. V., neste sentido, Acórdão de 1 de outubro de 2020, Staatssecretaris van Financiën (Taxas reduzidas de IVA para afrodisíacos) (C-331/19, EU:C:2020:786, n.os 25, 26 e 35). Assim, a escolha da taxa menos elevada entre duas taxas reduzidas de IVA pode justificar-se para determinados produtos de alimentação sem nenhum serviço de apoio.
Além disso, no que diz respeito aos serviços, parece-me que o artigo 101.º da Diretiva IVA deve ser citado para testemunhar da importância que lhes é atribuída pelo legislador da União, incluindo os serviços de restauração devido ao impacto das taxas reduzidas de IVA na criação de emprego, no crescimento económico e no bom funcionamento do mercado interno.

34 V., a este respeito, a título de exemplo de taxas reduzidas de IVA aplicadas nos Estados-Membros, Relatório da Comissão intitulado «VAT rates applied in the Member States of the European Union, Situation at 1st January 2020» [Taxud.c.1(2020)], quadro II, disponível no seguinte endereço Internet:
https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf (pp. 4 e 5), em língua inglesa.

35 V. artigos 14.º e 24.º da Diretiva IVA, que definem, respetivamente, a «entrega de bens» e a «prestação de serviços».

36 V. Acórdão de 9 de março de 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, n.º 28 e jurisprudência referida).

37 V., nomeadamente, Acórdãos de 9 de março de 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, n.º 30 e jurisprudência referida), e de 19 de dezembro de 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, n.º 36 e jurisprudência referida).

38 V. jurisprudência referida na nota de rodapé anterior. V., igualmente, no que respeita aos diferentes sentidos da expressão «princípio da neutralidade fiscal» em matéria de IVA, Conclusões do advogado-geral G. Hogan no processo Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2019:942, n.os 55 e 56 e notas 21 e 22).

39 V., neste sentido, Acórdão de 9 de novembro de 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, n.º 23).

56. Por conseguinte, com estas reservas, cabe aos Estados-Membros determinar precisamente, de entre as entregas de bens e as prestações de serviços incluídas nas categorias do anexo III da Diretiva IVA, aquelas a que é aplicável a ou as taxas reduzidas de IVA [40].

57. Além disso, a aplicação seletiva da taxa reduzida de IVA deve poder ser justificada por aspetos concretos e específicos da categoria do anexo III em causa [41].

58. Por um lado, decorre da recapitulação de todos estes princípios que o Tribunal de Justiça procede a uma verificação da lei nacional quando é questionado sobre o respeito do âmbito de aplicação de uma das categorias que figuram no anexo III da Diretiva IVA ou quando é invocada uma violação do princípio da neutralidade fiscal e o órgão jurisdicional de reenvio forneceu ao Tribunal de Justiça elementos de apreciação relativos aos objetivos prosseguidos pelo legislador nacional aquando da escolha da ou das taxas reduzidas de IVA.

59. Assim, cabe ao juiz nacional verificar se a opção do legislador nacional de aplicar uma taxa reduzida de IVA, por exemplo como no caso vertente, ao fornecimento de alimentos ou a serviços de restauração respeita a operações abrangidas por esse anexo III, especificamente do ponto 1 ou do ponto 12-A, e se o tratamento diferente do ponto de vista do IVA dos bens ou das prestações de serviços que pertencem à mesma categoria foi em observância do princípio da neutralidade fiscal.

60. Por outro lado, se estes requisitos forem respeitados, escapa a qualquer fiscalização do Tribunal de Justiça o facto de as disposições nacionais classificarem, sem nenhuma referência à Nomenclatura Combinada [42], bens e serviços tributados à mesma taxa reduzida de IVA numa única categoria, sem fazerem formalmente uma distinção entre os que são abrangidos por um ponto constante do anexo III da Diretiva IVA como bens e os que são referidos como serviços nesse anexo [43]. Do mesmo modo, pouco importa que o legislador nacional tenha optado por utilizar, para designar uma categoria da classificação nacional, termos parecidos aos de um ponto constante do anexo III da Diretiva IVA, adotando simultaneamente um âmbito de aplicação mais amplo [44], desde que os bens e serviços aí referidos sejam tributáveis à taxa reduzida de IVA em conformidade com o artigo 98.º da Diretiva IVA e que o princípio da neutralidade fiscal seja respeitado. Seria diferente se o legislador nacional tivesse pretendido referir-se na sua classificação de referência apenas, por exemplo, aos serviços referidos no anexo III, ponto 12-A, dessa diretiva, sem respeitar os requisitos de aplicação da taxa reduzida escolhida.

61. Por conseguinte, no que diz respeito ao processo principal, a questão da qualificação das operações em causa só tem sentido se tiver de resultar na sua tributação a outra taxa reduzida de IVA, em parte ou na totalidade, atendendo ao princípio da neutralidade fiscal, que levaria o órgão jurisdicional de reenvio a interrogar-se sobre a escolha do legislador polaco de tributar a 5 % a categoria dos «pratos e refeições pré-cozinhados», definida como incluindo qualquer atividade de fabrico de pratos pré-cozinhados que não se destinem ao consumo imediato, em contraste com a definição das atividades ligadas à restauração.

