

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

22 de abril de 2021 (*)

«Reenvio prejudicial – Fiscalidade – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Artigo 98.º, n.º 2 – Faculdade de os Estados-Membros aplicarem uma ou duas taxas reduzidas de IVA a determinadas entregas de bens e prestações de serviços – Qualificação de uma atividade comercial como “prestação de serviços” – Anexo III, ponto 12ºA – Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 – Artigo 6.º – Conceito de “serviços de restauração e de catering” – Refeições prontas para consumo imediato no local nas instalações do vendedor ou numa área de restauração – Refeições prontas para consumo imediato para levar»

No processo C-703/19,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia), por Decisão de 6 de junho de 2019, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 24 de setembro de 2019, no processo

J.K.

contra

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach,

sendo interveniente:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: J.-C. Bonichot, presidente de secção, L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan e N. Jääskinen (relator), juízes,

advogado-geral: J. Richard de la Tour,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

– em representação de J.K., por R. Baraniewicz, doradca podatkowy, e A. Zubik, radca prawny,

– em representação do Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, por P. Pyszny, P. Selera, B. Kołodziej, T. Wojciechowski e M. Kowalewska,

- em representação de Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, por P. Chrupek e A. Zaręba-Faracik, radcowie prawni,
- em representação do Governo polaco, por B. Majczyna, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão Europeia, por J. Jokubauskaitė e M. Siekierzyńska, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 12 de novembro de 2020,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 98.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1), conforme alterada pela Diretiva 2009/47/CE do Conselho, de 5 de maio de 2009 (JO 2009, L 116, p. 18) (a seguir «Diretiva IVA»), lido em conjugação com o anexo III, ponto 12ªA, da Diretiva IVA e com o artigo 6.º do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 2006/112 (JO 2011, L 77, p. 1).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe J.K. ao Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach [Diretor do Serviço de Administração Tributária de Katowice, Polónia (a seguir «Autoridade Tributária»)] a respeito dos resultados de uma inspeção tributária efetuada em 2016, referente à taxa do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) das operações de venda de alimentos e de refeições preparadas para consumo imediato no local ou para levar, em relação às quais J.K. é sujeito passivo desse imposto.

Quadro jurídico

Direito da União

Diretiva IVA

3 O artigo 96.º da Diretiva IVA tem a seguinte redação:

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

4 O artigo 98.º desta diretiva dispõe:

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

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

[...]

3. Ao aplicarem as taxas reduzidas previstas no n.º 1 às categorias relativas a bens, os Estados-Membros podem recorrer à Nomenclatura Combinada [que figura no Anexo I do Regulamento (CEE) n.º 2658/87 do Conselho, de 23 de julho de 1987, relativo à nomenclatura pautal e estatística e à pauta aduaneira comum (JO 1987, L 256, p. 1), conforme alterado pelo

Regulamento (CE) n.º 1031/2008 da Comissão, de 19 de setembro de 2008 (JO 2008, L 291, p. 1)] para delimitar com exatidão cada categoria.»

5 O anexo III da referida diretiva, intitulado «Lista das entregas de bens e das prestações de serviços a que se podem aplicar as taxas reduzidas previstas no artigo 98.º», enumera, nos seus pontos 1 e 12?A:

«1) Produtos alimentares (incluindo bebidas, com exceção das bebidas alcoólicas) destinados ao consumo humano e animal, animais vivos, sementes, plantas e ingredientes normalmente destinados à preparação de alimentos, bem como produtos normalmente destinados a servir de complemento ou de substituto de produtos alimentares;

[...]

12?A) Serviços de restauração e de *catering*, sendo possível excluir o fornecimento de bebidas (alcoólicas e/ou não alcoólicas);

[...]»

