Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL JEAN RICHARD DE LA TOUR
prezentate la 12 noiembrie 2020[1]

Cauza C-703/19

J. K.
împotriva
Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach,
cu participarea
Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców

[cerere de decizie preliminară formulată de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia)]

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxă pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 98 – Posibilitate pentru statele membre de a aplica una sau două cote reduse de TVA anumitor livrări de bunuri și prestări de servicii – Calificare a unei activități comerciale drept «livrare de bunuri» sau «prestare de servicii» – Anexa III punctele 1 și 12a – Noțiunile de «alimente» și de «servicii de restaurant și de catering» – Preparate culinare pregătite pentru consumul imediat pe loc în localurile vânzătorului sau într-o zonă de fast-food – Preparate culinare pregătite pentru consumul imediat la pachet”

I. Introducere

1. Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 98 alineatul (2) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată[2] coroborat cu punctul 12a din anexa III la această directivă și cu articolul 6 din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată[3].

2. Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu având ca obiect impozitarea la o cotă redusă a operațiunilor de furnizare de alimente prin diverse procedee de vânzare în unități cu servire rapidă, organizate potrivit unui contract de franciză.

3. Aceste împrejurări vor determina Curtea să interpreteze pentru prima dată definiția noțiunii de „servicii de restaurant și de catering” reținută de legiuitorul Uniunii, în cadrul special al posibilității oferite statelor membre de a aplica două cote reduse de taxă pe valoarea adăugată (TVA) anumitor categorii de bunuri sau de servicii.

1 Limba originală: franceza.

2 JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”.

3 JO 2011, L 77, p. 1.

4. Analiza noastră ne va determina să amintim în ce condiții poate fi exercitată această posibilitate potrivit jurisprudenței Curții și să propunem reținerea unui criteriu general care să permită să se distingă noțiunea de „alimente” de noțiunea de „servicii de restaurant și de catering” în scopul impozitării la cote reduse a furnizării de feluri de mâncare pregătite însoțite de servicii conexe, din moment ce se caracterizează prin diversitatea naturii lor și a gradului lor de importanță, care nu permite o comparație ușoară cu împrejurările care au justificat anterior sesizarea Curții.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

1. Directiva TVA

5. În titlul VIII din Directiva TVA, intitulat „Cote”, capitolul 2, intitulat „Structura și nivelul cotelor”, cuprinde o primă secțiune consacrată „[c]otei standard”, care include articolul 96 cu următorul conținut:

„Statele membre aplică o cotă standard a TVA, care este fixată de fiecare stat membru ca procent din baza de impozitare și care este aceeași pentru livrarea de bunuri și pentru prestarea de servicii.”[4]

6. A doua secțiune din acest capitol 2, intitulată „Cote reduse”, cuprinde articolul 98 din Directiva TVA[5], care prevede[6]:

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

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

Cotele reduse nu se aplică serviciilor furnizate pe cale electronică.

(3) La aplicarea cotelor reduse prevăzute la alineatul (1) pentru categorii de bunuri, statele membre pot utiliza Nomenclatura combinată[7] pentru a delimita în mod precis categoria în cauză.”

7. Articolul 99 din Directiva TVA prevede:

„(1) Cotele reduse se fixează ca procent din baza de impozitare, care nu poate fi mai mic de 5 %.

4 Principiul unicității cotei standard a fost consacrat la articolul 12 alineatul (3) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”).

5 În versiunea rezultată din modificarea prin Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește locul de prestare a serviciilor (JO 2008, L 44, p. 11, articolul 2 punctul 2), aplicabilă de la 1 ianuarie 2010.

6 Dispozițiile articolului 98 din Directiva TVA au la origine dispozițiile rezultate din Directiva 92/77/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992 de completare a sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată și de modificare a Directivei 77/388/CEE (apropierea cotelor de TVA) (JO 1992, L 316, p. 1), în special articolul 1 punctul 1, care a înlocuit articolul 12 alineatul (3) din A șasea directivă cu noi dispoziții privind cotele reduse. Articolul 12 alineatul (3) litera (a) din A șasea directivă a fost modificat prin articolul 1 punctul 7 din Directiva 92/111/CEE a Consiliului din 14 decembrie 1992 de modificare a Directivei 77/388/CE și privind măsuri de simplificare în materia taxei pe valoarea adăugată (JO 1992, L 384, p. 47). În consecință, jurisprudența Curții referitoare la acest articol 12 alineatul (3) litera (a) poate fi transpusă pentru interpretarea articolului 98 din Directiva TVA.

7 Nomenclatura combinată a fost instituită prin Regulamentul (CEE) nr. 2658/87 al Consiliului din 23 iulie 1987 privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful Vamal Comun (JO 1987, L 256, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 4, p. 3). Aceasta se actualizează în fiecare an și este publicată în *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene* (seria „L”) sub forma unui regulament de punere în aplicare al Comisiei Europene.

(2) Fiecare cotă redusă este astfel stabilită încât valoarea TVA care rezultă din aplicarea cotei să permită în mod normal deducerea completă a TVA deductibile în temeiul articolelor 167-171 și articolelor 173-177."

8. Anexa III la Directiva TVA este intitulată „Lista livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii cărora le pot fi aplicate cotele reduse prevăzute la articolul 98". La punctul 1 din aceasta figurează printre altele alimentele (inclusiv băuturile, cu excepția băuturilor alcoolice) destinate consumului uman. La punctul 12a din această anexă, introdus prin Directiva 2009/47/CE a Consiliului din 5 mai 2009 de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește cotele reduse ale taxei pe valoarea adăugată[8], sunt menționate serviciile de restaurant și de catering. Furnizarea de băuturi (alcoolice și/sau nealcoolice) poate fi exclusă.

2. Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011

9. Potrivit considerentului (10) al Regulamentului de punere în aplicare nr. 282/2011, „[e]ste necesar să se definească în mod clar serviciile de restaurant și de catering, diferențele dintre acestea și tratamentul adecvat pentru aceste servicii".

10. Articolul 6 din regulamentul de punere în aplicare menționat prevede:

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

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

B. Dreptul polonez

11. Articolul 5a din ustawa o podatku od towarów i usług (Legea privind taxa pe bunuri și servicii)[9] din 11 martie 2004, în versiunea aplicabilă situației de fapt din litigiul principal[10], prevede:

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

8 JO 2009, L 116, p. 18.

9 Dz. U. din 2004, nr. 54, poziția 535.

10 Dz. U. din 2011, nr. 177, poziția 1054, denumită în continuare „Legea privind TVA".

12. Paragraful 3 punctul 1 din rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (Regulamentul Consiliului de Miniștri privind Clasificarea poloneză a bunurilor și serviciilor) [11] din 4 septembrie 2015, prevede:

„În scopul:

1) aplicării TVA

[…]

până la 31 decembrie 2017 se aplică Clasificarea poloneză a produselor și serviciilor reglementată prin rozporządzenie Rady Ministrow w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług [Regulamentul Consiliului de Miniștri privind Clasificarea poloneză a bunurilor și serviciilor [12]] (PKWiU) din 29 octombrie 2008."

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

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

14. În anexa 10 la Legea privind TVA, poziția 28 este intitulată „Feluri de mâncare și preparate gata pregătite, cu excepția produselor cu o tărie alcoolică mai mare de 1,2 %".

15. Articolul 3 alineatul 1 punctul 1 din rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie towarów i usług dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania stawek obniżonych (Regulamentul ministrului de finanțe privind bunurile și serviciile care beneficiază de cota redusă de TVA și condițiile de aplicare a cotelor reduse) [13] din 23 decembrie 2013 prevede:

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

1) bunurile și serviciile enumerate în anexa la prezentul regulament."

16. Punctul III poziția 7 din anexa la acest regulament are următorul cuprins:

„Servicii din domeniul alimentației (PKWiU ex[14] 56)[15], cu excepția vânzărilor de:

1) băuturi alcoolice cu o tărie alcoolică mai mare de 1,2 %,

2) băuturi alcoolice care sunt amestecuri de bere și băuturi nealcoolice cu un conținut de alcool de peste 0,5 %,

3) băuturi pentru care se utilizează infuzie de cafea sau ceai, indiferent de proporția acestei infuzii în preparatul final,

11 Dz. U. din 2015, poziția 1676, denumită în continuare „PKWiU".

12 Dz. U. din 2008, nr. 207, poziția 1293.

13 Dz. U. din 2013, poziția 1719.

14 Conform articolului 2 punctul 30 din Legea privind TVA, termenul „ex" are rolul de a viza o categorie de bunuri sau de servicii din cadrul PKWiU sau doar o parte din bunurile sau serviciile din categoria corespunzătoare.

15 Expresia utilizată în cererea de decizie preliminară este „Usługi związane z wyżywieniem (PKWiU ex 56)". În observațiile scrise ale Comisiei, aceasta este tradusă prin „servicii legate de furnizarea de preparate culinare". Trebuie observat că expresia „servicii de alimentație publică" corespunde celei utilizate pentru codul 56 din anexa la Regulamentul (UE) nr. 1209/2014 al Comisiei din 29 octombrie 2014 de modificare a Regulamentului (CE) nr. 451/2008 al Parlamentului European și al Consiliului de instituire a unei noi clasificări statistice a produselor în funcție de domeniul de activitate (CPA) și de abrogare a Regulamentului (CEE) nr. 3696/93 al Consiliului (JO 2014, L 336, p. 1).

