

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat  
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

**Cauza C-146 din 2022, YD. Vânzarea unor produse alimentare cu cote diferite de TVA, chiar dacă sunt produse identice sau similare, în funcție de existența unor servicii conexe. Diferența între livrarea cu amănuntul al unui bun alimentară și servicii de restaurant.**

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

5 octombrie 2023

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 98 alineatul (2) – Posibilitatea statelor membre de a aplica o cotă redusă pentru anumite livrări de bunuri și prestări de servicii – Anexa III punctele 1 și 12a – Alimente similare preparate din același ingredient principal – Băuturi calde preparate pe bază de lapte – Aplicarea unor cote reduse de TVA diferite – Bunuri care prezintă aceleași caracteristici și aceleași proprietăți obiective – Bunuri însoțite sau nu de servicii de preparare și de punere la dispoziție de către furnizor”

În cauza C-146/22,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunalul Administrativ al Voievodatului din Wrocław, Polonia), prin decizia din 28 ianuarie 2022, primită de Curte la 1 martie 2022, în procedura

**YD**

împotriva

**Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,**

cu participarea:

**Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,**

CURTEA (Camera a opta),

compusă din domnul M. Safjan, președinte de cameră, și domnii N. Jääskinen (raportor) și M. Gavalec, judecători,

avocat general: domnul J. Richard de la Tour,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru YD, de S. Czajka, J. Orłowski, I. Rymanowska și A. Tałasiewicz, doradcy podatkowi;
- pentru Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, de K. Nowicka și B. Rogowska-Rajda;
- pentru Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, de P. Chrupek, radca prawny;

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, în calitate de agent;
  - pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitė și A. Stobiecka-Kuik, în calitate de agenți,
- având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general, pronunță prezenta

### Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 2 alineatul (1) literele (a) și (c), a articolului 14 alineatul (1), a articolului 24 alineatul (1) și a articolului 98 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva (UE) 2018/1713 a Consiliului din 6 noiembrie 2018 (JO 2018, L 286, p. 20) (denumită în continuare „Directiva TVA”) coroborate cu considerentele (4) și (7) ale acesteia, cu punctele 1 și 12a din anexa III la aceasta, cu principiile cooperării loiale, neutralității fiscale, legalității și securității juridice, precum 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 (JO 2011, L 77, p. 1).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între YD, pe de o parte, și Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (directorul Oficiului Național de Informare Fiscală, Polonia) (denumit în continuare „autoritatea fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu cota de impozitare a taxei pe valoarea adăugată (TVA) aplicabilă operațiunilor de vânzare de băuturi lactate din ciocolată realizate de YD în unitățile sale de consum.

### Cadrul juridic

#### *Dreptul Uniunii*

##### *NC*

3 Poziția 2202 din Nomenclatura combinată care figurează în anexa I la Regulamentul (CEE) nr. 2658/87 al Consiliului din 23 iulie 1987 privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful vamal comun (JO 1987, L 256, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 4, p. 3), în versiunea ce rezultă din Regulamentul (CE) nr. 1549/2006 al Comisiei din 17 octombrie 2006 (JO 2006, L 301, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 21, p. 3), (denumită în continuare „NC”), cuprinde „[a]pe, inclusiv apele minerale și apele gazeificate, care conțin zahăr sau alți îndulcitori sau aromatizate și alte băuturi nealcoolice, cu excepția sucurilor de fructe sau de legume de la poziția 2009”.

##### *Directiva TVA*

4 Potrivit considerentelor (4) și (7) ale Directivei TVA:

„(4) Realizarea obiectivului privind înființarea unei piețe interne presupune aplicarea în statele membre a legislației privind impozitele pe cifra de afaceri care să nu denatureze condițiile concurenței sau să împiedice libera circulație a bunurilor și serviciilor. Prin urmare, este necesară realizarea acestei armonizări a legislației privind impozitele pe cifra de afaceri prin intermediul unui sistem privind taxa

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

pe valoarea adăugată (TVA), astfel încât să se elimine, pe cât posibil, factorii care pot denatura condițiile concurenței, atât la nivel național, cât și la nivel comunitar.

[...]