Regulamento de Execução n.º 282/2011

6 O artigo 6.º do Regulamento de Execução n.º 282/2011 dispõe:

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

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

NC

7 A Nomenclatura Combinada, que figura no Anexo I do Regulamento n.º 2658/87, conforme alterado pelo Regulamento n.º 1031/2008 (a seguir «NC»), baseia-se no Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias, elaborado pelo Conselho de Cooperação Aduaneira, atual Organização Mundial das Alfândegas (OMA), e instituído pela Convenção Internacional relativa ao Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias, celebrada em Bruxelas, em 14 de junho de 1983. Esta convenção internacional foi aprovada, juntamente com o seu protocolo de alteração de 24 de junho de 1986, em nome da Comunidade Económica Europeia, pela Decisão 87/369/CEE do Conselho, de 7 de abril de 1987 (JO 1987, L 198, p. 1).

Direito polaco

8 O artigo 5.ºa da ustawa o podatku od towarów i usług (Lei relativa ao imposto sobre bens e serviços), de 11 de março de 2004 (Dz. U. de 2004, n.º 54, posição 535), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (Dz. U. de 2011, n.º 177, posição 1054) (a seguir «Lei do IVA»), dispõe:

«Os bens ou serviços objeto das operações referidas no artigo 5.º, mencionados nas classificações

estabelecidas com base nas disposições relativas às estatísticas oficiais, são identificados através dessas classificações, se as disposições legais ou as medidas regulamentares de execução atribuírem rubricas estatísticas a esses bens ou serviços.»

9 Nos termos do artigo 41.º, n.º 1, da Lei do IVA, a taxa normal de IVA é de 22 %. O seu artigo 41.º, n.º 2a especifica:

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

10 O anexo 10, ponto 28, desta lei menciona as «[r]efeições e os pratos preparados, com exceção dos produtos com um teor alcoólico superior a 1,2 %», abrangidos pela subclasse 10.85.1 do Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (Regulamento do Conselho de Ministros relativo à classificação polaca de produtos e serviços), de 4 de setembro de 2015 (Dz. U. de 2015, posição 1676) (a seguir «PKWiU»).

11 O artigo 3.º, n.º 1, ponto 1, do rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie towarów i usług dla których obniża się stawka podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania stawek obniżonych (Decreto do Ministro das Finanças relativo aos bens e serviços para os quais é reduzida a taxa de IVA e às condições de aplicação das taxas reduzidas), de 23 de dezembro de 2013 (Dz. U. de 2013, posição 1719), tem a seguinte redação:

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

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

12 O anexo, ponto III, posição 7, deste regulamento menciona os seguintes serviços:

«Serviços de restauração e de venda de bebidas (PKWiU ex 56), exceto vendas de: 1) bebidas alcoólicas cujo teor alcoólico é superior a 1,2 %; 2) bebidas alcoólicas que são uma mistura de cerveja e de bebidas não alcoólicas com um teor alcoólico superior a 0,5 %; 3) bebidas para cuja preparação contenha café ou chá, independentemente da respetiva proporção na bebida preparada; 4) bebidas gasosas não alcoólicas; 5) águas minerais; 6) outros produtos não transformados sujeitos à taxa referida no artigo 41.º, n.º 1, da Lei [do IVA].»

13 Segundo as informações fornecidas pelo órgão jurisdicional de reenvio, na classe ex 56 do PKWiU, intitulada «Serviços de restauração e de venda de bebidas», a subclasse 56.1 abrange os serviços de restauração e de comida para levar, nomeadamente, os serviços completos de restauração à mesa, os serviços de restauração *self-service* e os outros serviços de restauração (a seguir «serviços de restauração», na aceção da classe ex 56 do PKWiU).

14 Este órgão jurisdicional esclarece igualmente que a interpretação das disposições do PKWiU é efetuada por remissão para o rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej klasyfikacji działalności (Decreto relativo à classificação polaca da atividade), de 24 de dezembro de 2007 (Dz. U. de 2007, n.º 251, posição 1885), em especial, para a sua classe ex 56 e para as subclasses que esta abrange. Esta classe abrange as atividades de serviços ligadas ao fornecimento de refeições destinadas a um consumo imediato em restaurantes, incluindo os restaurantes de *self-service* e os restaurantes que vendem pratos para levar, com ou sem lugares sentados. O que é determinante não é o tipo de estabelecimento que oferece as refeições, mas o facto de estas se destinarem a um consumo imediato. A subclasse 56.10.A, intitulada «Restaurantes e outros estabelecimentos de restauração permanentes», abrange os serviços de restauração prestados a clientes sentados à mesa ou a clientes que escolhem os seus próprios pratos com base num menu, sendo irrelevante o facto de estes os consumirem no local, os levarem ou os mandarem entregar. Esta subclasse abrange as seguintes atividades: restaurantes,

cafés, restauração rápida, gelatarias, pizarias, locais de comida para levar, restaurantes ou bares explorados em meios de transporte e explorados por entidades distintas.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