4) băuturi nealcoolice gazoase,

5) apă minerală,

6) alte mărfuri în stare neprelucrată impozitate la cota menționată la articolul 41 alineatul 1 din [L]ege[a privind TVA]."

17. Grupul 56.1 din cadrul PKWiU, intitulat „Servicii de restaurant și alte localuri gastronomice", cuprinde printre altele categoriile 56.10.11 („Servicii de preparare și servire a mâncării în restaurante"), 56.10.13 („Servicii de preparare și livrare a mâncării în localuri cu autoservire") și 56.10.19 („Alte servicii de alimentație").

18. Potrivit instanței de trimitere, interpretarea PKWiU se face prin trimitere la rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (Regulamentul Consiliului de Miniștri privind clasificarea activităților din Polonia)[16] din 24 decembrie 2007, și, în special, la capitolul 56 și la subclasele acestuia cuprinse în reglementarea menționată. Acest capitol cuprinde activitatea prestată în legătură cu alimentația asigurată integral și destinată consumului imediat în restaurante, inclusiv restaurante cu autoservire și restaurante care oferă mâncare „la pachet", care au sau nu locuri așezate. În acest caz, nu este esențial tipul de unitate care servește preparatul, ci faptul că este destinat consumului direct. Subclasa 56.10.A, intitulată „Restaurante și alte localuri gastronomice permanente", include pregătirea și servirea meselor pentru clienții așezați la mese sau pentru clienții care aleg mâncărurile dorite din meniul afișat, indiferent dacă aceștia consumă alimentele preparate pe loc, le iau la pachet sau le sunt livrate. Această subclasă include activitățile de restaurante, cafenele, unități cu servire rapidă, unități cu livrare la pachet, gelaterii, pizzerii, restaurante sau baruri care livrează mâncare la pachet în mijloace de transport, efectuate de entități separate.

19. Instanța de trimitere precizează că această metodă de reglementare a domeniului de aplicare al „serviciilor de restaurant" din PKWiU a afectat domeniul de reglementare al categoriei „Feluri de mâncare și preparate gata pregătite cu excepția produselor cu o tărie alcoolică mai mare de 1,2 %" (ex 10.85.1). Trimiterea la PKD limitează această categorie la subpoziția 10.85.Z din PKD privind „[p]roducerea de feluri de mâncare gata pregătite". Această subpoziție include producția de feluri de mâncare și preparate gata pregătite (cu alte cuvinte, pregătite, asezonate și gătite), congelate sau conservate, compuse din cel puțin două ingrediente diferite (cu excepția condimentelor etc.), care sunt în mod normal ambalate și etichetate pentru revânzare. Această subpoziție nu include pregătirea felurilor de mâncare pentru un consum direct, clasificată în subpozițiile corespunzătoare ale capitolului 56 din PKD.

III. Situația de fapt din litigiul principal și întrebările preliminare

20. Potrivit observațiilor scrise transmise Curții, reclamantul din litigiul principal este beneficiar al unei francize în cadrul unui lanț de unități cu servire rapidă (sau de tip fast-food), și anume McDonald's Polska sp. z o.o. Acesta desfășoară o activitate de vânzare de feluri de mâncare și preparate pregătite, precum sandviciuri, produse pe bază de cartofi, salate, cartofi prăjiți, broccoli, înghețată, shake-uri din lapte, sucuri de fructe etc. Aceste produse se servesc pe o tavă cu care clientul primește șervețele care pot fi aruncate și, pentru anumite produse, tacâmuri sau un pai. Meniurile și felurile de mâncare sunt pregătite pe loc din semipreparate. Acestea pot fi servite calde sau reci și trebuie să fie consumate în local sau pot fi luate la pachet.

21. În cadrul activității economice prestate, reclamantul utilizează diferite metode de vânzare:

– vânzarea de produse către clienți în interiorul restaurantelor („in-store"),

16 Dz. U. din 2007, nr. 251, poziția 1885, denumită în continuare „PKD".

– vânzarea printr-o fereastră, către exteriorul unui restaurant, a unor produse destinate să fie consumate în afara restaurantului consumatorilor aflați în mașini sau nu („drive in”, „walk through”) și

– vânzarea de produse către clienți în interiorul unei galerii comerciale în zone desemnate, respectiv zone de alimentație („food court”).

22. În luna septembrie a anului 2016, Urząd kontroli skarbowej (Administrația fiscală, Polonia) a efectuat un control al declarațiilor de TVA ale reclamantului, precum și cu privire la calculul și plata acestei taxe pentru perioada cuprinsă între 1 ianuarie și 30 iunie 2016.

23. În urma acestui control, administrația fiscală a considerat că toate activitățile reclamantului trebuiau calificate drept „servicii legate de alimentație” supuse cotei de TVA de 8 %, iar nu drept livrări de „feluri de mâncare gata preparate”, cărora li se aplică cota de TVA de 5 %, astfel cum a declarat reclamantul. Motivul reținut este că bunurile vândute nu sunt încadrate în categoria 10.85.1. din PKWiU, care nu include servicii. Potrivit acestei administrații, preparatul în sine, faptul că este pregătit pentru a fi consumat pe loc și posibilitatea de a fi consumat imediat sunt elemente esențiale pentru a reține că este vorba despre un serviciu de alimentație, iar nu despre furnizarea unui fel de mâncare gata preparat.

24. Prin decizia din 21 aprilie 2017, administrația fiscală a rectificat cuantumul TVA-ului datorat de reclamant pentru perioada controlată.

25. Prin hotărârea din 1 martie 2018, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Tribunalul Administrativ al Voievodatului din Gliwice, Polonia) a respins acțiunea introdusă de reclamant împotriva deciziei administrației fiscale, reținând aceleași motive și luând în considerare aprecierea operațiunii taxabile de către client.

26. Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia), instanța de trimitere, sesizată de reclamant, care a atacat această hotărâre, exprimă îndoieli, în raport cu cerințele de drept al Uniunii, în ceea ce privește transpunerea de către legiuitorul polonez a articolului 98 din Directiva TVA, inclusiv anexa III la aceasta, ca urmare a trimiterii nu la Nomenclatura combinată, ci la PKWiU, care este o clasificare a activităților în scopuri statistice care definește domeniul de aplicare al noțiunii de „servicii de restaurant” în funcție de activitatea unor entități specifice și nu, după cum este cazul în materie de TVA, pe baza obiectului taxei. Astfel, expresia „servicii legate de alimentație”, utilizată pentru a desemna codul PKWiU ex 56, este mai extinsă decât noțiunea de „servicii de restaurant”, care figurează în Directiva TVA. În consecință, aceasta ar afecta domeniul de aplicare al categoriei de bunuri intitulate „Feluri de mâncare și preparate gata pregătite”. De asemenea, această noțiune ar trebui interpretată în conformitate cu jurisprudența Curții.

27. În plus, instanța de trimitere consideră că faptul că reclamantul contestă pertinența clasificărilor statistice pentru stabilirea cotei de TVA aplicabile vânzării de feluri de mâncare pregătite conduce la acordarea unei importanțe decisive clasificării acestor servicii în sfera „serviciilor de restaurant” sau la excluderea lor. Potrivit acestei instanțe, diferitele condiții în care sunt servite felurile de mâncare vândute sunt determinante. Din punctul de vedere al clientului mediu, vânzarea pentru consum pe loc într-o infrastructură adaptată în acest scop, fără un serviciu specializat și cu o personalizare limitată a comenzii felurilor de mâncare, ar trebui deosebită de vânzarea de produse alimentare către clienți care se deplasează într-un loc adecvat în afara punctului de vânzare cu vehiculul lor („drive-in”) sau pe jos („walk-through”), precum și de vânzarea într-o zonă de restaurante de tip fast-food („food court”). În aceste cazuri, pentru client, posibilitatea de a utiliza infrastructura propusă de reclamant nu ar fi un element esențial al prestației furnizate de reclamant.

28. În plus, instanța de trimitere ridică problema, având în vedere jurisprudența Curții, a pertinenței criteriului întemeiat pe metoda de pregătire a felurilor de mâncare, care distinge felurile de mâncare destinate consumului pe loc de cele care nu pot fi consumate în mod direct. Ea subliniază în această privință că fiecare dintre sistemele de vânzare a felurilor de mâncare pregătite pus în aplicare de reclamant prezintă elemente care țin atât de o livrare de bunuri, cât și de o prestare de servicii. Totuși, această a doua calificare depinde de întinderea infrastructurii propuse clientului și de alegerea acestuia de a beneficia de ea.

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

„1) În domeniul de aplicare al noțiunii «servicii de restaurant», în cazul căreia este aplicabilă cota redusă de TVA [articolul 98 alineatul (2) coroborat cu punctul 12a din anexa III la Directiva TVA coroborat cu articolul 6 din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011,] este inclusă vânzarea de mâncăruri preparate, în împrejurări precum cele din acțiunea desfășurată în fața instanței naționale, respectiv în cazul în care vânzătorul:

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

– nu asigură chelneri;

– nu există servire în sens strict;

– procesul de comandă este simplificat și parțial automatizat;

– clientul are posibilități limitate de a personaliza comanda.