(7) Sistemul comun privind TVA este necesar să conducă, chiar și în cazul în care cotele și scutirile nu sunt pe deplin armonizate, la o neutralitate în domeniul concurenței, astfel încât, pe teritoriul fiecărui stat membru, bunurile și serviciile similare să suporte aceeași sarcină fiscală, indiferent de lungimea lanțului de producție și de distribuție.”

5 Articolul 2 alineatul (1) literele (a) și (c) din această directivă prevede:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

a) livrarea de bunuri efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[...]

c) prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.”

6 Articolul 14 alineatul (1) din directiva menționată prevede:

„«Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.”

7 Potrivit dispozițiilor articolului 24 alineatul (1) din aceeași directivă:

„«Prestare de servicii» înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri.”

8 Articolul 96 din Directiva TVA prevede:

„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.”

9 Articolul 98 din această directivă are următorul conținut:

„(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, cu excepția celor care se încadrează la punctul 6 din anexa III.

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

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

10 Anexa III la Directiva TVA, intitulată „Lista livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii cărora le pot fi aplicate cotele reduse prevăzute la articolul 98”, enumeră la punctele 1 și 12a:

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

[...]

12a. serviciile de restaurant și de catering, cu posibilitatea de a exclude furnizarea de băuturi (alcoolice și/sau nealcoolice)”.  
*Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011*

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

11 Articolul 6 din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 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).”

### ***Dreptul polonez***

12 Ustawa o podatku od towarów i usług (Legea privind taxa pe bunuri și servicii) din 11 martie 2004 (Dz. U. nr. 54, poziția 535), în versiunea aplicabilă litigiului principal (Dz. U. din 2018, poziția 2174, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”) prevede la articolul 41 alineatul (2) că, „[p]entru bunurile și serviciile enumerate în anexa 3 la lege”, altele decât cele care se încadrează la rubrica 56 din Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (Regulamentul Consiliului de Miniștri privind clasificarea produselor și serviciilor din Polonia) din 4 septembrie 2015 (Dz. U. din 2015, poziția 1676, denumit în continuare „PKWiU”), „cota taxei este de 7 %, sub rezerva articolul 114 alineatul 1”. Cota de TVA prevăzută în această dispoziție a fost majorată la 8 % în temeiul articolul 146aa alineatul 1 punctul 1) din această lege.

13 Articolul 41 alineatul (2a) din Legea privind TVA-ul prevede că, „[p]entru bunurile și serviciile enumerate în anexa 10 la lege”, altele decât cele care se încadrează la rubrica 56 din PKWiU, „cota taxei este de 5 %”.

14 Potrivit articolul 41 alineatul 12f punctul 1 din această lege:

„Cota taxei prevăzută la alineatul (2) se aplică furnizării de bunuri și servicii clasificate în conformitate cu Clasificarea produselor și serviciilor din Polonia în grupa serviciilor de servire a alimentelor și băuturilor (PKWiU 56), cu excepția vânzărilor care privesc: băuturile, altele decât cele enumerate în

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

anexa 3 sau în anexa 10 la lege sau în regulamentele de punere în aplicare aferente, inclusiv prepararea și servirea acestora.”

15 Punctul 17 din anexa 10 la legea menționată vizează „ape, inclusiv apele minerale și apele gazeificate, care conțin zahăr sau alți îndulcitori sau aromatizate și alte băuturi nealcoolice, cu excepția sucurilor de fructe sau de legume de la poziția NC 2009 – cu excepția următoarelor produse: 1) iaurt, lapte bătut, chefir, lapte care nu se încadrează la rubrica 04 din NC – cu excepția produselor care conțin cafea și extracte, esențe sau concentrate de cafea, 2) băuturi nealcoolice în care proporția în greutate de sucuri de fructe, de legume sau de sucuri de fructe și legume nu este mai mică de 20 % din materiile prime”.

16 Rubrica 56 din PKWiU, intitulată „Servicii de servire a alimentelor și băuturilor”, cuprinde „[s]ervicii de alimentație publică și alimentație mobilă”, „[s]ervicii de preparare și furnizare a alimentelor (catering) către clienți externi și alte servicii de alimentație” și „[s]ervicii de preparare și furnizare a băuturilor”.

### Litigiul principal și întrebările preliminare

17 YD, reclamanta din litigiul principal, exploatează un lanț de cafenele în Wrocław (Polonia) care comercializează o băutură denumită „Classic Hot Chocolate”, ce se prezintă sub formă de ciocolată caldă preparată pe bază de lapte și un sos de ciocolată.