15 O recorrente no processo principal é o franqueado de uma cadeia de estabelecimentos de restauração rápida. Exerce uma atividade de venda de refeições e de pratos preparados, tais como sanduíches, saladas, batatas fritas, gelados, etc. Estes produtos são servidos num tabuleiro de plástico com o qual o cliente recebe guardanapos de papel e, para certos produtos, talheres de plástico e/ou uma palha. Estas refeições e pratos são preparados no local a partir de produtos semiacabados, podendo ser servidos quentes ou frios e tanto para consumo no local, como para serem levados pelos clientes.

16 No âmbito da sua atividade económica, o recorrente no processo principal aplica diferentes métodos de venda. Os produtos são vendidos no interior do restaurante, a partir dos balcões exteriores deste último ou no interior de centros comerciais em zonas designadas para a restauração.

17 Em setembro de 2016, a Autoridade Tributária procedeu a uma inspeção das declarações de IVA do recorrente no processo principal, bem como do cálculo e do pagamento deste imposto para o período compreendido entre 1 de janeiro e 30 de junho de 2016.

18 Na sequência desta inspeção, considerando que todas as atividades do recorrente no processo principal deviam ser qualificadas de «serviços de restauração», sujeitos à taxa de IVA de 8 %, e não, como tinham sido declaradas estas atividades, de «entregas de pratos preparados», às quais se aplica uma taxa de IVA de 5 %, a Autoridade Tributária, por decisão de 21 de abril de 2017, retificou o montante do IVA devido pelo recorrente no processo principal relativamente ao período de referência. Esta decisão foi confirmada pela Autoridade Tributária de segunda instância.

19 Por sentença de 1 de março de 2018, o Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Tribunal Administrativo da Província de Gliwice, Polónia) negou provimento ao recurso interposto pelo recorrente no processo principal da decisão da Autoridade Tributária de segunda instância e confirmou as conclusões desta última.

20 O Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Tribunal Administrativo da Província de Gliwice) realçou, à semelhança da Autoridade Tributária, que a possibilidade oferecida aos clientes de consumirem no local o prato comprado, sem necessidade de qualquer preparação adicional, excede o simples fornecimento de um prato na medida em que este último, embora não necessite de preparativos culinários adicionais por parte do cliente, deve, no entanto, ser aquecido ou misturado para poder ser consumido diretamente.

21 O recorrente no processo principal recorreu da sentença proferida pelo Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Tribunal Administrativo da Província de Gliwice) para o órgão jurisdicional de reenvio, o Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia).

22 O órgão jurisdicional de reenvio esclarece que, no artigo 5.º da Lei do IVA, a República da Polónia fez uso da faculdade concedida aos Estados-Membros, prevista no artigo 98.º, n.º 2, da Diretiva IVA, de reduzir a taxa do IVA aplicável às entregas de bens e às prestações de serviços que figuram no anexo III desta diretiva. Este órgão jurisdicional tem, todavia, dúvidas quanto à transposição para o direito polaco do artigo 98.º da referida diretiva e do seu anexo III, dada a remissão que é efetuada neste direito, não para a NC, mas para o PKWiU, que é uma

classificação das atividades para fins estatísticos que define, nomeadamente, o âmbito de aplicação dos conceitos que aí figuram em função da atividade de entidades específicas e não, como é o caso em matéria de IVA, com base no objeto deste imposto.