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

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

30. Reclamantul, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach (Directorul Oficiului de Administrare Fiscală din Katowice, Polonia), Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców (mediatorul pentru întreprinderi mici și mijlocii, Polonia), guvernul polonez și Comisia au prezentat observații scrise. Curtea a decis să se pronunțe asupra cauzei fără organizarea unei ședințe de audiere a pledoariilor.

IV. Analiză

A. Observații introductive

31. Din formularea întrebărilor preliminare, care, în opinia noastră, trebuie examinate împreună, rezultă că instanța de trimitere solicită Curții să se pronunțe cu privire la aspectul dacă diferitele activități de vânzare a felurilor de mâncare pregătite în vederea consumului lor direct, precum cele din cauza principală, în locuri cu servire rapidă, pot fi calificate drept „servicii de restaurant” cărora li se poate aplica o cotă redusă de TVA în conformitate cu articolul 98 alineatul (2) din Directiva TVA coroborat cu punctul 12a din anexa III la această directivă și cu articolul 6 din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011.

32. Cu toate acestea, din motivarea deciziei de trimitere reiese că aceasta este justificată în parte de îndoieli cu privire la transpunerea în dreptul polonez a dreptului Uniunii aplicabil. Anumite observații scrise prezentate Curții au fost dezvoltate cu privire la acest aspect.

33. Prin urmare, considerăm oportun să amintim obiectul litigiului în cadrul căruia Curtea este sesizată și contextul acestuia. Este vorba despre calificarea unor operațiuni de furnizare de preparate culinare fie drept „servicii de catering”, fie drept livrări de „preparate gata pregătite”, cărora li se aplică două cote reduse de TVA diferite, și anume 8 % pentru primele, din moment ce produsul poate fi consumat imediat, și 5 % pentru celelalte, dacă produsul nu îndeplinește condiția respectivă. Această distincție se face prin referire la o clasificare statistică națională a activităților economice al căror caracter determinant și a căror diferența față de Nomenclatura combinată sunt subliniate de instanța de trimitere.

34. Desigur, această instanță ridică în prealabil problema metodei alese de legiuitorul polonez pentru a aplica posibilitatea de a stabili una sau două cote reduse de TVA oferită de articolul 98 din Directiva TVA coroborat cu anexa III la aceasta din urmă. Totuși, sesizarea Curții nu privește compatibilitatea legislației poloneze cu dreptul Uniunii în materie de TVA și în special cu punctele 1 și 12a din anexa III la această directivă ale cărei limite le-ar fi depășit [17]. Cu alte cuvinte, sesizarea Curții nu are ca obiect posibilitatea de a aplica o cotă redusă de TVA unui bun sau unui serviciu care nu figurează în această anexă III, ceea ce ar avea drept consecință necesitatea de a aplica cota standard de TVA.

35. Cu toate acestea, din cererea de decizie preliminară rezultă că, având în vedere diversitatea operațiunilor de restaurant cu servire rapidă în discuție în litigiul principal, instanța de trimitere exprimă îndoieli cu privire la aplicarea selectivă a două cote reduse stabilite de legiuitorul polonez pentru a impozita vânzarea de alimente, având în vedere definiția „serviciilor de restaurant și de catering” reținută atât de legiuitorul Uniunii, cât și de Curte. În această privință, trebuie subliniat că cererea respectivă se conformează cu cauzele anterioare care au condus la pronunțarea Hotărârii din 2 mai 1996, Faaborg-Gelting Linien [18], și a Hotărârii din 10 martie 2011, Bog și alții [19], pronunțate în materie de impozitare în scopuri de TVA a furnizării de preparate sau de alimente cu sau fără servicii conexe.

17 A se vedea cu titlu comparativ Hotărârea din 9 noiembrie 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846).

18 C-231/94, denumită în continuare „Hotărârea Faaborg-Gelting Linien”, EU:C:1996:184.

19 C-497/09, C-499/09, C-501/09 și C-502/09, denumită în continuare „Hotărârea Bog și alții”, EU:C:2011:135.

36. Totuși, în speță, analiza domeniului de aplicare al acestor decizii se dovedește delicată. Astfel, trebuie subliniat, pe de o parte, că acel cadru legislativ în care Curtea a statuat a evoluat [20] și, pe de altă parte, că operațiunile de restaurant cu servire rapidă în discuție în litigiul principal prezintă caracteristici care, conform condițiilor privind vânzarea de alimente și alegerea clientului, pot fi cele ale unei livrări de bunuri sau ale unei prestări de servicii. Astfel, în opinia noastră, cauza principală evidențiază dificultăți inedite pentru a ajunge la distincția între noțiunea de „alimente” și cea de „servicii de restaurant”.

37. În aceste condiții, întrucât calificarea operațiunilor de furnizare de alimente impozabile la cote reduse, în conformitate cu anexa III la Directiva TVA, este o condiție prealabilă indispensabilă pentru verificarea aplicabilității unor cote diferite de TVA unei categorii din această anexă, este de competența Curții să definească criteriile utile pentru această apreciere care revine instanței naționale.

38. Astfel, propunem Curții să considere că instanța de trimitere îi solicită în esență să stabilească dacă articolul 98 alineatul (2) din Directiva TVA și punctele 1 și 12a din anexa III la aceasta din urmă coroborate cu articolul 6 din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 trebuie interpretate în sensul că diferitele activități de furnizare a felurilor de mâncare pregătite în vederea consumului lor imediat în localuri cu servire rapidă intră în domeniul de aplicare al noțiunii de „servicii de restaurant și de catering” sau al noțiunii de „alimente”, în scopul impozitării la o cotă redusă de TVA.

39. Ca urmare a contextului acestei cereri pe care tocmai l-am subliniat, examinarea sa justifică amintirea principiilor aplicabile impozitării la cotă redusă a operațiunilor supuse TVA-ului, în general, și „serviciilor de restaurant și de catering”, în special, înainte de a prezenta elementele utile interpretării care ar putea fi dată acestora în vederea aplicării lor în cazul operațiunilor în cauză.

B. Impozitarea la o cotă redusă a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii

40. Potrivit articolului 96 din Directiva TVA, fiecare stat membru stabilește și aplică o cotă standard de TVA, care este aceeași pentru livrarea de bunuri și pentru prestarea de servicii.

41. Prin derogare de la acest principiu, articolul 98 din directiva menționată prevede posibilitatea aplicării fie a uneia, fie a două cote reduse de TVA. În acest scop, anexa III la directiva menționată enumeră în mod exhaustiv categoriile de livrări de bunuri și de prestări de servicii care pot face obiectul cotelor reduse [21].

42. Obiectivul acestei anexe este de a face mai puțin costisitoare și deci mai accesibile pentru consumatorul final, care suportă în final TVA-ul, anumite bunuri considerate deosebit de necesare [22]. În ceea ce privește alimentele, Curtea le-a considerat bunuri esențiale [23].

20 Spre deosebire de cauzele care au condus la pronunțarea Hotărârilor Faaborg-Gelting Linien și Bog și alții, în speță se aplică Directiva TVA, intrată în vigoare la 1 ianuarie 2007 (a se vedea articolul 413 din această directivă), precum și modificarea sa intervenită la 1 iunie 2009 (a se vedea articolul 3 din Directiva 2009/47), care a oferit statelor membre posibilitatea de a aplica o cotă redusă de TVA „serviciilor de restaurant și de catering”.

21 A se vedea Hotărârea din 19 decembrie 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, punctul 22 și jurisprudența citată).

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

23 A se vedea Hotărârea din 3 martie 2011, Comisia/Țările de Jos (C-41/09, EU:C:2011:108, punctul 53).

43. În ceea ce privește conținutul specific al anexei III la Directiva TVA, Curtea a decis că trebuie să se recunoască legiuitorului Uniunii o largă putere de apreciere, dat fiind faptul că este chemat, atunci când adoptă o măsură fiscală, să facă alegeri de natură politică, economică, precum și socială și să ierarhizeze interese contrare sau să efectueze aprecieri complexe [24].

44. Curtea a precizat că, în cadrul acestei largi puteri de apreciere de care dispune legiuitorul Uniunii atunci când adoptă o măsură fiscală, acesta a dorit ca, prin introducerea anexei III la Directiva TVA, bunurilor esențiale, precum și bunurilor și serviciilor care corespund unor obiective sociale și culturale, în măsura în care acestea nu prezintă sau prezintă puține riscuri de denaturare a concurenței, să li se poată aplica o cotă redusă de TVA [25].

45. Astfel, în anexa III la Directiva TVA se prevede că statele membre pot aplica una sau mai multe cote reduse de TVA următoarelor categorii: „1. [a]limentele […]” și „12a. serviciile de restaurant și de catering […]”.

46. Curtea a amintit că aplicarea de către statele membre a uneia sau a două cote reduse de TVA nu este obligatorie și reprezintă o derogare de la principiul potrivit căruia este aplicabilă cota standard. În consecință, potrivit jurisprudenței constante, dispozițiile aplicabile în materie sunt de strictă interpretare [26] și în conformitate cu sensul obișnuit al termenilor respectivi [27].

47. În plus, potrivit articolului 98 alineatul (3) din Directiva TVA, pentru aplicarea *cotelor reduse* pentru categorii *de bunuri* care figurează în lista din anexa III la această directivă, statele membre „pot utiliza Nomenclatura combinată pentru a delimita în mod precis categoria în cauză”.