18 YD a adresat autorității fiscale o solicitare de informații obligatorii privind cota de TVA aplicabilă acestei băuturi. Printr-un aviz din 17 iunie 2020, această autoritate a apreciat că vânzarea la pachet și vânzarea la fața locului a băuturii menționate trebuiau considerate livrări de bunuri însoțite de servicii accesorii, și anume pregătirea și furnizarea băuturii către client pentru consum imediat. Ea a concluzionat că această prestație se încadra la rubrica 56 din PKWiU, intitulată „Servicii de servire a alimentelor și băuturilor”, așa încât astfel de livrări de bunuri sunt supuse unei cote reduse de TVA de 8 %.

19 YD a contestat această decizie, arătând că trebuia aplicată o cotă redusă de TVA de 5 %, prin analogie cu celelalte livrări de bunuri prevăzute în anexa 10 la Legea privind TVA-ul, care cuprinde printre altele băuturile pe bază de lapte. În această privință, ea invoca, având în vedere similitudinea dintre aceste produse și băutura în discuție în litigiul principal, o încălcare a principiului neutralității TVA-ului, o încălcare a normelor de concurență și o punere în aplicare incorectă a Legii privind TVA-ul.

20 Autoritatea fiscală și-a confirmat avizul printr-o decizie din 11 decembrie 2020. Aceasta a precizat că alimentele clasificate la rubrica 56 din PKWiU, precum băutura în cauză, nu sunt interschimbabile cu băuturile lactate oferite spre vânzare cu amănuntul, impozitate la cota redusă de TVA de 5 %. Ea a subliniat diferența care, în opinia sa, deosebește o băutură gata preparată vândută în magazin și o băutură caldă preparată de un angajat, la comandă și într-o cafenea, ținând seama de preferințele individuale ale clientului în cauză. Livrarea este însoțită, în al doilea caz, de servicii accesorii care influențează decizia consumatorului de a cumpăra produsul în cauză.

21 În urma acestei decizii, YD a formulat o cerere introductivă Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Wrocław, Polonia), instanța de trimitere, invocând o încălcare a articolului 41 alineatul 12f punctul 1 din Legea privind TVA-ul coroborat cu articolul 41 alineatul 2a și cu punctul 17 alineatul 1 din anexa 10 la această lege, precum și a

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

articolului 98 alineatele (1) și (2) din Directiva TVA și a considerentelor (4) și (7) ale acestei directive. În opinia ei, în urma unei interpretări eronate a acestor dispoziții, autoritatea fiscală a concluzionat că furnizarea băuturii în discuție în litigiul principal trebuia să fie supusă cotei reduse de TVA de 8 %. YD consideră că o astfel de băutură trebuie supusă unei impozitări analoage celei la care sunt supuse celelalte bunuri enumerate în anexa 10 la Legea privind TVA-ul, și anume o impozitare la cota redusă de TVA de 5 %, pentru a asigura condiții de concurență echitabile între aceste bunuri.

22 Instanța de trimitere are îndoieli cu privire la compatibilitatea reglementării și a practicii naționale în cauză cu Directiva TVA, astfel cum a fost interpretată de jurisprudența Curții, precum și cu principiile sistemului comun al TVA-ului.

23 Această instanță arată în esență că legiuitorul polonez a prevăzut aplicarea unor cote de TVA reduse „alimentelor” vizate la punctul 1 din anexa III la Directiva TVA și „serviciilor de restaurant și catering” prevăzute la punctul 12a din această anexă III. Astfel, articolul 41 alineatul (2a) din Legea privind TVA-ul prevede că o cotă redusă de TVA de 5 % este aplicabilă bunurilor și serviciilor enumerate în anexa 10 la această lege, care se referă la poziția 2202 din NC. Totuși, aceste bunuri și servicii nu pot beneficia de cota respectivă atunci se încadrează la rubrica 56 din PKWiU.

24 În acest context, instanța menționată ridică, în primul rând, problema dacă, având în vedere principiul securității juridice, legiuitorul național poate recurge la două surse de clasificare diferite, NC și PKWiU, pentru a defini cota de TVA care se aplică aceleiași categorii de bunuri sau de servicii.