23 Assim, de acordo com o sistema implementado no direito polaco, a taxa reduzida que se aplica a uma operação tributável é determinada apenas com base na classe do PKWiU a que pertence, pelo que é irrelevante o facto de tal operação ser qualificada de «entrega de bens» ou de «prestação de serviços». Nos termos deste sistema, as operações tributáveis abrangidas pela categoria das «refeições e pratos preparados», na aceção da subclasse 10.85.1 do PKWiU, estão sujeitas a uma taxa reduzida de IVA de 5 %, enquanto as operações abrangidas pelos «serviços de restauração», na aceção da classe ex 56 do PKWiU, estão sujeitas a uma taxa reduzida de IVA de 8 %.

24 O órgão jurisdicional de reenvio salienta, contudo, que, nos termos do método de classificação adotado, os «serviços de restauração», na aceção da classe ex 56 do PKWiU, constituem uma categoria mais ampla do que a dos «serviços de restauração e de *catering*», na aceção do anexo III, ponto 12^oA, da Diretiva IVA.

25 No que respeita ao conceito de «refeições e pratos preparados», o órgão jurisdicional de reenvio indica que este deve ser interpretado em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça e interroga-se sobre a questão de saber em que medida é que o critério relativo ao método de preparação dos pratos, aplicado pela Autoridade Tributária e pelo Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Tribunal Administrativo da Província de Gliwice) é relevante para distinguir este conceito do de «serviço de restauração». Com efeito, esse órgão jurisdicional considera que resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a preparação de um produto final quente não pode, por si só, conferir o carácter de prestação de serviços à operação em causa (Acórdão de 10 de março de 2011, Bog e o., C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09, EU:C:2011:135, n.os 68 e 69).

26 Todavia, o órgão jurisdicional de reenvio sublinha que os critérios que permitem distinguir entre as entregas de bens e as prestações de serviços no domínio da venda de alimentos e de bebidas foram elaborados pelo Tribunal de Justiça no Acórdão de 2 de maio de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184), proferido antes de os «serviços de restauração e de *catering*» serem definidos no direito da União, no artigo 6.º do Regulamento de Execução n.º 282/2011. Assim, segundo o referido órgão jurisdicional, coloca-se a questão de saber se estes critérios ainda são válidos.

27 Por último, o órgão jurisdicional de reenvio destaca a necessidade de ter em conta todos os métodos de venda aplicados pelo recorrente no processo principal para distinguir as entregas de bens das prestações de serviços, especificando que cada um destes métodos apresenta elementos que respeitam simultaneamente aos primeiros e aos segundos. A única diferença reside, segundo este órgão jurisdicional, no alcance da infraestrutura oferecida pelo vendedor e nas expectativas dos clientes quanto à importância dos elementos que fazem parte da prestação de serviços.

28 No entanto, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, independentemente do método de venda, a prestação de serviços, em especial a possibilidade de consumir no local o prato ou a refeição comprada, reveste um carácter meramente potencial e depende da escolha do cliente. Dado o sistema de venda simplificado e a forma de servir e de embalar esses pratos ou refeições, não é possível, no momento da venda, determinar se o referido prato ou refeição será consumido no local ou se se trata de uma venda para levar.

29 Nestas condições, o Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo,

Polónia) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

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

- [o vendedor] coloca à disposição do comprador a infraestrutura que possibilita o consumo no local da refeição adquirida (área separada destinada ao consumo, acesso a casas de banho);
- falta um serviço de atendimento à mesa especializado;
- não existe serviço de mesa em sentido estrito;
- o processo de encomenda é simplificado e parcialmente automatizado;
- o cliente tem possibilidades limitadas de personalizar a encomenda?

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

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

Quanto às questões prejudiciais

30 Com as suas questões prejudiciais, que há que examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se a atividade de um sujeito passivo, que consiste na venda, através de diversas modalidades, de pratos e de refeições prontos a ser consumidos, está abrangida pela categoria de «serviços de restauração e de *catering*» aos quais pode ser aplicada uma taxa reduzida de IVA nos termos do artigo 98.º, n.º 2, da Diretiva IVA, lido em conjugação com o anexo III, ponto 12ªA, desta diretiva e com o artigo 6.º do Regulamento de Execução n.º 282/2011.

31 A título preliminar, cumpre observar que resulta do pedido de decisão prejudicial que as questões submetidas ao Tribunal de Justiça resultam das dúvidas do órgão jurisdicional de reenvio sobre a forma como o legislador polaco transpôs, para o direito nacional, o artigo 98.º da Diretiva IVA, lido em conjugação com o anexo III desta.