48. În această privință, Curtea a statuat că utilizarea acestei nomenclaturi combinate nu este decât o modalitate printre altele de a delimita cu precizie categoria în cauză [28].

49. După cunoștința noastră, Curtea nu a fost niciodată întrebată cu privire la condițiile în care posibilitatea de a aplica cote reduse de TVA poate fi exercitată de statele membre în funcție de categoria care figurează în anexa H la A șasea directivă sau în anexa III la Directiva TVA. Mai general, cu excepția Hotărârii din 3 mai 2001, Comisia/Franța [29], hotărârile anterioare pronunțate de Curte se referă la aplicarea unei singure cote reduse de TVA și privesc limitarea aplicării acesteia la anumite bunuri [30] sau la anumite servicii [31] dintr-o singură categorie.

24 A se vedea Hotărârea din 9 martie 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, punctul 23 și jurisprudența citată), precum și Hotărârea din 19 decembrie 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, punctul 31 și jurisprudența citată). Pe de altă parte, este interesant de observat că lista care figurează în anexa III la Directiva TVA are ca efect să permită statelor membre să impoziteze la o cotă redusă sau să scutească aproximativ 65 % din cheltuielile de consum ale gospodăriilor, potrivit documentului de lucru al serviciilor Comisiei, evaluarea impactului, care însoțește Propunerea de directivă a Consiliului de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește cotele taxei pe valoarea adăugată [SWD(2018) 7 final] (punctul 1.2), disponibilă doar în limba engleză.

25 A se vedea Hotărârea din 19 decembrie 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, punctele 31 și 32, precum și jurisprudența citată).

26 A se vedea Hotărârea din 9 martie 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, punctul 25 și jurisprudența citată), precum și Hotărârea din 19 decembrie 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, punctul 25).

27 A se vedea Hotărârea din 19 decembrie 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, punctul 25).

28 A se vedea Hotărârea din 9 noiembrie 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, punctul 25).

29 C-481/98, EU:C:2001:237. A se vedea punctul 33 din această hotărâre.

30 A se vedea printre altele Hotărârea din 9 noiembrie 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, punctul 36).

31 A se vedea printre altele Hotărârea din 27 februarie 2014, Pro Med Logistik și Pongratz (C-454/12 și C-455/12, EU:C:2014:111, punctul 60), precum și Hotărârea din 9 martie 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, punctul 37).

50. Având în vedere împrejurările din cauza principală, ne pare oportun să arătăm că, la articolul 98 din Directiva TVA, nu figurează nicio restricție privind stabilirea cotelor reduse de TVA și modalitățile lor de aplicare în funcție de categoriile de bunuri sau de servicii vizate în anexa III la această directivă [32]. Astfel, fiecare dintre aceste categorii, chiar o parte dintre ele, poate face obiectul a două cote diferite de TVA, reduse sau nu, conform obiectivelor urmărite de statele membre [33]. Cu alte cuvinte, aceeași cotă redusă de TVA poate fi aplicată livrării unui bun și unei prestări de servicii [34].

51. În această privință, trebuie subliniat că armonizarea normelor aplicabile în materie de TVA de către legiuitorul Uniunii, prin efectul unui număr foarte important de texte printre care trebuie să se rețină A șasea directivă, care a fost înlocuită și codificată prin Directiva TVA, a asigurat în mod constant libertatea statelor membre în ceea ce privește aplicarea acestor norme și în special a celor referitoare la alegerea cotelor stabilite în funcție de bunul sau de serviciul în cauză.

52. Totuși, această posibilitate oferită statelor membre de a aplica diferite cote de TVA pentru bunuri sau servicii nu poate avea ca efect scutirea statelor membre de respectarea principiilor comune. Pe de o parte, în conformitate cu dreptul Uniunii aplicabil în materie de TVA, operațiunile taxabile trebuie să fie diferențiate în funcție de obiectul lor [35].

53. Pe de altă parte, potrivit jurisprudenței constante de Curții, statele membre trebuie să respecte principiul neutralității fiscale în cazul în care acestea aleg să aplice cota redusă de TVA uneia dintre cele 24 de categorii de bunuri sau de servicii prevăzute în anexa III la Directiva TVA [36] și, dacă este cazul, să limiteze aplicarea în mod selectiv a acesteia unei părți din bunurile sau serviciile din fiecare dintre aceste categorii [37], ceea ce dă, pe de altă parte, sens obligației de a distinge bunurile de servicii, amintită la punctul anterior din aceste concluzii.

54. Acest principiu se opune ca, din punctul de vedere al TVA-ului, bunuri sau prestări de servicii asemănătoare, care se află în concurență unele cu altele, să fie tratate diferit [38].

55. Întrucât este vorba despre un principiu inerent sistemului comun de TVA [39], considerăm că această jurisprudență poate fi transpusă legislațiilor naționale care au stabilit *două* cote reduse de TVA pentru bunuri sau servicii.

32 De asemenea, se poate observa că din utilizarea, la articolul 98 alineatul (3) din această directivă, a expresiei „[l]a aplicarea cotelor reduse”, iar nu, de exemplu, a expresiei „una dintre cotele reduse”, rezultă că bunurile pot fi supuse unei taxări care cuprinde două cote reduse diferite. În plus, în comparație cu acest mod de redactare, ne putem întemeia pe lipsa unei dispoziții speciale referitoare la prestări de servicii sau care exclude aplicarea a două cote diferite pentru prestările de servicii sau care justifică un tratament diferit. A se vedea în același sens Hotărârea din 8 mai 2003, Comisia/Franța (C-384/01, EU:C:2003:264, punctul 27).

33 Considerăm de asemenea că o asemenea interpretare este confirmată de finalitatea sistemului cotelor reduse de TVA ales de legiuitorul Uniunii. A se vedea în această privință punctele 43 și 44 din prezentele concluzii. De asemenea, ne-am putea întemeia pe calificarea de către Curte a alimentelor drept bunuri esențiale. A se vedea în acest sens Hotărârea din 1 octombrie 2020, Staatssecretaris van Financiën (Cota redusă de TVA pentru afrodiziace) (C-331/19, EU:C:2020:786, punctele 25, 26 și 35). Astfel, alegerea între două cote reduse de TVA a celei mai puțin ridicate ar putea fi justificată pentru anumite produse alimentare fără vreun serviciu conex.
În plus, în ceea ce privește serviciile, considerăm că articolul 101 din Directiva TVA trebuie citat ca dovedind importanța acordată de legiuitorul Uniunii serviciilor, inclusiv celor de catering, ca urmare a impactului cotelor reduse de TVA asupra creării locurilor de muncă, a creșterii economice și a bunei funcționări a pieței interne.

34 A se vedea în această privință, cu titlu de exemplu al cotelor reduse de TVA aplicate în statele membre, Raportul Comisiei intitulat „VAT rates applied in the Member States of the European Union, Situation at 1st January 2020” [Taxud.c.1(2020)], tabel II, disponibil la următoarea adresă de internet: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf (p. 4 și 5), în limba engleză.

35 A se vedea articolele 14 și 24 din Directiva TVA care definesc „livrarea de bunuri” și, respectiv, „prestarea de servicii”.

36 A se vedea Hotărârea din 9 martie 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, punctul 28 și jurisprudența citată).

37 A se vedea printre altele Hotărârea din 9 martie 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, punctul 30 și jurisprudența citată), precum și Hotărârea din 19 decembrie 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, punctul 36 și jurisprudența citată).

38 A se vedea jurisprudența citată la nota de subsol anterioară. A se vedea de asemenea, în ceea ce privește diferite sensuri ale expresiei „principiul neutralității fiscale” în materie de TVA, Concluziile avocatului general domnul Hogan prezentate în cauza Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2019:942, punctele 55 și 56, precum și notele de subsol 21 și 22).

39 A se vedea în acest sens Hotărârea din 9 noiembrie 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, punctul 23).

56. În consecință, sub aceste rezerve, în ceea ce privește livrările de bunuri și prestările de servicii incluse în categoriile menționate în anexa III la Directiva TVA, statele membre au obligația de a le determina în special pe cele cărora li se aplică o cotă sau cote reduse de TVA [40].

57. În plus, aplicarea selectivă a cotei reduse de TVA trebuie să poată fi justificată de aspecte concrete și specifice categoriei din anexa III în cauză [41].

58. Din amintirea tuturor acestor principii rezultă, pe de o parte, că Curtea efectuează o verificare a legii naționale atunci când i se solicită să se pronunțe cu privire la respectarea domeniului de aplicare al uneia dintre categoriile care figurează în anexa III la Directiva TVA sau atunci când se invocă o atingere adusă principiului neutralității fiscale și că instanța de trimitere a oferit Curții elemente de apreciere referitoare la obiectivele urmărite de legiuitorul național cu ocazia alegerii cotei sau a cotelor reduse de TVA.

59. Astfel, revine instanței naționale sarcina de a verifica dacă alegerea legiuitorului național de a aplica o cotă redusă de TVA, de exemplu, precum în speță, furnizării de alimente sau unor servicii de restaurant privește operațiuni care intră sub incidența acestei anexe III, mai precis a punctului 1 sau a punctului 12a, iar tratamentul diferit din punctul de vedere al TVA-ului al bunurilor sau al prestărilor de servicii care ar face parte din aceeași categorie a fost realizat cu respectarea principiului neutralității fiscale.