40 V. Acórdão de 9 de novembro de 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, n.º 23 e jurisprudência referida).

41 V., nomeadamente, Acórdão de 9 de novembro de 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, n.º 24 e jurisprudência referida).

42 V. n.º 48 das presentes conclusões.

43 Recordo que, no caso vertente, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, o legislador polaco fixou uma taxa reduzida de 5 % aplicável, nomeadamente, aos «[p]ratos pré-cozinhados» e outra taxa reduzida de 8 % aplicável, particularmente, aos «[s]erviços de restauração» e que a determinação da taxa de IVA é feita por referência a uma classificação estatística dos bens e serviços (PKWiU), ligada à classificação dos tipos de atividades comerciais (PKD) que, especialmente para as taxas reduzidas, inclui a categoria 10.85.1 da PKWiU, «[p]ratos e refeições pré-cozinhados», e o grupo 56.1 da PKWiU, «serviços de restauração (inclui serviços de restauração em meios móveis)», dos quais «serviços de refeições em restaurantes de tipo tradicional (serviço tradicional de refeições com serviço de mesa)», «serviços de refeições em restaurantes sem serviço de mesa (*self-service*)» e «outros serviços de restauração». V. n.ºs 13 a 19 das presentes conclusões.

44 No caso em apreço, observo que, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, a divisão de referência inclui as atividades de serviços ligadas ao fornecimento de refeições destinadas ao consumo imediato (v. n.ºs 18 e 19 das presentes conclusões), sem condição relativa à existência de serviços de apoio.

62. Uma vez que o legislador da União especificou o critério que permite qualificar as operações de serviços de restauração ou de *catering* e que a jurisprudência do Tribunal de Justiça tinha anteriormente interpretado o conceito de «produtos alimentares» num quadro legislativo diferente, há que precisar os elementos úteis para uma aplicação uniforme destes conceitos.

C. Tributação à taxa reduzida dos «serviços de restauração e de catering»

63. Desde 1 de junho de 2009, data da entrada em vigor da Diretiva 2009/47 [45], figura, no anexo III da Diretiva IVA, o ponto 12-A, nos termos do qual, no que respeita aos «serviços de restauração e de *catering*», os Estados-Membros têm a faculdade de derrogar o princípio da tributação à taxa normal dos bens e serviços.

64. Segundo o considerando 2 da Diretiva 2009/47, o objetivo prosseguido é favorecer a criação de emprego e lutar contra a economia paralela.

65. No artigo 6.º, n.º 1, do Regulamento de Execução n.º 282/2011, aplicável, nos termos do seu artigo 65.º, a partir de 1 de julho de 2011, o legislador da União enunciou, para assegurar a aplicação uniforme do sistema de IVA [46], os elementos que caracterizam os serviços de restauração e de *catering* e os elementos que os distinguem entre si. No n.º 2 deste artigo precisa-se o que não permite qualificar a operação como serviço de restauração ou de *catering*.

66. Por conseguinte, no que diz respeito, em particular, ao fornecimento de comida pronta para consumo imediato, objeto do litígio no processo principal, o exame da redação dos dois primeiros períodos do artigo 6.º, n.º 1, do Regulamento de Execução n.º 282/2011 e do n.º 2 deste artigo leva, a meu ver, a que se deva considerar que os serviços de restauração e de *catering* se caracterizam não pelo modo de preparação dos alimentos, mas pela execução de serviços de apoio que acompanham o fornecimento desses alimentos. Além disso, esses serviços de apoio devem ser suficientes e predominantes com vista a assegurar o consumo imediato dos alimentos preparados.

67. Se assim não for, deve deduzir-se daí, a meu ver, que o fornecimento de comida é considerado uma entrega de bens, mais precisamente de «produtos alimentares» [47].

68. Segundo o artigo 6.º, n.º 1, terceiro período, do Regulamento de Execução n.º 282/2011, só o lugar dos serviços que acompanham o fornecimento de comida permite distinguir os serviços de restauração dos serviços de *catering*.

45 O legislador da União interveio antes de ser proferido o Acórdão Bog e o., que interpretou a categoria 1 do anexo H da Sexta Diretiva (v. n.º 8 desse acórdão), atual anexo III da Diretiva IVA, que mencionava, para efeitos de tributação a uma taxa reduzida de IVA, os produtos alimentares, designadamente, os ingredientes destinados à preparação de alimentos e os produtos destinados a servir de complemento ou de substituto de produtos alimentares, sem distinção ligada às modalidades de venda dos mesmos. O Tribunal de Justiça declarou, em substância, que, em caso de entrega de bens, os pratos e refeições preparados para consumo imediato estão abrangidos pelo âmbito de aplicação dessa categoria do anexo H da Sexta Diretiva e podem beneficiar da taxa reduzida de IVA.