32 As dúvidas deste órgão jurisdicional prendem-se, nomeadamente, com a circunstância de, segundo este, os «serviços de restauração», na aceção da classe ex 56 do PKWiU, constituírem uma categoria mais ampla do que a que figura no anexo III, ponto 12ªA, da Diretiva IVA.

33 Com efeito, resulta dos autos de que dispõe o Tribunal de Justiça que a rubrica ex 56 do PKWiU inclui tanto uma parte dos serviços abrangidos pelo conceito de «serviços de restauração e de *catering*», na aceção do anexo III, ponto 12ªA, da Diretiva IVA, como uma parte dos bens abrangidos pelo conceito de «produtos alimentares», na aceção deste anexo III, ponto 1.

34 Consequentemente, por um lado, o método de classificação escolhido pela República da Polónia conduz, em substância, a uma situação em que operações tributáveis diferentes,

abrangidas por duas categorias distintas do anexo III da Diretiva IVA, podem ser classificadas, a nível nacional, numa mesma categoria e sujeitas à mesma taxa reduzida. Por outro lado, este método implica que duas taxas reduzidas de IVA diferentes podem ser aplicadas à mesma categoria, que figura nesse anexo III, uma vez que, a nível nacional, o conteúdo desta categoria é objeto de diferentes classes do PKWiU.

35 A este respeito, importa recordar que, nos termos do artigo 96.º da Diretiva IVA, é, em princípio, aplicada uma taxa de IVA idêntica às entregas de bens e às prestações de serviços, isto é, a taxa normal fixada por cada Estado-Membro.

36 Por derrogação a este princípio, o artigo 98.º desta diretiva prevê a possibilidade de se aplicarem taxas reduzidas de IVA. Para esse efeito, o anexo III da referida diretiva enumera, de forma exaustiva, as entregas de bens e de prestações de serviços a que se podem aplicar as taxas reduzidas (v., neste sentido, Acórdão de 19 de dezembro de 2019, Segler/Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, n.º 22).

37 A finalidade da faculdade conferida aos Estados-Membros de preverem taxas reduzidas de IVA consiste em tornar menos onerosos, e portanto mais acessíveis ao consumidor final, que suporta definitivamente o imposto, certos bens que se considera serem especialmente necessários (v., neste sentido, Acórdão de 9 de março de 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, n.º 22 e jurisprudência referida).

38 Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, cabe aos Estados-Membros, desde que seja respeitado o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA, determinar mais precisamente, de entre as entregas de bens e as prestações de serviços incluídas nas categorias do anexo III da Diretiva IVA, aquelas a que é aplicável a taxa reduzida (Acórdão de 9 de novembro de 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, n.º 23 e jurisprudência referida).

39 A este respeito, há que notar que, segundo o artigo 98.º, n.º 3, da Diretiva IVA, os Estados-Membros podem recorrer à NC quando aplicam taxas reduzidas às categorias que se referem a entregas de bens, para determinarem com exatidão a categoria em causa. Todavia, impõe-se constatar que o recurso à NC é apenas uma forma entre outras de determinar com exatidão a categoria em causa (v., neste sentido, Acórdão de 9 de novembro de 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, n.º 25).

40 Resulta das considerações precedentes que, desde que as operações às quais se aplica a taxa reduzida sejam abrangidas por uma das categorias do anexo III da Diretiva IVA e o princípio da neutralidade fiscal seja respeitado, o legislador nacional é livre, quando delimita, no seu direito interno, as categorias às quais pretende aplicar essa taxa reduzida, de classificar as entregas de bens e as prestações de serviços incluídas nas categorias do anexo III da Diretiva IVA segundo o método que considera mais adequado.