60. Pe de altă parte, în cazul în care se respectă aceste condiții, este exclus de la controlul Curții faptul că dispoziții naționale clasifică, fără a face referire la Nomenclatura combinată [42], bunuri și servicii impozitate la aceeași cotă redusă de TVA într-o singură categorie, fără a face în mod formal o distincție între cele care intră sub incidența unui punct care figurează în anexa III la Directiva TVA ca bunuri și cele care sunt vizate ca servicii în această anexă [43]. De asemenea, este irelevant faptul că legiuitorul național a ales să utilizeze, pentru a desemna o categorie din clasificarea națională, termeni asemănători celor de la un punct care figurează în anexa III la Directiva TVA, reținând în același timp un domeniu de aplicare mai larg [44], din moment ce bunurile și serviciile care sunt vizate în aceasta sunt taxabile la cota redusă de TVA în conformitate cu articolul 98 din Directiva TVA și este respectat principiul neutralității fiscale. Situația ar fi diferită dacă legiuitorul național ar fi intenționat să se refere în clasificarea sa de referință numai, de exemplu, la serviciile prevăzute la punctul 12a din anexa III la această directivă, fără a respecta condițiile de aplicare a cotei reduse de TVA alese.

61. În consecință, în ceea ce privește cauza principală, problema calificării operațiunilor în cauză are sens numai în cazul în care trebuie să conducă la impozitarea acestora la o altă cotă redusă de TVA, în parte sau în totalitate, având în vedere principiul neutralității fiscale, care ar determina instanța de trimitere să ridice problema alegerii legiuitorului polonez de a impozita la 5 % categoria „felurilor de mâncare pregătite”, definită ca incluzând orice activitate de fabricare a felurilor de mâncare pregătite care nu sunt destinate unui consum direct, în contrast cu definirea activităților legate de alimentație.

40 A se vedea Hotărârea din 9 noiembrie 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, punctul 23 și jurisprudența citată).

41 A se vedea printre altele Hotărârea din 9 noiembrie 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, punctul 24 și jurisprudența citată).

42 A se vedea punctul 48 din prezentele concluzii.

43 Amintim că, în speță, potrivit instanței de trimitere, legiuitorul polonez a stabilit o cotă redusă de 5 % aplicabilă printre altele „[f]eluri[lor] de mâncare și preparate[lor] gata pregătite” și o altă cotă redusă de 8 % aplicabilă în special „[s]erviciilor legate de alimentație” și că stabilirea cotei de TVA se face prin referire la o clasificare statistică a bunurilor și serviciilor (PKWiU), legată de clasificarea tipurilor de activități comerciale (PKD) care, în special pentru cotele reduse, cuprinde categoria 10.85.1 din PKWiU, „[f]eluri de mâncare și preparate gata pregătite”, și grupul 56.1 din PKWiU, „servicii de restaurant și alte localuri gastronomice”, inclusiv „servicii de preparare și servire a mâncării în restaurante”, „servicii de preparare și livrare a mâncării în localuri cu autoservire”, „alte servicii de alimentație”. A se vedea punctele 13-19 din prezentele concluzii.

44 În speță, observăm că, potrivit instanței de trimitere, divizia de referință cuprinde activitățile de servicii legate de furnizarea de preparate pentru un consum imediat (a se vedea punctele 18 și 19 din prezentele concluzii), fără o condiție referitoare la existența unor servicii conexe.

62. Întrucât legiuitorul Uniunii a precizat criteriul care permite calificarea operațiunilor de servicii de restaurant sau de catering, iar jurisprudența Curții interpretase anterior noțiunea de „alimente” într-un cadru legislativ diferit, trebuie precizate elementele utile pentru o aplicare uniformă a acestor noțiuni.

C. Impozitarea la o cotă redusă a „serviciilor de restaurant și de catering”

63. Începând de la 1 iunie 2009, data intrării în vigoare a Directivei 2009/47 [45], figurează în anexa III la Directiva TVA punctul 12a, în temeiul căruia, în ceea ce privește „serviciile de restaurant și de catering”, statele membre au posibilitatea de a deroga de la principiul impozitării la cota standard a bunurilor și serviciilor.

64. Potrivit considerentului (2) al Directivei 2009/47, obiectivul urmărit este de a favoriza crearea de locuri de muncă și de a lupta împotriva economiei informale.

65. La articolul 6 alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, care se aplică, potrivit articolului 65 din acesta, începând de la 1 iulie 2011, legiuitorul Uniunii a enunțat, în scopul asigurării aplicării uniforme a sistemului de TVA [46], elementele care caracterizează serviciile de restaurant și de catering și pe cele care le deosebesc între ele. La alineatul (2) al acestui articol se precizează ceea ce nu permite calificarea operațiunii drept serviciu de restaurant sau de catering.

66. În consecință, în ceea ce privește, în special, furnizarea de alimente preparate pentru consumul imediat, care face obiectul litigiului în cauza principală, examinarea modului de redactare a primelor două teze ale articolului 6 alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 și a alineatului (2) al acestui articol conduce, în opinia noastră, la necesitatea de a reține că serviciile de restaurant și de catering nu sunt caracterizate prin modul de preparare a alimentelor, ci prin punerea în aplicare a unor servicii conexe care însoțesc furnizarea acestor alimente. În plus, serviciile conexe menționate trebuie să fie suficiente și predominante pentru a asigura consumul imediat al alimentelor preparate.

67. În caz contrar, trebuie să se deducă de aici, în opinia noastră, că furnizarea de alimente este considerată o livrare de bunuri, mai precis de „alimente” [47].

68. Potrivit articolului 6 alineatul (1) a treia teză din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, numai locul de prestare a serviciilor care însoțesc furnizarea de produse alimentare permite distincția între serviciile de restaurant și serviciile de catering.

45 Legiuitorul Uniunii a intervenit înaintea pronunțării Hotărârii Bog și alții și a interpretat categoria 1 din anexa H la A șasea directivă (a se vedea punctul 8 din această hotărâre), devenită anexa III la Directiva TVA, care menționa, în vederea impozitării la o cotă redusă de TVA, alimentele, în special ingredientele destinate preparării acestor alimente și produsele utilizate pentru completarea sau înlocuirea acestor produse, fără o diferențiere legată de metodele de vânzare a lor. Curtea a declarat în esență că, în cazul livrării bunurilor, felurile de mâncare și preparatele gata pregătite pentru un consum imediat intră în domeniul de aplicare al acestei dispoziții din anexa H la A șasea directivă și pot beneficia de cota redusă de TVA.

46 A se vedea considerentul (4) al acestui regulament de punere în aplicare.

47 A se vedea, în ceea ce privește motivele acestei analize, punctele 80 și 86 din prezentele concluzii.

69. Această simplă reamintire ar trebui să fie suficientă pentru a permite Curții să răspundă la întrebările preliminare astfel cum au fost adresate. Totuși, împrejurările de fapt din litigiul principal, care au justificat îndoielile instanței de trimitere, evoluția analizelor autorităților poloneze cu privire la cota de TVA aplicabilă operațiunilor în cauză și concordanța observațiilor scrise prezentate Curții numai în cazul vânzărilor în afara localurilor cu servire rapidă demonstrează necesitatea de a preciza sensul acestor definiții [48].

70. În consecință, conform jurisprudenței Curții citate la punctul 46 din prezentele concluzii, noțiunea de „servicii de restaurant” în sensul punctului 12a din anexa III la Directiva TVA coroborat cu articolul 6 din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 trebuie să fie interpretată în sens strict și să nu se extindă domeniul de aplicare al acestei dispoziții la prestațiile care nu sunt legate intrinsec de noțiunea menționată.

71. În ceea ce privește modul de redactare a punctului 12a din anexa III menționată, se poate preciza, în primul rând, că expresia „servicii de restaurant”, care poate, în limbajul curent, să desemneze în același timp un loc și un serviciu, precum și expresia „servicii […] de catering” sunt în concordanță cu modul de redactare a articolului 55 din Directiva TVA, nemodificat de la 1 ianuarie 2010, data intrării în vigoare a acestei dispoziții introduse prin Directiva 2008/8. Articolul menționat definește locul impozitării acestor servicii ca fiind locul unde aceste servicii sunt prestate efectiv, care este, ca regulă generală, locul sediului prestatorului, fără a efectua o distincție între servicii.

72. În al doilea rând, considerăm că această distincție între serviciul de restaurant și cel de catering în materie de cote reduse de TVA, cu privire la care amintim că a fost introdusă în anexa III la Directiva TVA prin Directiva 2009/47 și definită de Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, trebuie să fie comparată doar cu definiția anterioară a acestor noțiuni care rezultă din jurisprudența Curții.

73. În această privință, compararea alegerilor redacționale ale legiuitorului Uniunii nu poate fi efectuată în mod cronologic decât cu motivarea Hotărârii Faaborg-Gelting Linien, pronunțată la 2 mai 1996. Astfel, Hotărârea Bog și alții, care a precizat domeniul de aplicare al acesteia, a fost pronunțată la 10 martie 2011, înaintea adoptării Regulamentului de punere în aplicare nr. 282/2011 din 15 martie 2011.