46 V. considerando 4 desse regulamento de execução.

47 V., no que respeita aos fundamentos desta análise, n.ºs 80 e 86 das presentes conclusões.

69. Esta simples referência deve bastar para permitir ao Tribunal de Justiça responder às questões prejudiciais tal como foram submetidas. Todavia, as circunstâncias de facto do litígio no processo principal, que alimentaram as dúvidas do órgão jurisdicional de reenvio, a evolução das análises das autoridades polacas quanto à taxa de IVA aplicável às operações em causa e a concordância das observações escritas apresentadas ao Tribunal de Justiça unicamente no que respeita às vendas no exterior dos estabelecimentos de restauração rápida revelam a necessidade de esclarecer o sentido dessas definições [48].

70. Por conseguinte, há que interpretar, em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça referida no n.º 46 destas conclusões, o conceito de «serviços de restauração» na aceção do anexo III, ponto 12-A, da Diretiva IVA, lido em conjugação com o artigo 6.º do Regulamento de Execução n.º 282/2011, de maneira estrita e não alargar o âmbito de aplicação desta disposição às prestações que não estão intrinsecamente ligadas a este conceito.

71. No que respeita à redação do anexo III, ponto 12-A, pode observar-se, em primeiro lugar, que a expressão «serviços de restauração», que pode, na linguagem corrente, designar simultaneamente um local e um serviço, bem como a expressão «serviços […] de *catering*» estão em concordância com a redação do artigo 55.º da Diretiva IVA, inalterada desde 1 de janeiro de 2010, data da entrada em vigor desta disposição introduzida pela Diretiva 2008/8. Este artigo define o lugar de tributação desses serviços como o lugar onde são materialmente executados, que é geralmente o lugar de estabelecimento do prestador, sem fazer distinção entre os serviços.

72. Em segundo lugar, considero que esta distinção entre o serviço de restauração e o serviço de *catering* em matéria de taxas reduzidas de IVA, que recordo que foi introduzida no anexo III da Diretiva IVA pela Diretiva 2009/47 e definida pelo Regulamento de Execução n.º 282/2011, deve ser equiparada à única definição anterior destes conceitos resultante da jurisprudência do Tribunal de Justiça.

73. A este respeito, a comparação das opções de redação do legislador da União só pode ser efetuada cronologicamente com a fundamentação do Acórdão Faaborg-Gelting Linien proferido em 2 de maio de 1996. Com efeito, o Acórdão Bog e o., que especificou o seu alcance, foi proferido em 10 de março de 2011, antes da adoção do Regulamento de Execução n.º 282/2011, de 15 de março de 2011.

74. No n.º 14 do Acórdão Faaborg-Gelting Linien, o Tribunal de Justiça declarou que «o serviço de restauração se caracteriza por ser um conjunto de elementos e de atos, dos quais o fornecimento de comida é apenas um *componente, e que, nesse conjunto, os serviços predominam* largamente. Deve, por conseguinte, considerar-se como prestação de serviços, na aceção do artigo 6.º, n.º 1, da Sexta Diretiva. Já não é esse o caso quando a operação incide sobre comida "*pronta a levar*", *que não é acompanhada de serviços* destinados a facilitar o consumo no local do fornecimento, num quadro adequado» [49].

75. Observo, antes de mais, que, no Acórdão Faaborg-Gelting Linien, só é utilizado o termo «restauração». Com efeito, o objeto do litígio é definido como a tributação em sede de IVA dos «serviços de restauração» efetuadas a bordo de *ferry-boats*. No entanto, as circunstâncias que os caracterizam [50] são as que correspondem geralmente às dos serviços propostos num restaurante.

48 V., igualmente, neste sentido, Relatório da Comissão ao Conselho sobre o lugar de tributação das entregas de bens para consumo a bordo e das prestações de serviços, incluindo serviços de restauração, fornecidos a passageiros a bordo de uma embarcação, de uma aeronave, de um comboio ou de um autocarro, elaborado em conformidade com o artigo 37.º, n.º 3, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado [COM (2012) 605 final] (pp. 7 e 10), que evoca necessidades de clarificação à luz da jurisprudência do Tribunal de Justiça.

49 O sublinhado é meu.

50 V. Acórdão Faaborg-Gelting Linien (n.º 13).

76. Em seguida, o facto de esses serviços terem ocorrido num navio pode permitir compreender o que justifica a distinção entre prestações fornecidas pelo prestador nas suas instalações e fora delas num local de restauração [51].

77. Por último, o exame das diferenças é mais instrutivo. O legislador da União afastou, no artigo 6.º do Regulamento de Execução n.º 282/2011, os critérios relativos à preparação da comida («preparad[a] ou não») ou do seu transporte («incluindo ou não o transporte») e não adotou o do «consumo no local» [52].