41 Sem prejuízo do cumprimento das condições enunciadas no número anterior, o legislador nacional pode classificar numa mesma categoria diferentes operações tributáveis, incluídas em categorias distintas do referido anexo III, sem distinguir formalmente entre as entregas de bens e as prestações de serviços. Do mesmo modo, como salientou o advogado-geral no n.º 60 das suas conclusões, pouco importa que o legislador nacional tenha optado por utilizar, para designar uma categoria da sua classificação, termos parecidos aos de um dos pontos do anexo III da Diretiva IVA, adotando simultaneamente um âmbito de aplicação mais amplo do que o da categoria a que se refere o ponto em causa, desde que os bens e os serviços aí referidos sejam tributáveis à taxa reduzida de IVA.

42 Por outro lado, como salientou o advogado-geral, em substância, no n.º 50 das suas conclusões e tendo em conta, nomeadamente, o Acórdão de 27 de fevereiro de 2014, *Pro Med Logistik e Pongratz* (C-454/12 e C-455/12, EU:C:2014:111, n.os 43 e 44), a Diretiva IVA não obsta a que as entregas de bens ou as prestações de serviços que façam parte da mesma categoria do anexo III desta diretiva sejam sujeitas a duas taxas reduzidas de IVA diferentes.

43 Dito isto, há que recordar que, quando os Estados-Membros optam por aplicar uma ou duas taxas reduzidas de IVA a uma das 24 categorias de entregas de bens ou de prestações de serviços que figuram no anexo III da Diretiva IVA ou, consoante o caso, por limitar a sua aplicação seletivamente a uma parte das entregas de bens ou das prestações de serviços de cada uma dessas categorias, devem respeitar o princípio da neutralidade fiscal (v., neste sentido, Acórdão de 9 de março de 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, n.º 28 e jurisprudência referida).

44 Este princípio opõe-se a que as entregas de bens ou prestações de serviços semelhantes, que estão em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA (Acórdãos de 9 de março de 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, n.º 30 e jurisprudência referida, e de 19 de dezembro de 2019, *Segler-Vereinigung Cuxhaven*, C-715/18, EU:C:2019:1138, n.º 36 e jurisprudência referida).

45 Nestas condições, como sublinhou o advogado-geral no n.º 59 das suas conclusões, cabe ao juiz nacional verificar não só se a opção do legislador nacional de aplicar uma ou duas taxas reduzidas de IVA diz respeito a operações abrangidas por uma ou várias categorias que figuram no anexo III da Diretiva IVA, mas também se o tratamento diferente do ponto de vista do IVA das entregas de bens ou das prestações de serviços que pertencem à mesma categoria desse anexo respeita o princípio da neutralidade fiscal.

46 Na medida em que a qualificação das operações tributáveis segundo as categorias do anexo III da Diretiva IVA é uma condição prévia indispensável à verificação da aplicabilidade de uma taxa reduzida de IVA, cabe ao Tribunal de Justiça definir os critérios úteis para esta apreciação, a qual incumbe ao juiz nacional.

47 A este respeito, importa recordar que a Diretiva IVA estabelece um sistema comum de IVA baseado, nomeadamente, numa definição uniforme das operações tributáveis (Acórdãos de 13 de junho de 2018, *Polfarmex*, C-421/17, EU:C:2018:432, n.º 27, e de 11 de maio de 2017, *Posnania Investment*, C-36/16, EU:C:2017:361, n.º 25 e jurisprudência referida).

48 No caso de uma operação complexa, constituída por uma série de elementos e de atos estreitamente ligados que formam objetivamente uma única operação económica indissociável, resulta de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que há tomar em consideração, para determinar se tal operação deve ser qualificada de entrega de bens ou de prestação de serviços, todas as circunstâncias em que se desenrola a referida operação para encontrar todos os elementos característicos e predominantes (v., neste sentido, Acórdão de 10 de março de 2011, *Bog e o.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09, EU:C:2011:135, n.º 61 e jurisprudência referida).

49 O Tribunal de Justiça esclareceu igualmente que o elemento predominante deve ser determinado com base no ponto de vista do consumidor médio e tendo em conta, numa apreciação de conjunto, a importância qualitativa, e não simplesmente quantitativa, dos elementos da prestação de serviços face aos de uma entrega de bens (v., neste sentido, Acórdão de 10 de março de 2011, *Bog e o.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09, EU:C:2011:135, n.º 62).