74. La punctul 14 din Hotărârea Faaborg-Gelting Linien, Curtea a statuat că „operațiunea de catering este caracterizată de un fascicul de elemente și de acte în cadrul căruia livrarea hranei nu este decât o *componentă, iar serviciile predomină* în mare măsură. În consecință, operațiunea menționată trebuie considerată o prestare de servicii în sensul articolului 6 alineatul (1) din A șasea directivă. În schimb, situația este diferită în cazul în care operațiunea privește alimente «*la pachet*» *și nu este însoțită de servicii* destinate să agrementeze consumul pe loc într-un cadru adecvat” [49].

75. Observăm mai întâi că, în Hotărârea Faaborg-Gelting Linien, este utilizat doar termenul de „catering”. Astfel, obiectul litigiului este definit ca fiind impozitarea în scopuri de TVA a „operațiunilor de catering” efectuate la bordul feriboturilor. Cu toate acestea, împrejurările care le caracterizează [50] sunt cele care corespund în general serviciilor propuse într-un restaurant.

76. În continuare, faptul că aceste operațiuni au avut loc pe o navă ar putea permite să se înțeleagă ceea ce justifică distincția dintre prestațiile furnizate de prestator în localurile sale și în afara acestora într-un loc de servire a mâncării [51].

48 A se vedea de asemenea, în acest sens, Raportul Comisiei către Consiliu privind locul impozitării livrării de bunuri și al prestării de servicii, inclusiv servicii de restaurant, pentru călătorii aflați la bordul navelor, aeronavelor, trenurilor sau autobuzelor întocmit în conformitate cu articolul 37 alineatul (3) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată [COM(2012) 605 final] (p. 7 și 10), care evocă nevoia de clarificări în raport cu jurisprudența Curții.

49 Sublinierea noastră.

50 A se vedea Hotărârea Faaborg-Gelting Linien (punctul 13).

51 A se vedea Hotărârea Faaborg-Gelting Linien (punctul 15).

77. În sfârșit, examinarea diferențelor este mai instructivă. La articolul 6 din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, legiuitorul Uniunii a înlăturat criteriile întemeiate pe pregătirea alimentelor („preparate sau nu”) sau pe transporturile de alimente („fie cu transport, fie fără”) și nu a reținut criteriul „consumului pe loc”[52].

78. Legiuitorul Uniunii a pus astfel capăt îndoielilor privind domeniul de aplicare al Hotărârii Faaborg-Gelting Linien, în special în ceea ce privește caracterul preponderent al elementelor legate de pregătirea felurilor de mâncare și de livrarea acestora, care, spre deosebire de criteriul importanței calitative a elementelor de prestare a serviciilor de catering, putea determina probleme de delimitare imposibil de rezolvat ca urmare a numărului mare și a complexității felurilor de mâncare și a prezentării lor[53].

79. În această privință, pot fi observate deciziile convergente ale legiuitorului Uniunii, în Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, și cele ale Curții, în Hotărârea Bog și alții, în vederea stabilirii unor criterii precise care să distingă livrările de bunuri de prestările de servicii în cazul operațiunilor de vânzare a felurilor de mâncare pregătite să fie consumate imediat.

80. În aceste condiții și având în vedere domeniul de aplicare extins al Hotărârii Bog și alții, care rezultă din diversitatea împrejurărilor de fapt ale cauzelor care au condus la pronunțarea acestei decizii, deși Directiva 2009/47 nu se mai aplica *ratione temporis*[54], considerăm că articolul 6 din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 trebuie interpretat în lumina acestei hotărâri.

81. Astfel, în Hotărârea Bog și alții, Curtea s-a pronunțat în raport cu patru situații diferite de vânzare de feluri de mâncare gătite pentru consumul imediat. Era vorba despre vânzarea printre altele de cârnați și de cartofi prăjiți în vehicule care staționează în piețe[55], despre vânzarea de pop-corn și de chipsuri „tortilla” („nachos”) în holurile cinematografelor[56], despre vânzarea de carne la grătar și de cartofi prăjiți la standuri de fast-food[57] și de feluri de mâncare pregătite de un furnizor de servicii de catering[58].

82. Deși criteriul existenței unor „servicii destinate să agrementeze consumul pe loc într-un cadru adecvat” putea fi dedus din cuprinsul punctului 14 din Hotărârea Faaborg-Gelting Linien, în Hotărârea Bog și alții, la punctele 70 și 71, Curtea a reținut că furnizarea de alimente în standuri, vehicule sau cinematografe, *însoțită de elemente de mobilier rudimentare* care nu presupun *decât o intervenție umană neglijabilă* trebuia calificată drept *livrare de bunuri*. Curtea a interpretat această noțiune în sensul că privește de asemenea felurile de mâncare și preparatele culinare care au fost fierte, fripte, prăjite sau preparate în alt mod în vederea consumului lor imediat[59].

83. În schimb, prestațiile oferite de un furnizor de servicii de catering, cu excepția situației în care este vorba despre livrări de feluri de mâncare standardizate, *constituie prestări de servicii*, din moment ce gătirea mâncărurilor, alcătuirea meniurilor și eventuala furnizare a veselei, a tacâmurilor și a mobilierului sunt elementele predominante ale serviciului[60].

52 A se vedea Hotărârea Faaborg-Gelting Linien (punctul 14).

53 A se vedea Hotărârea Bog și alții (punctele 19, 21, 36 și 43).

54 A se vedea Hotărârea Bog și alții (punctul 8).

55 Cauza Bog (C-497/09), a se vedea Hotărârea Bog și alții (punctul 13).

56 Cauza CinemaxX (fostă Flebbe Filmtheater) (C-499/09), a se vedea Hotărârea Bog și alții (punctul 26).

57 Cauza Lohmeyer (C-501/09), a se vedea Hotărârea Bog și alții (punctul 32).

58 Cauza Fleischerei Nier (C-502/09), a se vedea Hotărârea Bog și alții (punctul 38).

59 A se vedea Hotărârea Bog și alții (punctul 88).

60 A se vedea Hotărârea Bog și alții (punctele 77, 79 și 80).

84. Cu toate acestea, potrivit articolului 6 alineatul (2) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, „[f]urnizarea de produse alimentare […] fără *vreun* alt serviciu conex […] nu se consideră a fi servicii de restaurant sau catering”[61], în timp ce acest serviciu este definit la alineatul (1) al articolului menționat în sensul că constă în „furnizarea de produse alimentare […] însoțită de servicii conexe *suficiente* care să permită consumul imediat al acestora […] [care] este numai unul dintre elementele unui întreg în care *predomină serviciile*”[62].

85. În aceste condiții, care sunt concluziile care se desprind din precizările făcute în Hotărârile Faaborg-Gelting Linien și Bog și alții în raport cu diferitele niveluri ale serviciilor conexe constatate de Curte atunci când operațiunile taxabile se prezintă în alte condiții decât cele supuse anterior examinării acesteia? Trebuie amintit că, în speță, întrebările preliminare privesc calificarea drept operațiuni de restaurant cu servire rapidă a căror particularitate constă în faptul că, potrivit alegerii clientului, acestea pot prezenta caracteristicile unui serviciu de restaurant sau de catering sau chiar ale vânzării la pachet și că, în toate cazurile, locul vânzării nu este organizat în mod rudimentar, ci într-un spațiu permanent, special dedicat consumului imediat al produselor vândute.

86. În opinia noastră, *primo*, rezultă în mod clar din coroborarea Hotărârilor Faaborg-Gelting Linien și Bog și alții, în lumina cărora propunem Curții să interpreteze articolul 6 din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011[63], că vânzarea de feluri de mâncare la pachet trebuie calificată drept livrare de bunuri. Această interpretare poate fi comparată cu lucrările Comitetului pentru TVA[64].

87. *Secundo*, situația este aceeași în ceea ce privește locurile în care posibilitatea de a consuma pe loc nu poate fi un element de serviciu preponderent, din punctul de vedere al consumatorului, din cauza serviciilor minime propuse de prestator (ambalaj, oferirea de tacâmuri, spațiu redus) care sunt asigurate de un număr limitat de persoane (în general, vânzătorul sau vânzătorii).

88. *Tertio*, trebuie să se deducă de asemenea de aici că o calificare a operațiunilor de catering necesită o examinare precisă și că simpla constatare cantitativă a existenței unor elemente de mobilier care favorizează consumul pe loc este insuficientă.

89. Totuși, aceste diverse elemente nu permit să se răspundă cu precizie la întrebările instanței de trimitere cu privire la nivelurile serviciilor necesare pentru a exclude de la calificarea drept livrare de bunuri diversele vânzări în cauză („in-store”, „drive-in”, „walk-through”, „food court”)[65].