78. O legislador da União veio assim pôr termo às dúvidas sobre o alcance do Acórdão Faaborg-Gelting Linien, nomeadamente quanto ao caráter preponderante dos elementos ligados à preparação dos pratos e à sua entrega, o qual, diferentemente do critério da importância qualitativa dos elementos da prestação de serviços de restauração, era suscetível de causar problemas de delimitação insolúveis devido à multiplicidade e à complexidade dos pratos e da sua apresentação [53].

79. A este respeito, podem ser observadas decisões convergentes do legislador da União, no Regulamento de Execução n.º 282/2011, e do Tribunal de Justiça, no Acórdão Bog e o., com vista a estabelecer critérios precisos que distingam as entregas de bens das prestações de serviços em caso de operações de venda de pratos preparados para consumo imediato.

80. Nestas condições e devido ao amplo alcance do Acórdão Bog e o., resultante da diversidade das circunstâncias de facto dos processos que deram origem a esta decisão, apesar de a Diretiva 2009/47 não ser aplicável *rationae temporis* [54], sou da opinião de que o artigo 6.º do Regulamento de Execução n.º 282/2011 deve ser lido à luz deste acórdão.

81. Com efeito, no Acórdão Bog e o., o Tribunal de Justiça pronunciou-se sobre quatro situações diferentes de venda de pratos prontos a ser consumidos. Tratava-se da venda, designadamente, de salsichas e batatas fritas em veículos estacionados em mercados [55], da venda de pipocas e *chips* «tortilla» («nachos») em bares de cinemas [56], da venda de carne grelhada e de batatas fritas em estabelecimentos de restauração [57] e de pratos preparados por uma empresa de *catering* [58].

82. Embora o critério da existência de «serviços destinados a facilitar o consumo no local do fornecimento num quadro adequado» pudesse ser deduzido do n.º 14 do Acórdão Faaborg-Gelting Linien, no Acórdão Bog e o., nos n.ºs 70 e 71, o Tribunal de Justiça considerou que o fornecimento de alimentos em estabelecimentos, veículos ou cinemas, *acompanhado de instalações rudimentares* que requerem *apenas uma intervenção humana despicienda*, devia ser qualificado de *entrega de bens*. O Tribunal de Justiça interpretou este conceito no sentido de que abrange igualmente os pratos e refeições que tenham sido cozidos, assados, fritos ou preparados de outro modo para consumo imediato [59].

51 V. Acórdão Faaborg-Gelting Linien (n.º 15).

52 V. Acórdão Faaborg-Gelting Linien (n.º 14).

53 V. Acórdão Bog e o. (n.ºs 19, 21, 36 e 43).

54 V. Acórdão Bog e o. (n.º 8).

55 Processo Bog (C-497/09), v. Acórdão Bog e o. (n.º 13).

56 Processo CinemaxX (anteriormente Flebbe Filmtheater) (C-499/09), v. Acórdão Bog e o. (n.º 26).

57 Processo Lohmeyer (C-501/09), v. Acórdão Bog e o. (n.º 32).

58 Processo Fleischerei Nier (C-502/09), v. Acórdão Bog e o. (n.º 38).

59 V. Acórdão Bog e o. (n.º 88).

83. Em contrapartida, as prestações fornecidas por uma empresa de *catering*, a menos que se trate de entregas de pratos estandardizados, *constituem prestações de serviços*, uma vez que a preparação dos pratos, a composição das ementas e o eventual fornecimento de louça, talheres e mobiliário são os elementos predominantes do serviço [60].

84. No entanto, nos termos do artigo 6.º, n.º 2, do Regulamento de Execução n.º 282/2011, «[n]ão se consideram serviços de restauração nem de *catering* […] o fornecimento de comida […] *sem qualquer* outro serviço de apoio» [61], ao passo que esses serviços são definidos no n.º 1 deste artigo como consistindo no «fornecimento de comida […] acompanhado de serviços de apoio *suficientes* para permitir o consumo imediato d[a] mesm[a] […] [que] constitui apenas uma componente de um conjunto em que *os serviços são predominantes*» [62].

85. Nestas condições, quais os ensinamentos a retirar das precisões dadas nos Acórdãos Faaborg-Gelting Linien e Bog e o., em relação aos diferentes níveis de serviços de apoio verificados pelo Tribunal de Justiça, quando as operações tributáveis apresentam condições diferentes das anteriormente submetidas à sua apreciação? Há que recordar que, no caso vertente, as questões prejudiciais têm por objeto a qualificação de operações de restauração rápida cuja particularidade decorre do facto de, consoante a escolha do cliente, poderem apresentar as características de um serviço de restauração ou de *catering* ou ainda de uma venda para fora e de, em todos os casos, o local de venda não ser organizado de forma rudimentar, mas num espaço permanente especialmente dedicado ao consumo imediato dos produtos vendidos.