50 A este respeito, uma vez que a comercialização de um bem é sempre acompanhada de uma prestação de serviços mínima, como a apresentação de produtos em expositores ou a emissão de uma fatura, só os serviços diferentes dos necessariamente associados à comercialização de um bem podem ser tidos em conta para se determinar a parte que a prestação de serviços representa no conjunto de uma transação complexa que inclui também a entrega de um bem (Acórdão de 10 de março de 2011, Bog e o., C?497/09, C?499/09, C?501/09 e C?502/09, EU:C:2011:135, n.º 63 e jurisprudência referida).

51 O Tribunal de Justiça declarou, em particular, que a operação de restauração se caracteriza por um conjunto de elementos e de atos, do qual o fornecimento de comida é apenas uma componente, no qual os serviços predominam largamente e que tal operação deve, por conseguinte, ser considerada uma «prestação de serviços», na aceção do artigo 6.º, n.º 1, da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), atual artigo 24.º da Diretiva IVA. Em contrapartida, já não é esse o caso quando a operação incide sobre alimentos para levar e não é acompanhada de serviços destinados a facilitar o consumo no local, num enquadramento adequado (v. neste sentido, Acórdãos de 2 maio de 1996, Faaborg?Gelting Linien, C?231/94, EU:C:1996:184, n.º 14, e de 10 de março de 2011, Bog e o., C?497/09, C?499/09, C?501/09 e C?502/09, EU:C:2011:135, n.º 64 e jurisprudência referida).

52 Assim, quanto às operações de restauração efetuadas a bordo de *ferryboats*, o Tribunal de Justiça declarou que o fornecimento de pratos preparados e de bebidas prontos para consumo imediato é o resultado de uma série de serviços que vão desde a confeção dos pratos até à sua entrega material num suporte e que esse fornecimento é acompanhado pela colocação à disposição do cliente de uma infraestrutura constituída por uma sala de restauração com dependências, tais como o vestiário, o mobiliário e a louça. Eventualmente, indivíduos cuja atividade profissional consiste em efetuar estas operações de restauração são chamados a pôr as mesas, a aconselhar os clientes e a dar-lhes esclarecimentos sobre os pratos ou as bebidas propostas, a servir esses produtos à mesa e, finalmente, a levantar as mesas depois do consumo (v., neste sentido, Acórdão de 2 de maio de 1996, Faaborg?Gelting Linien, C?231/94, EU:C:1996:184, n.º 13).

53 Ainda a respeito dos elementos de prestação de serviços que caracterizam as operações de restauração e, em especial, das infraestruturas disponibilizadas ao cliente, o Tribunal de Justiça elucidou, todavia, que quando o fornecimento de alimentos só é acompanhado da disponibilização de instalações rudimentares, isto é, de simples balcões de consumo, sem nenhuma possibilidade de o cliente se sentar, permitindo apenas a um número limitado de clientes o consumo no local e ao ar livre, o que pressupõe apenas uma intervenção humana despicienda, estes elementos constituem apenas prestações acessórias mínimas e não são suscetíveis de modificar o caráter predominante da prestação principal, a saber, o de entrega de bens (v., neste sentido, Acórdão de 10 de março de 2011, Bog e o., C?497/09, C?499/09, C?501/09 e C?502/09, EU:C:2011:135, n.º 70).

54 Quanto à preparação dos produtos, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o facto de o fornecimento de alimentos preparados pressupor que sejam cozinhados ou aquecidos, o que constitui uma prestação de serviços, deve ser tomado em consideração no âmbito da apreciação global da operação em causa, para efeitos da sua qualificação como entrega de bens ou prestação de serviços. No entanto, uma vez que a preparação do produto final quente se limita, no essencial, a atividades sumárias e estandardizadas e visto não ocorrer, na maior parte

das vezes, mediante encomenda de um cliente particular, mas de forma constante ou regular, em função da procura previsível em geral, não constitui o elemento preponderante da operação em causa e não pode, por si só, conferir a essa operação o caráter de prestação de serviços (v., neste sentido, Acórdão de 10 de março de 2011, Bog e o., C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09, EU:C:2011:135, n.os 67 e 68).