90. Această constatare justifică, în opinia noastră, să se asigure că răspunsul Curții poate fi cu ușurință adaptat altor tipuri de vânzare a felurilor de mâncare pregătite în diverse locuri cu consum rapid, precum cele plasate în magazine, muzee, facilități sportive, stații de distribuție a carburanților, piețe, în apropierea unor distribuitoare automate de feluri de mâncare și cele care pot apărea, astfel cum am

61 Sublinierea noastră.

62 Sublinierea noastră.

63 A se vedea punctul 80 din prezentele concluzii.

64 A se vedea Orientările care decurg din cea de a 86-a reuniune a Comitetului pentru TVA din 18 și din 19 martie 2009 [taxud.d.1(2009)357988], disponibile la următoarea adresă de internet: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf (p. 117 și 118). În cuprinsul acestora se precizează, pe de o parte, că nu sunt considerate nici servicii de catering, nici servicii de restaurant următoarele operațiuni:
– simpla livrare de hrană preparată sau nepreparată (de exemplu, mâncarea la pachet din restaurante, din supermarketuri sau din unități similare);
– operațiunile care constau pur și simplu în prepararea și transportul de hrană;
– ca regulă generală, operațiunile care constau în prepararea, transportul și livrarea de hrană și/sau de băuturi, fără vreun alt serviciu conex.
Pe de altă parte, potrivit comitetului menționat, în aceste cazuri, furnizarea de hrană și/sau de băuturi, fără serviciile care le însoțesc, este o livrare de bunuri al cărei loc este stabilit în temeiul articolelor 31-37 din Directiva TVA. Statele membre pot aplica o cotă redusă pentru furnizarea de alimente (inclusiv băuturi, cu excepția băuturilor alcoolice), în conformitate cu categoria 1 din anexa III la Directiva TVA.

65 A se vedea punctul 21 din prezentele concluzii.

putut constata cu ocazia actualei crize sanitare. Avem în vedere în această privință cazurile în care furnizorii de fast-food au vândut preparate culinare unor clienți care nu puteau rămâne la fața locului pentru a le consuma, sub forma unor feluri de mâncare pregătite așezate în ambalaje precum pe farfurii și care puteau fi păstrate mai multe zile sau reîncălzite imediat.

91. În opinia noastră, din definiția serviciilor de restaurant și de catering prevăzută la articolul 6 din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, interpretată în lumina jurisprudenței Curții, rezultă că recurgerea la personal însărcinat cu asigurarea serviciilor care agrementează consumul imediat al alimentelor furnizate în spații create în acest scop este un criteriu determinant pentru a preciza ce acoperă expresia „servicii conexe suficiente”. În mod concret, considerăm că, în majoritatea cazurilor, faptul că alimentele sunt furnizate într-un loc aflat sub controlul persoanei impozabile, în care sunt organizate și puse în aplicare mijloace materiale și umane pentru a garanta confortul consumatorului (de exemplu, cu mese și cu scaune) și siguranța (în special, salubritatea instalațiilor), permite să se distingă prestarea de servicii de livrarea de bunuri.

92. Cu toate acestea, un asemenea criteriu trebuie corelat cu *alegerea consumatorului* de a beneficia de servicii conexe furnizării de alimente, care va fi prezumată *în funcție de metoda de vânzare a preparatului culinar care poate fi consumat imediat*, și anume în interiorul sau în afara localurilor prestatorului. În acest din urmă caz, simpla punere la dispoziție a infrastructurii materiale și umane care furnizează servicii este, în opinia noastră, insuficientă pentru a califica operațiunea drept prestare de servicii. Cu alte cuvinte, este necesar să se considere că niciun alt serviciu conex nu însoțește furnizarea de alimente.

93. Amintim că o asemenea distincție poate să nu aibă nicio incidență asupra alegerii cotei reduse de TVA aplicabile de către statul membru. Astfel, în această situație, deși sunt aplicabile două cote reduse de TVA, nimic nu se opune, în opinia noastră, în raport cu principiile amintite la punctele 50 și 59 din aceste concluzii, ca aceeași cotă de TVA să fie aplicată, din moment ce sunt respectate criteriile de calificare a operațiunii în raport cu anexa III la Directiva TVA.

94. Cu alte cuvinte, ne pare justificat din punct de vedere economic ca vânzarea de feluri de mâncare pregătite care nu sunt consumate pe loc să poată fi taxată diferit, ca livrare de bunuri, după cum are loc într-un magazin alimentar, sau, dimpotrivă, ea constă în punerea la dispoziția clientului a acestor feluri de mâncare la cerere, în vederea unui consum imediat sau nu. Din punctul nostru de vedere, acestea nu sunt asemănătoare din punct de vedere obiectiv, întrucât nu răspund acelorași nevoi ale consumatorilor și mobilizează grade diferite de intervenție a omului. În orice caz, această apreciere a similitudinii bunurilor sau a prestărilor de servicii în cauză revine instanței naționale [66].

95. În consecință, Curtea ar putea răspunde instanței de trimitere că:

– Articolul 98 alineatul (2) din Directiva TVA coroborat cu punctul 12a din anexa III la această directivă și cu articolul 6 din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 trebuie interpretat în sensul că noțiunea de „servicii de restaurant și de catering” acoperă furnizarea de alimente într-un loc aflat sub controlul persoanei impozabile în care sunt organizate și puse în aplicare mijloace materiale și umane pentru a garanta consumatorului calitatea unor servicii suficiente destinate să asigure confortul și siguranța sa în vederea consumului imediat al acestor alimente pe loc.

– Articolul 98 alineatul (2) din Directiva TVA coroborat cu punctul 1 din anexa III la această directivă trebuie interpretat în sensul că noțiunea de „alimente” acoperă furnizarea de alimente, în vederea consumului lor imediat, în afara locului pus la dispoziție de persoana impozabilă cu servicii conexe suficiente care permit consumul acestor alimente pe loc.

66 A se vedea printre altele Hotărârea din 27 iunie 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie și alții (C-597/17, EU:C:2019:544, punctul 48 și jurisprudența citată).

96. Acest răspuns ar putea fi completat în mod util, având în vedere diversitatea împrejurărilor din cauza principală, cu precizări referitoare la calificarea prealabilă a operațiunilor de vânzare pentru ca instanța națională să poată decide dacă, din punctul de vedere al consumatorului mediu, o cotă de 8 % poate fi aplicată vânzării de feluri de mâncare pregătite, ținând seama numai de criteriul consumului lor imediat, deși o cotă de 5 % este aplicabilă livrării de feluri de mâncare pregătite.

D. Calificarea operațiunilor de vânzare în cauză

97. În cadrul activității sale economice, reclamantul din litigiul principal aplică diferite metode de vânzare pe care le-am amintit la punctul 21 din aceste concluzii.

98. Suntem de acord cu opinia exprimată de Comisie în observațiile scrise, potrivit căreia, întrucât serviciile conexe vânzării de feluri de mâncare și de preparate culinare sunt diferite în funcție de sistemul de vânzare aplicat de persoana impozabilă, aceste sisteme de vânzare trebuie examinate separat.

1. Vânzările în unitățile cu servire rapidă

99. În ceea ce privește vânzările efectuate de reclamant în unitățile cu servire rapidă („in-store”), instanța de trimitere a amintit caracteristicile produselor vândute [67] și pe cele ale serviciilor prestate evidențiate de administrația fiscală. Serviciile conexe sunt următoarele:

„– clienții pot utiliza o sală de mese echipată cu scaune, mese și o sală de baie (toalete);

– serviciul către clientelă constă într-o serie de operațiuni, de la pregătirea preparatelor culinare la distribuirea lor, efectuate de angajați desemnați, care sunt adeseori singurii care le pot face pentru a păstra gustul original și caracteristica produsului;

– clienții beneficiază de acces gratuit la internet;

– reclamantul pune cotidiene sau periodice la dispoziția clienților săi;

– localurile sunt climatizate vara și încălzite iarna;

– pentru a face ședederea clientului mai agreabilă, unitatea respectivă difuzează muzică;

– pe lângă activitățile legate de vânzarea de preparate culinare, reclamantul asigură un serviciu de întreținere care constă în curățarea meselor și a scaunelor, eliminarea deșeurilor, spălarea podelelor și distribuie ocazional mici cadouri;

– localurile sunt înconjurate de spații verzi, există zone de joacă pentru copii, iar clientul are posibilitatea de a-și lăsa vehiculul în parcarea prevăzută în acest scop.”

100. Aceste caracteristici ne determină să considerăm, din motive de coerență cu jurisprudența Curții [68] și asemenea Comisiei, că prestația astfel oferită de persoana impozabilă poate fi calificată drept prestare de servicii de restaurant, în sensul articolului 98 alineatul (2) din Directiva TVA coroborat cu punctul 12a din anexa III la această directivă și cu articolul 6 din Regulamentul de punere în aplicare

67 A se vedea punctul 20 din prezentele concluzii.

68 A se vedea punctele 74 și 82 din prezentele concluzii.

nr. 282/2011. O asemenea operațiune nu se limitează astfel la furnizarea de preparate culinare pregătite, ci este însoțită de servicii care au un caracter predominant pentru consumator, chiar dacă prestația la momentul comenzii felurilor de mâncare și a serviciului aferent este simplificată, chiar standardizată, pentru a îndeplini cerința rapidității urmărită de client.

101. În cazul în care consumatorul alege să ia la pachet preparatul culinar pregătit și să nu îl consume pe loc, această operațiune ar trebui calificată drept livrare de bunuri, infrastructura oferită de persoana impozabilă nefiind, așadar, determinantă pentru client în această situație [69].

102. Într-un asemenea caz, astfel cum a precizat Comisia, considerăm că îi revine persoanei impozabile obligația de a conserva elementele care justifică aplicarea selectivă a cotei de TVA [70].