86. A meu ver, primeiro, resulta claramente da conjugação dos Acórdãos Faaborg-Gelting Linien e Bog e o., à luz dos quais proponho que o Tribunal de Justiça leia o artigo 6.º do Regulamento de Execução n.º 282/2011 [63], que a venda de comida para fora deve ser qualificada de entrega de bens. Esta interpretação pode ser conciliada com os trabalhos do Comité do IVA [64].

87. Segundo, o mesmo acontece com os locais em que a faculdade de consumir no local não pode ser um elemento preponderante do serviço, do ponto de vista do consumidor, devido aos serviços mínimos propostos pelo prestador (embalagem, entrega de talheres, espaço reduzido) que são assegurados por um número limitado de pessoas (geralmente o ou os vendedores).

88. Terceiro, deve igualmente deduzir-se daí que a qualificação das operações de restauração exige um exame preciso e que a mera constatação quantitativa da existência de instalações que favoreçam o consumo no local é insuficiente.

89. Porém, estes diversos elementos não permitem dar uma resposta precisa às interrogações do órgão jurisdicional de reenvio quanto aos níveis de serviços exigidos para excluir da qualificação de entrega de bens as diversas vendas em causa («*in-store*», «*drive-in*», «*walk-through*», «*food court*») [65].

60 V. Acórdão Bog e o. (n.ºs 77, 79 e 80).

61 O sublinhado é meu.

62 O sublinhado é meu.

63 V. n.º 80 das presentes conclusões.

64 V. Linhas diretrizes decorrentes da 86.ª reunião do Comité do IVA de 18 e 19 de março de 2009 [taxud.d.1(2009)357988], disponível no endereço Internet seguinte: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf (pp. 117 e 118). É especificado, por um lado, que não são considerados serviços de restauração nem serviços de *catering* as seguintes operações:
— a simples entrega de comida preparada ou não (por exemplo, a comida para fora dos restaurantes, supermercados ou estabelecimentos semelhantes);
— as operações que consistem simplesmente na preparação e transporte de comida;
— de modo geral, as operações que consistem na preparação, transporte e entrega de comida e/ou bebidas sem nenhum outro serviço de apoio. Por outro lado, segundo esse comité, nestes casos, o fornecimento de comida e/ou bebidas, não acompanhadas de serviços, é uma entrega de bens cujo lugar é determinado com base nos artigos 31.º a 37.º da Diretiva IVA. Os Estados-Membros podem aplicar uma taxa reduzida ao fornecimento de produtos alimentares (incluindo bebidas, com exclusão, todavia, das bebidas alcoólicas), em conformidade com a categoria 1 do anexo III da Diretiva IVA.

65 V. n.º 21 das presentes conclusões.

90. Esta constatação justifica, a meu ver, assegurar que a resposta do Tribunal de Justiça possa ser facilmente adaptada a outros tipos de venda de pratos preparados em diversos locais de consumo rápido, tais como os instalados em lojas, museus, instalações desportivas, estações de serviço, mercados, à proximidade de distribuidores automáticos de refeições, e os suscetíveis de se desenvolver, como tivemos ocasião de verificar na atual crise sanitária. Penso, a este respeito, nos casos em que os profissionais da restauração venderam refeições a clientes que não podiam permanecer no local para as consumir, sob a forma de comida preparada acondicionada em embalagens ou em pratos e que podia ser conservada vários dias ou aquecida imediatamente.

91. Em meu entender, resulta da definição dos serviços de restauração e de *catering* enunciada no artigo 6.º do Regulamento de Execução n.º 282/2011, lida à luz da jurisprudência do Tribunal de Justiça, que o recurso a pessoal encarregado de assegurar serviços que facilitam o consumo imediato de alimentos fornecidos em instalações criadas para esse fim é um critério determinante para precisar o que abrange a expressão «serviços de apoio suficientes». Concretamente, sou da opinião de que, na maioria dos casos, o facto de serem fornecidos alimentos num local controlado pelo sujeito passivo, no qual estão organizados e implementados meios materiais e humanos para garantir conforto ao consumidor (por exemplo, com mesas e cadeiras) e a sua segurança (nomeadamente, a limpeza das instalações), permite distinguir a prestação de serviços da entrega de bens.

92. No entanto, esse critério deve ser conjugado com *a escolha de o consumidor* beneficiar dos serviços de apoio ao fornecimento de alimentos que será presumido *consoante o modo de venda da refeição imediatamente consumível*, ou seja, no interior ou no exterior das instalações do prestador. Neste último caso, a mera disponibilização da infraestrutura material e humana que oferece serviços é, a meu ver, insuficiente para qualificar a operação de prestação de serviços. Por outras palavras, há que considerar que nenhum outro serviço de apoio acompanha o fornecimento de alimentos.