25 *Primo*, aceasta afirmă că Legea privind TVA-ul și PKWiU nu urmăresc aceleași obiective.

26 *Secundo*, ea apreciază că s-ar putea considera că autoritatea fiscală beneficiază de o prea mare putere de apreciere la stabilirea cotei de TVA care trebuie aplicată unor bunuri și servicii care răspund aceleiași nevoi pentru un consumator mediu, ceea ce nu ar fi în conformitate cu principiul neutralității TVA-ului.

27 *Tertio*, ea arată că legiuitorul polonez se referă la PKWiU, în condițiile în care acesta interpretează noțiunea de „activitate impozabilă” în mod diferit de sistemul comun al TVA-ului, în special în ceea ce privește calificarea unei prestații compuse dintr-o prestație principală și din mai multe prestații accesorii.

28 În al doilea rând, instanța de trimitere arată că este cert că vânzarea băuturii în cauză constituie o livrare de bunuri. Cu toate acestea, ea are îndoieli cu privire la faptul că autoritatea fiscală poate considera că serviciile accesorii legate de prepararea și comercializarea sa pot determina aplicarea în privința acestui produs a unei cote de TVA diferite în raport cu produse similare, dar care nu sunt însoțite de astfel de servicii.

29 În aceste condiții, Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunalul Administrativ al Voievodatului din Wrocław) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 2 alineatul (1) literele (a) și (c), articolul 14 alineatul (1), articolul 24 alineatul (1) și articolul 98 alineatele (1)-(3) din [Directiva TVA] coroborate cu articolul 6 alineatele (1) și (2) din [Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011], cu punctele 1 și 12a din anexa III la această directivă și cu considerentele (4) și (7) [ale acesteia], precum și cu principiile cooperării loiale, neutralității fiscale, legalității impozitului și securității juridice se opun unei reglementări naționale



## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

precum cea în discuție în prezenta cauză, care prevede o cotă redusă de impozitare de 5% pentru alimente, printre altele băuturi care conțin lapte, ce intră sub incidența [poziției 2202 din NC], excluzând de la această cotă alimente, printre altele băuturi care conțin lapte, clasificate ca servicii de servire a alimentelor și băuturilor în conformitate cu [rubrica 56 din PKWiU] și aplicând unor astfel de bunuri (livrării sau prestării acestora) cota redusă de TVA de 8%, în situația în care consumatorul mediu, atunci când achiziționează aceste bunuri sau servicii, consideră că aceste livrări (prestări de servicii) satisfac aceleași nevoi?

2) O practică administrativă care implică aplicarea a două cote reduse de TVA diferite pentru bunuri care au aceleași caracteristici și calități obiective, în funcție de prestarea de servicii pentru pregătirea și prezentarea acestor bunuri, diferențiind astfel aceste bunuri atât din punct de vedere obiectiv, cât și subiectiv, este compatibilă cu principiile neutralității fiscale și securității juridice?"

### Cu privire la întrebările preliminare

30 Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 98 din Directiva TVA coroborat cu punctele 1 și 12a din anexa III la aceasta, cu articolul 6 din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, precum și cu principiul neutralității fiscale trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care prevede că alimente compuse din același ingredient principal și care răspund aceleiași nevoi pentru un consumator mediu sunt supuse la două cote reduse de TVA diferite, după cum sunt vândute cu amănuntul într-un magazin sau sunt preparate și furnizate calde unui client la cererea acestuia în vederea consumului lor imediat.

31 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit articolului 96 din Directiva TVA, o aceeași cotă de TVA, și anume cota standard stabilită de fiecare stat membru, este în principiu aplicabilă livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii.

32 Prin derogare de la acest principiu, articolul 98 din această directivă conferă statelor membre posibilitatea de a aplica 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 (Hotărârea din 22 aprilie 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, punctul 36 și jurisprudența citată).

33 Scopul posibilității oferite statelor membre de a prevedea cote reduse de TVA este de a face mai puțin costisitoare și deci mai accesibile pentru consumatorul final, care suportă în final TVA-ul, anumite bunuri și servicii considerate deosebit de necesare (Hotărârea din 22 aprilie 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, punctul 37 și jurisprudența citată).