55 Por outro lado, como observa o órgão jurisdicional de reenvio, o legislador da União também interveio, no sentido de garantir a aplicação uniforme do sistema do IVA, para especificar o critério que permite qualificar as operações de serviços de restauração ou de *catering* através do Regulamento de Execução n.º 282/2011, aplicável, nos termos do seu artigo 65.º, desde 1 de julho de 2011.

56 O artigo 6.º, n.º 1, do Regulamento de Execução n.º 282/2011 prevê que se «[e]ntende[...] por “serviços de restauração e de catering” os serviços que consistam no fornecimento de comida ou de bebidas, preparadas ou não, ou de ambas, destinadas ao consumo humano, acompanhado de serviços de apoio suficientes para permitir o consumo imediato das mesmas», que «[o] fornecimento de comida ou de bebidas, ou de ambas, constitui apenas uma componente de um conjunto em que os serviços são predominantes» e que «[c]onstituem serviços de restauração os serviços prestados nas instalações do prestador e serviços de catering os serviços prestados fora das instalações do prestador».

57 O artigo 6.º, n.º 2, deste regulamento de execução esclarece que «[n]ão se consideram serviços de restauração nem de catering, na aceção do n.º 1, o fornecimento de comida ou de bebidas, preparadas ou não, ou de ambas, incluindo ou não o transporte das mesmas, mas sem qualquer outro serviço de apoio».

58 Assim, resulta da redação do artigo 6.º do referido regulamento de execução que, para efeitos da qualificação de uma operação tributável como «serviços de restauração e de catering», o legislador da União pretendeu atribuir uma importância determinante não ao modo de preparação dos alimentos ou da sua entrega, mas à realização de serviços de apoio que acompanham o fornecimento dos alimentos preparados, os quais devem ser suficientes para assegurar o consumo imediato destes alimentos e predominantes em relação ao fornecimento destes.

59 Por conseguinte, decorre da definição de «serviços de restauração e de catering» consagrada no artigo 6.º do Regulamento de Execução n.º 282/2011, lida à luz da jurisprudência recordada nos n.os 52 a 54 do presente acórdão, que os critérios determinantes para avaliar se os serviços que acompanham o fornecimento dos alimentos preparados podem ser considerados «serviços de apoio suficientes» são relativos ao nível de serviços oferecido ao consumidor.

60 A este respeito, o Tribunal de Justiça tem em conta, nomeadamente, elementos como a presença de empregados de mesa, a existência de um serviço que consista, em particular, na transmissão das encomendas à cozinha, na apresentação posterior dos pratos e no seu serviço à mesa aos clientes, a existência de locais fechados e climatizados especialmente dedicados ao consumo de alimentos, ou ainda a presença de vestiários e de sanitários, bem como o fornecimento de loiça, mobiliário e talheres (v., neste sentido, Acórdão de 10 de março de 2011, Bog e o., C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09, EU:C:2011:135, n.º 69).

61 Dito isto, como destacou o advogado-geral no n.º 92 das suas conclusões, a aplicação destes critérios deve ser conjugada com a consideração da escolha do consumidor de beneficiar dos serviços de apoio ao fornecimento de alimentos ou de bebidas, a qual se presume em função do modo de venda da refeição imediatamente consumível.

62 Conforme recordado no n.º 49 do presente acórdão, com efeito, no caso das prestações

O artigo 98.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112/CEE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa aos sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterada pela Diretiva 2009/47/CE do Conselho, de 5 de maio de 2009, lido em conjugação com o anexo III, ponto 12?A dessa diretiva e com o artigo 6.º do Regulamento de Execução n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 2006/112, devem ser interpretados no sentido de que o conceito de «serviços de restauração e de *catering*» abrange o fornecimento de alimentos acompanhado de serviços de apoio suficientes, destinados a permitir o consumo imediato desses alimentos pelo cliente final, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar. Quando o cliente final

escolhe não beneficiar dos meios materiais e humanos que lhe são disponibilizados pelo sujeito passivo para acompanhar o consumo dos alimentos fornecidos, há que considerar que o fornecimento desses alimentos não é acompanhado de nenhum serviço de apoio.

Assinaturas

* Língua do processo: polaco.