93. Recordo que essa distinção pode não ter nenhuma incidência na escolha da taxa reduzida de IVA aplicável pelo Estado-Membro. Assim, neste caso, se forem aplicáveis duas taxas reduzidas de IVA, nada se opõe, em meu entender, à luz dos princípios recordados nos n.os 50 e 59 destas conclusões, a que seja aplicada a mesma taxa de IVA, desde que sejam respeitados os critérios de qualificação da operação ao abrigo do anexo III da Diretiva IVA.

94. Por outras palavras, parece-me economicamente justificado que a venda de pratos preparados que não são consumidos no local possa ser tributada de forma diferente, enquanto entrega de bens, consoante ocorra numa loja de alimentação ou que, pelo contrário, consista na disponibilização ao cliente, a seu pedido, desses pratos, com vista a um consumo imediato ou não. Do meu ponto de vista, não são objetivamente semelhantes na medida em que não respondem às mesmas necessidades dos consumidores e mobilizam graus de intervenção humana diferentes. Em todo o caso, esta apreciação da similitude dos bens ou das prestações de serviços em causa incumbe ao juiz nacional [66].

95. Por conseguinte, o Tribunal de Justiça pode responder ao órgão jurisdicional de reenvio que:

— O artigo 98.º, n.º 2, da Diretiva IVA, lido em conjugação com o anexo III, ponto 12-A, desta diretiva e com o artigo 6.º do Regulamento de Execução n.º 282/2011, deve ser interpretado no sentido de que o conceito de «serviços de restauração e de *catering*» abrange o fornecimento de alimentos num local controlado pelo sujeito passivo, no qual estão organizados e implementados meios materiais e humanos para garantir ao consumidor a qualidade de serviços suficientes destinados a assegurar o seu conforto e a sua segurança, com vista ao consumo imediato desses alimentos no local.

66 V., nomeadamente, Acórdão de 27 de junho de 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e o. (C-597/17, EU:C:2019:544, n.º 48 e jurisprudência referida).

— O artigo 98.º, n.º 2, da Diretiva IVA, lido em conjugação com o anexo III, ponto 1, desta diretiva, deve ser interpretado no sentido de que o conceito de «produtos alimentares» abrange o fornecimento de alimentos, com vista ao seu consumo imediato, no exterior do lugar disponibilizado pelo sujeito passivo com serviços de apoio suficientes que permitam o consumo desses alimentos no local.

96. Esta resposta pode ser utilmente completada, atendendo à diversidade das circunstâncias do processo principal, por precisões quanto à qualificação prévia das operações de venda para que o juiz nacional possa decidir se, do ponto de vista do consumidor médio, pode ser aplicada uma taxa de 8 % à venda de pratos pré-cozinhados, tendo em consideração unicamente o critério do seu consumo imediato, embora seja aplicável uma taxa de 5 % à entrega de pratos pré-cozinhados.

D. Qualificação das operações de venda em causa

97. No âmbito da sua atividade económica, o recorrente no processo principal aplica diferentes métodos de venda que recordei no n.º 21 destas conclusões.

98. Partilho do entendimento expresso pela Comissão nas suas observações escritas, segundo o qual, pelo facto de os serviços de apoio à venda de pratos e refeições serem diferentes consoante os sistemas de venda aplicados pelo sujeito passivo, há que os examinar separadamente.

1. Vendas nos estabelecimentos de restauração rápida

99. No que respeita às vendas efetuadas pelo recorrente nos estabelecimentos de restauração rápida («*in-store*»), o órgão jurisdicional de reenvio recordou as características dos produtos vendidos [67] e as dos serviços prestados identificados pela Administração Fiscal. Os serviços de apoio são os seguintes:

«— os clientes podem utilizar uma sala de refeições equipada com cadeiras, mesas e uma casa de banho adjacente (sanitários);

— o serviço à clientela consiste numa série de operações, que vão da preparação da refeição à sua distribuição, efetuadas por empregados designados, que são frequentemente os únicos a poder fazê-lo para preservar o gosto original e característico do produto;

— os clientes beneficiam de acesso gratuito à Internet;

— o recorrente coloca jornais diários ou publicações periódicas à disposição dos seus clientes;

— as instalações são climatizadas no verão e aquecidas no inverno;

— a fim de tornar a permanência do cliente mais agradável, é difundida música no local;

— além das atividades ligadas à venda de refeições, o recorrente assegura um serviço de manutenção que consiste em limpar, esfregar as mesas e cadeiras, deitar fora os resíduos, lavar os solos, e distribui ocasionalmente pequenas ofertas;

— as instalações são rodeadas por verdura, há áreas de jogo para as crianças e o cliente tem a possibilidade de deixar o seu veículo no parque de estacionamento previsto para o efeito.»