2. Vânzările în exteriorul unităților cu servire rapidă

103. În ceea ce privește vânzările de produse de la fereastră către exteriorul unui restaurant consumatorilor aflați în mașini sau nu („drive-in” și „walk-through”), acestea sunt caracterizate de alegerea clientului de a nu se deplasa *în* infrastructura pusă la dispoziția sa de către reclamantul din litigiul principal. Prin urmare, pare logic să se considere că, din punctul de vedere al consumatorului mediu, ca regulă generală, toate serviciile conexe asigurate în interiorul unității, în care nu se află la momentul cumpărării felului de mâncare pregătit, fapt de care se ține seama la livrarea felului de mâncare pregătit (nu pe o tavă, ci într-o plasă pentru transport), nu sunt predominante.

104. În consecință, condițiile de aplicare a articolului 6 alineatul (2) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 sunt, în opinia noastră, îndeplinite.

105. Pentru motivele de fond expuse la punctele 91 și 92 din aceste concluzii, simpla posibilitate de a putea beneficia totuși de infrastructura pusă la dispoziție de persoana responsabilă de unitatea cu servire rapidă nu este, în opinia noastră, de natură să contrazică această analiză. În speță, considerăm că ea este confirmată de comparația cu împrejurările examinate de Curte în Hotărârea Bog și alții [71].

106. Astfel, punctul comun cu vânzările în camioane, cinematografe și standuri de tip fast-food, pentru care serviciile sunt foarte limitate ca urmare a organizării locurilor destinate consumului imediat, este alegerea consumatorului unui serviciu rapid și limitat într-un loc destinat să răspundă acestei așteptări.

107. În consecință, deducem de aici, asemenea Comisiei, că vânzările efectuate de persoana impozabilă în cadrul sistemelor „drive-in” și „walk-through” trebuie considerate livrări de alimente.

3. Vânzările în interiorul centrelor comerciale în zone de restaurante de tip fast-food

108. În ceea ce privește vânzările în zone de restaurante de tip fast-food situate în centre comerciale („food court”), instanța de trimitere explică faptul că este vorba despre un sistem de vânzare de feluri de mâncare care urmează să fie consumate pe loc în zone speciale desemnate în acest scop și situate în interiorul centrelor respective. În aceste zone de restaurante de tip fast-food există mai multe standuri ale unor firme diferite care vând produse alimentare. Fiecare dintre firme dispune de o parte din spațiul de vânzare și de plată, de o parte din bucătării și uneori de o zonă de depozitare. Există o parte comună destinată consumului de preparate culinare de către clienții tuturor prestatorilor care își vând produsele în zona de restaurante de tip fast-food („food court”). În acest spațiu sunt instalate

69 A se vedea în acest sens Hotărârea Bog și alții (punctul 64).

70 A se vedea în această privință principiile generale amintite la punctul 31 din Hotărârea din 21 noiembrie 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932).

71 A se vedea punctul 81 din prezentele concluzii.

mese și scaune care nu sunt nicidecum separate sau atribuite uneia sau alteia dintre aceste firme. Clientul care se prezintă la unul dintre aceste standuri cumpără un preparat culinar pregătit livrat într-un ambalaj care poate fi aruncat, pe care îl poate lua la pachet sau consuma în spațiul pentru consum, care, în pofida prezenței meselor și a scaunelor, nu este o sală de restaurant și nu dispune nici de infrastructura unui restaurant (și anume, de o bucătărie separată, de veselă, de tacâmuri, de fețe de masă, de o mașină de spălat vase, de personal calificat pentru servirea mesei, de bucătari etc.) și nici de o garderobă. Toaletele aparțin centrului comercial. În plus, locul poate fi utilizat și ca loc de așteptare și de întâlnire. Rezervarea mesei nu este posibilă.

109. Întrucât instanța de trimitere apreciază că posibilitatea oferită clientului de a utiliza infrastructura propusă nu pare să constituie, din punctul de vedere al clientului mediu, un element semnificativ al prestației, spre deosebire de vânzările dintr-un restaurant, este necesar să se deducă de aici că această operațiune trebuie calificată drept livrare de produse alimentare precum vânzările din afara unității cu servire rapidă.

110. Cu toate acestea, suntem de acord cu opinia Comisiei potrivit căreia unele caracteristici ale sistemului de vânzare în zonele de restaurante de tip fast-food („food court”) descrise de instanța de trimitere ar putea justifica diferite calificări.

111. Astfel, luăm în considerare faptul că vânzarea de feluri de mâncare pregătite are loc într-un spațiu dedicat consumului pe loc, care nu este în mod cert plasat sub răspunderea exclusivă a reclamantului din litigiul principal, dar în care firma sa este vizibilă [72] și acesta pare să ofere prestații echivalente celor pe care consumatorul mediu le poate găsi în interiorul unității cu servire rapidă a aceleiași firme. Într-o asemenea situație, este posibil ca punerea la dispoziție a zonei de restaurante de tip fast-food însoțită de serviciul adecvat să conducă la necesitatea calificării operațiunii drept prestare de servicii, chiar dacă locul cu servire rapidă este împărțit cu alte firme. În această privință, trebuie subliniat că, potrivit modului de redactare a articolului 6 alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, noțiunea de „servicii de catering” acoperă în general orice serviciu de acest tip prestat în afara localurilor prestatorului.

112. În opinia noastră, situația ar putea fi diferită în cazul în care ferestrele pentru vânzare ar fi instalate în centrele comerciale cu o organizare identică cu cea a sistemului „walk-through” și clientul ar putea consuma produsul cumpărat într-un spațiu aflat sub responsabilitatea acestor centre în care sunt puse la dispoziția clientului numai mese și scaune, indiferent de finalitatea cumpărării (consum la fața locului sau loc de așteptare).

113. În consecință, considerăm că vânzarea de feluri de mâncare pregătite într-o infrastructură permanentă dedicată consumului pe loc al preparatelor culinare, împărțită sau nu cu alți furnizori de feluri de mâncare pregătite, pusă la dispoziția clienților de către persoana impozabilă, constituie un serviciu de restaurant, chiar dacă serviciul furnizat de personal este limitat la gestionarea utilizării spațiului de alimentație și a facilităților de către clienți.

114. Din toate aceste elemente rezultă că s-ar putea răspunde instanței de trimitere că:

– vânzarea de feluri de mâncare, pregătite potrivit unor metode precum cele în discuție în cauza principală, în unități cu servire rapidă în care persoana impozabilă pune la dispoziția clientului o infrastructură care permite consumarea preparatelor culinare pe loc, care este organizată de ea sau în comun cu alți furnizori de feluri de mâncare preparate, constituie un serviciu de restaurant și

72 În mod concret, această situație poate fi deosebită de cea a spațiilor de alimentație organizate în piețe care conțin numai mese și scaune, fără spații rezervate unuia sau altuia dintre vânzători.

– vânzarea de feluri de mâncare, pregătite potrivit unor metode precum cele în discuție în cauza principală, în unități cu servire rapidă, pe care clientul decide să le ia la pachet, iar nu să le consume pe loc în infrastructura pusă la dispoziție de persoana impozabilă în acest scop, nu constituie un serviciu de restaurant, ci o livrare de produse alimentare care poate fi taxată la o cotă redusă de TVA. Aceasta poate fi identică cu cea aplicabilă serviciului de restaurant, sub rezerva de a nu aduce atingere principiului neutralității fiscale.

V. Concluzie

115. Având în vedere considerațiile care precedă, propunem să se răspundă la întrebările preliminare adresate de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia) după cum urmează:

1) Articolul 98 alineatul (2) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată coroborat cu punctul 12a din anexa III la această directivă și cu articolul 6 din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că noțiunea de „servicii de restaurant și de catering” acoperă furnizarea de alimente într-un loc plasat sub controlul persoanei impozabile în care sunt organizate și puse în aplicare mijloace materiale și umane pentru a garanta consumatorului calitatea unor servicii suficiente destinate să asigure confortul și siguranța sa în vederea consumului imediat al acestor alimente pe loc.

   În consecință, vânzarea de feluri de mâncare, pregătite potrivit unor metode precum cele în discuție în cauza principală, în unități cu servire rapidă în care persoana impozabilă pune la dispoziția clientului o infrastructură care permite consumarea preparatelor culinare pe loc, care este organizată de ea sau în comun cu alți furnizori de feluri de mâncare pregătite, constituie un serviciu de restaurant.

2) Articolul 98 alineatul (2) din Directiva 2006/112 coroborat cu punctul 1 din anexa IIII la această directivă trebuie interpretat în sensul că noțiunea de „alimente” acoperă furnizarea de alimente, în vederea consumului lor imediat, în afara locului pus la dispoziție de persoana impozabilă cu servicii conexe suficiente care să permită consumul acestor alimente pe loc.

   În consecință, vânzarea de feluri de mâncare, pregătite potrivit unor metode precum cele în discuție în cauza principală, în unități cu servire rapidă, pe care clientul decide să le ia la pachet, iar nu să le consume pe loc în infrastructura pusă la dispoziție de persoana impozabilă în acest scop, nu constituie un serviciu de restaurant, ci o livrare de produse alimentare care poate fi impozitată la o cotă redusă a taxei pe valoarea adăugată. Aceasta poate fi identică cu cea aplicabilă serviciului de restaurant, sub rezerva de a nu aduce atingere principiului neutralității fiscale.