34 Conform unei jurisprudențe constante a Curții, sub rezerva respectării principiului neutralității fiscale, inerent sistemului comun de TVA, în ceea ce privește livrările de bunuri și prestările de servicii incluse în categoriile menționate în anexa III la Directiva TVA, statele membre au obligația de a le determina în special pe cele cărora li se aplică o cotă redusă (Hotărârea din 22 aprilie 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, punctul 38 și jurisprudența citată).

35 În această privință trebuie să se observe că, potrivit articolului 98 alineatul (3) din Directiva TVA, statele membre pot utiliza NC atunci când aplică cotele reduse pentru categorii care fac referire

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

la livrări de bunuri, pentru a delimita în mod precis categoria în cauză. Cu toate acestea, trebuie arătat că recurgerea la NC nu este decât o modalitate printre altele de a delimita cu precizie categoria în cauză (Hotărârea din 22 aprilie 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, punctul 39 și jurisprudența citată).

36 Prin urmare, cu condiția ca operațiunile cărora li se aplică cota redusă să se încadreze în una dintre categoriile din anexa III la Directiva TVA și ca principiul neutralității fiscale să fie respectat, legiuitorul național este liber, atunci când delimitează în dreptul său intern categoriile cărora intenționează să le aplice această cotă redusă, să clasifice livrările de bunuri și prestările de servicii incluse în categoriile din anexa III la Directiva TVA potrivit metodei pe care o consideră cea mai adecvată (Hotărârea din 22 aprilie 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, punctul 40).

37 În acest cadru, Curtea a considerat că, sub rezerva respectării condițiilor enunțate la punctul anterior, legiuitorului național îi este permis să clasifice în aceeași categorie operațiuni taxabile diferite, incluse în categorii distincte din această anexă III, fără a face distincție în mod formal între livrările de bunuri și prestările de servicii, și să le supună aceleași cote reduse de TVA (Hotărârea din 22 aprilie 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, punctul 41).

38 De asemenea, aceasta a apreciat că Directiva TVA nu se opune ca livrările de bunuri sau prestările de servicii care fac parte din aceeași categorie din anexa III la această directivă să fie supuse la două cote reduse de TVA diferite (Hotărârea din 22 aprilie 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, punctul 42 și jurisprudența citată).

39 Cu toate acestea, trebuie amintit că, atunci când optează pentru aplicarea uneia sau a două cote reduse de TVA uneia dintre categoriile de livrări de bunuri sau de prestări de servicii prevăzute în anexa III la Directiva TVA sau, după caz, de a limita aplicarea acestora în mod selectiv unei părți a livrărilor de bunuri sau a prestărilor de servicii din fiecare dintre aceste categorii, statele membre trebuie să respecte principiul neutralității fiscale (Hotărârea din 22 aprilie 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, punctul 43 și jurisprudența citată).

40 În speță, din explicațiile furnizate de instanța de trimitere reiese că reglementarea și practica în discuție în litigiul principal conduc la o distincție între băuturile lactate gata de consum care sunt comercializate în magazine, acestea fiind clasificate printre alimentele care se încadrează la codul NC 2202, cărora li se aplică o cotă redusă de TVA de 5 %, și băuturile lactate calde care, precum Classic Hot Chocolate comercializat de reclamanta din litigiul principal, sunt preparate de angajatul unei cafenele la cererea unui client pentru un consum imediat, acestea fiind clasificate la rubrica 56 din PKWiU („Servicii de servire a alimentelor și băuturilor”) și fiind supuse unei cote reduse de TVA de 8 %.

41 Prin urmare, se aplică cote reduse de TVA diferite băuturilor lactate menționate anterior, după cum acestea fac obiectul unei vânzări cu amănuntul, într-un magazin, ca băutură gata pentru consum, sau sunt pregătite și furnizate calde unui client, ca livrare de bunuri, la cererea acestuia și în vederea consumului lor imediat. Această distincție decurge din clasificarea lor drept aliment care se încadrează în NC și, respectiv, drept componentă a serviciilor de alimentație publică aflate sub incidența PKWiU.

42 Or, reiese în esență din jurisprudența menționată la punctele 37-39 din prezenta hotărâre că livrările de bunuri sau prestările de servicii care fac parte din anexa III la Directiva TVA pot fi supuse la două cote reduse de TVA diferite, cu condiția respectării principiului neutralității fiscale.



## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

43 În consecință, o metodă de clasificare a alimentelor, cum este cea în discuție în litigiul principal, care se întemeiază în special pe faptul că ele sunt sau nu însoțite de servicii accesorii în vederea consumului, nu este, în sine, incompatibilă cu dreptul Uniunii.

44 Aceasta trebuie să fie situația cu atât mai mult cu cât, în timp ce atât punctele 1 și 12a din anexa III la Directiva TVA pot viza alimente identice sau similare în calitate de „alimente” și, respectiv, produse care fac obiectul unor „servicii de restaurant și de catering”, rezultă din articolul 6 din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 că, în vederea calificării unei operațiuni taxabile drept „servicii de restaurant și de catering”, legiuitorul Uniunii Europene a dorit să acorde o importanță determinantă nu produselor alimentare înseși sau modului de preparare a alimentelor ori livrării acestora, ci punerii în aplicare a unor servicii conexe care însoțesc furnizarea alimentelor preparate, aceste servicii trebuind să fie suficiente pentru a asigura consumul imediat al acestor produse alimentare și predominante în raport cu furnizarea lor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 aprilie 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, punctul 58).

45 Revine însă instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă reglementarea în discuție în litigiul principal respectă principiul neutralității fiscale.

46 În această privință, trebuie amintit că acest principiu se opune ca livrările de bunuri sau prestările de servicii asemănătoare, care se află în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului (Hotărârea din 22 aprilie 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, punctul 44 și jurisprudența citată).

47 În ceea ce privește aprecierea caracterului asemănător al bunurilor sau al prestărilor de servicii în discuție, care, în cele din urmă, revine instanței naționale, reiese din jurisprudența Curții că trebuie să fie luat în considerare îndeosebi punctul de vedere al consumatorului mediu. Bunurile sau prestările de servicii sunt asemănătoare atunci când prezintă proprietăți analoge și răspund aceluiași nevoi ale consumatorului, în funcție de un criteriu de comparabilitate în utilizare, și atunci când diferențele existente nu influențează în mod considerabil decizia consumatorului mediu de a recurge la unul sau la altul dintre bunurile sau serviciile menționate (Hotărârea din 9 noiembrie 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, punctul 31 și jurisprudența citată).

48 În consecință, revine instanței de trimitere sarcina de a examina dacă băuturile lactate clasificate ca alimente care se încadrează la poziția 2202 din NC și băuturile lactate calde clasificate drept serviciu care se încadrează la rubrica 56 din PKWiU („Servicii de servire a alimentelor și băuturilor”) sunt substituibile unele celorlalte în percepția consumatorului mediu.

49 Din această perspectivă, instanța de trimitere va trebui să țină seama, în primul rând, în ceea ce privește proprietățile băuturilor în discuție în litigiul principal, de faptul că acestea din urmă prezintă similitudini, în special de faptul că sunt preparate pornind de la același ingredient principal, și anume laptele, și că, potrivit constatărilor autorității fiscale, ele prezintă o consistență lichidă și un aspect exterior similare.

50 Instanța de trimitere va trebui să verifice însă deopotrivă, în acest cadru, dacă băuturile în discuție în litigiul principal pot să difere semnificativ în ceea ce privește gustul, consistența și mirosul lor, în special pentru că, după cum arată guvernul polonez în observațiile sale scrise, consumatorul ar putea, în ceea ce privește băuturile lactate calde supuse cotei reduse de TVA de 8 %, să comande ingrediente suplimentare care pot avea un impact semnificativ asupra acestor elemente. În plus, instanța de trimitere va trebui să ia în considerare faptul că băuturile în discuție în litigiul principal

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

prezintă o diferență termică care poate exercita o influență semnificativă asupra proprietăților fiecăreia dintre ele, cum sunt gustul și mirosul lor.

51 În al doilea rând, din decizia de trimitere și din formularea primei întrebări preliminare reiese că instanța de trimitere a stabilit că cele două tipuri de băuturi lactate în discuție în litigiul principal urmăresc să satisfacă aceeași nevoie de consum de băuturi nealcoolice îndulcite.