67 V. n.º 20 das presentes conclusões.

100. Estas características levam-me a considerar, por uma questão de coerência com a jurisprudência do Tribunal de Justiça [68] e à semelhança da Comissão, que a prestação assim oferecida pelo sujeito passivo pode ser qualificada de prestação de serviços de restauração, na aceção do artigo 98.º, n.º 2, da Diretiva IVA, lido em conjugação com o anexo III, ponto 12-A, desta diretiva e com o artigo 6.º do Regulamento de Execução n.º 282/2011. Com efeito, esta operação não se limita ao fornecimento de refeições preparadas, sendo acompanhada de serviços que revestem um caráter predominante para o consumidor, ainda que a prestação no momento da encomenda dos pratos e do respetivo serviço seja simplificada, ou mesmo estandardizada, para satisfazer a exigência de rapidez pretendida pelo cliente.

101. Se o consumidor optar por levar o prato preparado e não o consumir no local, esta operação deve ser qualificada de entrega de bens, não sendo a infraestrutura oferecida pelo sujeito passivo determinante para o cliente nesta situação [69].

102. Nesse caso, como precisou a Comissão, considero que cabe ao sujeito passivo conservar os elementos que justificam a aplicação seletiva da taxa de IVA [70].

2. Vendas no exterior dos estabelecimentos de restauração rápida

103. No que respeita às vendas de produtos através de balcões exteriores do restaurante a consumidores de automóvel ou a pé («*drive-in*» e «*walk-through*»), estas caracterizam-se pela escolha do cliente de não se deslocar ao *interior* da infraestrutura disponibilizada pelo recorrente no processo principal. Deste modo, parece lógico considerar que, do ponto de vista do consumidor médio, regra geral, todos os serviços de apoio assegurados no interior do estabelecimento, onde esse consumidor não se encontra aquando da compra do prato preparado, facto que é tido em conta no momento da entrega do referido prato (sem tabuleiro, entrega de um saco para transporte), não são predominantes.

104. Por conseguinte, parece-me que os requisitos de aplicação do artigo 6.º, n.º 2, do Regulamento de Execução n.º 282/2011 estão preenchidos.

105. Pelas razões de mérito expostas nos n.os 91 e 92 destas conclusões, a simples faculdade de poder, porém, beneficiar da infraestrutura disponibilizada pela pessoa responsável pelo estabelecimento de restauração rápida não é, a meu ver, suscetível de contrariar esta análise. No caso vertente, tal parece-me ser corroborado pela comparação com as circunstâncias examinadas pelo Tribunal de Justiça no Acórdão Bog e o. [71].

106. Com efeito, o ponto comum com as vendas em camiões, cinemas e estabelecimentos de restauração, no âmbito das quais os serviços são muito limitados devido à organização dos locais destinados ao consumo imediato, é a escolha do consumidor de um serviço rápido e limitado num local destinado a responder a esta expectativa.

107. Por conseguinte, deduzo daí, como a Comissão, que as vendas efetuadas pelo sujeito passivo no âmbito dos sistemas «*drive-in*» e «*walk-through*» devem ser consideradas entregas de produtos alimentares.

68 V. n.os 74 e 82 das presentes conclusões.

69 V., neste sentido, Acórdão Bog e o. (n.º 64).

70 V., a este respeito, princípios gerais recordados no n.º 31 do Acórdão de 21 de novembro de 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932).

71 V. n.º 81 das presentes conclusões.

3. Vendas no interior de centros comerciais em áreas de restauração

108. No que respeita às vendas nas áreas de restauração instaladas em centros comerciais («*food court*»), o órgão jurisdicional de reenvio explica que se trata de um sistema de venda de refeições para consumo no local em zonas especiais designadas para o efeito e situadas no interior desses centros. Nessas áreas de restauração, encontram-se vários *stands* de insígnias diferentes que vendem produtos alimentares. Cada uma das insígnias dispõe de uma parte do espaço de venda e pagamento, de uma parte das cozinhas e, por vezes, de uma zona de armazenagem. Existe uma parte comum destinada ao consumo das refeições pelos clientes do conjunto de prestadores que vendem os seus produtos alimentares na área de restauração («*food court*»). Nesse espaço, estão instaladas mesas e cadeiras que não são separadas nem atribuídas a uma ou outra dessas insígnias. O cliente que se apresente num desses *stands* compra uma refeição preparada entregue numa embalagem descartável, que pode levar ou consumir no espaço de consumo, que, apesar de ter mesas e cadeiras, não é uma sala de restaurante nem dispõe da infraestrutura de um restaurante (isto é, de uma cozinha separada, louça, talheres, tolhas, máquinas de lavar louça, empregados de mesa, cozinheiros, etc.) nem de um bengaleiro. Os sanitários pertencem ao centro comercial. Além disso, o local pode igualmente ser utilizado como local de espera e encontro. Não é possível reservar mesa.

109. Uma vez que o órgão jurisdicional de reenvio considera que a possibilidade oferecida ao cliente de utilizar a infraestrutura proposta não parece constituir, do ponto de vista do cliente médio, um elemento significativo da prestação, ao contrário das vendas num restaurante, há que deduzir daí que esta operação deve ser qualificada de entrega de produtos alimentares como as vendas no exterior do estabelecimento de restauração rápida.

110. No entanto, partilho do entendimento da Comissão segundo o qual certas características do sistema de venda nas áreas de restauração («*food court*») descritas pelo órgão jurisdicional de reenvio podem justificar qualificações diversas.

111. Com efeito, tomo em consideração o facto de a venda de pratos preparados ocorrer num espaço dedicado ao consumo no local, embora não colocado sob a responsabilidade exclusiva do recorrente no processo principal, mas no qual é visível a sua insígnia [72] e de este parecer oferecer prestações equivalentes às que o consumidor médio pode encontrar no interior do estabelecimento de restauração rápida da mesma insígnia. Neste caso, é concebível que a disponibilização da área de restauração acompanhada do serviço adequado leve a que se deva qualificar a operação de prestação de serviços, ainda que o estabelecimento de restauração rápida seja partilhado com outras insígnias. A este respeito, importa sublinhar que, segundo a redação do artigo 6.º, n.º 1, do Regulamento de Execução n.º 282/2011, o conceito de «serviços de *catering*» abrange de maneira geral todos os serviços deste tipo prestados fora das instalações do prestador.

112. Em meu entender, poderia ser de outro modo se os balcões de venda fossem instalados nos centros comerciais com uma organização idêntica à do sistema de «*walk-through*» e se o cliente pudesse consumir o produto adquirido num espaço colocado sob a responsabilidade desses centros, no qual só são disponibilizadas ao cliente mesas e cadeiras, independentemente da finalidade da compra (consumo no local ou local de espera).

113. Por conseguinte, sou da opinião de que a venda de pratos preparados numa infraestrutura permanente dedicada ao consumo de refeições no local, partilhada ou não com outros fornecedores de pratos preparados, colocada à disposição dos clientes pelo sujeito passivo, constitui um serviço de restauração, ainda que o serviço prestado pelo pessoal se limite à gestão da utilização do espaço de restauração e das comodidades pelos clientes.

72 Concretamente, esta situação pode ser distinguida da dos locais de restauração organizados em mercados que têm apenas mesas e cadeiras sem espaços reservados a este ou àquele vendedor.

114. Resulta de todos estes elementos que se pode responder ao órgão jurisdicional de reenvio que:

— a venda de pratos, preparados segundo modalidades como as que estão em causa no processo principal, em estabelecimentos de restauração rápida nos quais o sujeito passivo coloca à disposição do cliente uma infraestrutura que permite consumir as refeições no local, que é organizada por ele ou partilhada com outros fornecedores de pratos preparados, constitui um serviço de restauração, e

— a venda de pratos, preparados segundo modalidades como as que estão em causa no processo principal, em estabelecimentos de restauração rápida, que o cliente decide levar para fora e não consumir no local na infraestrutura disponibilizada pelo sujeito passivo para o efeito, não constitui um serviço de restauração, mas sim uma entrega de produtos alimentares que pode ser tributada a uma taxa reduzida de IVA. Esta taxa pode ser idêntica à aplicável ao serviço de restauração, desde que não viole o princípio da neutralidade fiscal.

V. Conclusão

115. Tendo em conta as considerações precedentes, proponho que se responda às questões prejudiciais submetidas pelo Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia) do seguinte modo:

1) O artigo 98.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, lido em conjugação com o anexo III, ponto 12-A, desta diretiva e com o artigo 6.º do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que o conceito de «serviços de restauração e de *catering*» abrange o fornecimento de alimentos num local controlado pelo sujeito passivo, no qual estão organizados e implementados meios materiais e humanos para garantir ao consumidor a qualidade de serviços suficientes destinados a assegurar o seu conforto e a sua segurança, com vista ao consumo imediato desses alimentos no local.

   Por conseguinte, a venda de pratos, preparados segundo modalidades como as que estão em causa no processo principal, em estabelecimentos de restauração rápida nos quais o sujeito passivo coloca à disposição do cliente uma infraestrutura que permite consumir as refeições no local, que é organizada por ele ou partilhada com outros fornecedores de pratos preparados, constitui um serviço de restauração.

2) O artigo 98.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112, lido em conjugação com o anexo III, ponto 1, desta diretiva, deve ser interpretado no sentido de que o conceito de «produtos alimentares» abrange o fornecimento de alimentos, com vista ao seu consumo imediato, no exterior do lugar disponibilizado pelo sujeito passivo com serviços de apoio suficientes que permitam o consumo desses alimentos no local.

   Por conseguinte, a venda de pratos, preparados segundo modalidades como as que estão em causa no processo principal, em estabelecimentos de restauração rápida, que o cliente decide levar para fora e não consumir no local na infraestrutura disponibilizada pelo sujeito passivo para o efeito, não constitui um serviço de restauração, mas sim uma entrega de produtos alimentares que pode ser tributada a uma taxa reduzida do imposto sobre o valor acrescentado. Esta taxa pode ser idêntica à aplicável ao serviço de restauração, desde que não viole o princípio da neutralidade fiscal.