52 În al treilea rând, în ceea ce privește aspectul dacă diferențele dintre băuturile lactate în discuție în litigiul principal pot exercita o influență determinantă asupra opțiunii consumatorului mediu de a cumpăra una sau alta dintre aceste băuturi, trebuie amintit că este necesar în această privință să se ia în considerare diferențele care privesc proprietățile bunurilor sau ale prestărilor de servicii în cauză, precum și utilizarea lor și care sunt, prin urmare, inerente acestor bunuri sau acestor prestări de servicii, precum și diferențele care țin de contextul în care sunt efectuate livrările de bunuri sau prestările de servicii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 septembrie 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, punctul 41 și jurisprudența citată).

53 În acest cadru, este necesar să se sublinieze că băuturile comercializate de YD au vocația, ca urmare a faptului că sunt preparate în mod specific la cererea clientului și sunt furnizate calde, să fie consumate imediat, în condițiile în care nu aceasta este în mod necesar situația băuturilor lactate comercializate în magazin, asupra compoziției cărora consumatorul nu are, pe de altă parte, nicio influență. Or, se pare, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, că această diferență poate să exercite o influență determinantă asupra opțiunii consumatorului de a cumpăra una sau alta dintre aceste băuturi, în măsura în care această alegere nu se efectuează în aceleași condiții, nici cu același obiectiv, cu atât mai puțin în cazul în care consumatorul poate să modifice compoziția primelor băuturi comandând ingrediente suplimentare.

54 În special având în vedere elementele prezentate la punctele 49-52 de mai sus, instanța de trimitere va trebui să stabilească, *primo*, dacă băuturile lactate în discuție în litigiul principal prezintă proprietăți analoage, *secundo*, dacă acestea răspund acelorași nevoi ale consumatorului și, *tertio*, dacă diferențele dintre aceste băuturi lactate exercită o influență determinantă asupra opțiunii consumatorului mediu de a cumpăra una sau alta dintre băuturile respective. Trebuie subliniat în această privință că este suficient în special ca al treilea criteriu să fie îndeplinit pentru a se considera că bunurile sau prestările de servicii în cauză nu sunt similare și pentru ca supunerea lor la cote de TVA reduse diferite să nu încalce, în consecință, principiul neutralității fiscale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 septembrie 2014, [K](#), C-219/13, EU:C:2014:2207, punctul 31).

55 Având în vedere motivele care precedă, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolul 98 din Directiva TVA coroborat cu punctele 1 și 12a din anexa III la aceasta, cu articolul 6 din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, precum și cu principiul neutralității fiscale trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări naționale care prevede că alimente compuse din același ingredient principal și care răspund aceleiași nevoi pentru un consumator mediu sunt supuse la două cote reduse de TVA diferite, după cum sunt vândute cu amănuntul într-un magazin sau sunt preparate și livrate calde unui client, la cerere, în vederea consumului lor imediat, în măsura în care aceste alimente nu prezintă proprietăți analoage în pofida ingredientului principal pe care îl au în comun sau în care diferențele existente între produsele respective, inclusiv în ceea ce privește serviciile conexe care însoțesc furnizarea lor, influențează în mod considerabil decizia consumatorului mediu de a cumpăra una sau alta dintre acestea.

**Cu privire la cheltuielile de judecată**

## **Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența**

**www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității**

56 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a opta) declară:

**Articolul 98 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva (UE) 2018/1713 a Consiliului din 6 noiembrie 2018, coroborat cu punctele 1 și 12a din anexa III la aceasta, 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, precum și cu principiul neutralității fiscale**

**trebuie interpretat în sensul că**

**nu se opune unei reglementări naționale care prevede că alimente compuse din același ingredient principal și care răspund aceleiași nevoi pentru un consumator mediu sunt supuse la două cote reduse de taxă pe valoarea adăugată (TVA) diferite, după cum sunt vândute cu amănuntul într-un magazin sau sunt preparate și livrate calde unui client, la cerere, în vederea consumului lor imediat, în măsura în care aceste alimente nu prezintă proprietăți analoge în pofida ingredientului principal pe care îl au în comun sau în care diferențele existente între produsele respective, inclusiv în ceea ce privește serviciile conexe care însoțesc furnizările lor, influențează în mod considerabil decizia consumatorului mediu de a cumpăra una sau alta dintre acestea.**