



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção)

5 de outubro de 2023*

«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 taxa reduzida a determinadas entregas de bens e prestações de serviços — Anexo III, pontos 1 e 12-A — Géneros alimentícios semelhantes preparados a partir do mesmo ingrediente principal — Bebidas quentes preparadas à base de leite — Aplicação de taxas reduzidas de IVA diferentes — Bens que apresentam as mesmas características e as mesmas propriedades objetivas — Bens acompanhados ou não de serviços de preparação e de disponibilização pelo fornecedor»

No processo C-146/22,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal Administrativo do Voivodato de Wrocław, Polónia), por Decisão de 28 de janeiro de 2022, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 1 de março de 2022, no processo

YD

contra

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

sendo interveniente:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção),

composto por: M. Safjan, presidente de secção, N. Jääskinen (relator) e M. Gavalec, juízes,

advogado-geral: J. Richard de la Tour,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

* Língua do processo: polaco.

vistas as observações apresentadas:

- em representação de YD, por S. Czajka, J. Orłowski, I. Rymanowska e A. Tałasiewicz, doradcy podatkowi,
- em representação do Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, por K. Nowicka e B. Rogowska-Rajda,
- em representação do Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, por P. Chrupek, radca prawny,
- em representação do Governo Polaco, por B. Majczyna, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão Europeia, por J. Jokubauskaitė e A. Stobiecka-Kuik, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 2.º, n.º 1, alíneas a) e c), 14.º, n.º 1, 24.º, n.º 1, e 98.º 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 (UE) 2018/1713 do Conselho, de 6 de novembro de 2018 (JO 2018, L 286, p. 20) (a seguir «Diretiva IVA»), lidos em conjugação os seus considerandos 4 e 7, o anexo III, pontos 1 e 12-A, os princípios da cooperação leal, da neutralidade fiscal, da legalidade fiscal e da segurança jurídica, e 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 YD ao Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Diretor Nacional da Informação Fiscal, Polónia) (a seguir «Autoridade Tributária») a respeito da taxa de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) aplicável às operações de venda de bebidas lácteas de chocolate efetuadas por YD nos seus estabelecimentos de consumo.

Quadro jurídico

Direito da União

NC

- 3 A posição 2202 da 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), na versão resultante do Regulamento (CE)

n.º 1549/2006 da Comissão, de 17 de outubro de 2006 (JO 2006, L 301, p. 1) (a seguir «NC»), abrange «[á]guas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas e outras bebidas não alcoólicas, exceto sumos (sucos) de fruta ou de produtos hortícolas, da posição 2009».

Diretiva IVA

4 Nos termos dos considerandos 4 e 7 da Diretiva IVA:

«(4) A realização do objetivo de criação de um mercado interno pressupõe a aplicação, nos Estados-Membros, de legislações respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios que não falseiem as condições de concorrência e não impeçam a livre circulação de mercadorias e serviços. Por conseguinte, é necessário realizar uma harmonização das legislações respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios mediante um sistema de [IVA], a fim de eliminar, tanto quanto possível, os fatores que possam falsear as condições de concorrência, tanto no plano nacional como no plano comunitário.

[...]

(7) O sistema comum do IVA deverá, ainda que as taxas e isenções não sejam completamente harmonizadas, conduzir a uma neutralidade concorrencial, no sentido de que, no território de cada Estado-Membro, os bens e os serviços do mesmo tipo estejam sujeitos à mesma carga fiscal, independentemente da extensão do circuito de produção e de distribuição.»

5 O artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e c), desta diretiva prevê:

«Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

a) As entregas de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

[...]

c) As prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.»

6 O artigo 14.º, n.º 1, da referida diretiva dispõe:

«Entende-se por “entrega de bens” a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário.»

7 Nos termos do artigo 24.º, n.º 1, da mesma diretiva:

«Entende-se por “prestação de serviços” qualquer operação que não constitua uma entrega de bens.»

8 O artigo 96.º da Diretiva IVA prevê:

«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.»

9 O artigo 98.º da mesma diretiva enuncia:

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

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

As taxas reduzidas não se aplicam aos serviços prestados por via eletrónica, com exceção dos abrangidos pelo ponto 6) do anexo III.

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

10 O anexo III da Diretiva IVA, 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 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

11 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.»

Direito polaco

12 A ustawa o podatku od towarów i usług (Lei relativa ao Imposto sobre Bens e Serviços), de 11 de março de 2004 (Dz. U. n.º 54, posição 535), na versão aplicável ao litígio no processo principal (Dz. U. de 2018, posição 2174) (a seguir «Lei do IVA»), dispõe, no artigo 41.º, n.º 2, que «[p]ara os bens e serviços enumerados no anexo 3 da lei», distintos dos classificados na rubrica 56

do Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (Regulamento do Conselho de Ministros relativo à Classificação Polaca de Bens e Serviços), de 4 de setembro de 2015 (Dz. U. de 2015, posição 1676, a seguir «PKWiU»), «a taxa de imposto é de 7 %, sem prejuízo do artigo 114.º, n.º 1». A taxa de IVA prevista nesta disposição foi aumentada para 8 % por força do artigo 146.º aa, n.º 1, ponto 1, da referida lei.

- 13 O artigo 41.º, n.º 2a, da Lei do IVA dispõe que «[p]ara os bens e serviços enumerados no anexo 10 da lei», distintos dos abrangidos pela rubrica 56 do PKWiU, «a taxa do imposto é de 5 %».
- 14 Nos termos do artigo 41.º, n.º 12f, ponto 1, da mesma lei:
«A taxa do imposto referida no n.º 2 é aplicável às entregas de bens e às prestações de serviços classificadas de acordo com a classificação polaca de bens e serviços no grupo dos serviços de restauração e de estabelecimentos de bebidas (PKWiU 56), com exceção das vendas de bebidas não enumeradas no anexo 3 ou no anexo 10 da Lei ou em disposições de execução adotadas com base na mesma, incluindo a sua preparação e serviço.»
- 15 O anexo 10, ponto 17, da referida lei respeita às «águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas e outras bebidas não alcoólicas, exceto sumos (sucos) de fruta ou de produtos hortícolas da posição 2009 da NC — exclusivamente os seguintes produtos: 1) iogurte, leite, quefir, leite não abrangido pelo capítulo 04 da NC — exceto os produtos que contenham café e extratos, essências ou concentrados de café; 2) bebidas não alcoólicas em que a proporção, em peso, de sumos de frutas, de produtos hortícolas ou de sumos de frutas e de produtos hortícolas não seja inferior a 20 % das matérias-primas».
- 16 A rubrica 56 do PKWiU, intitulada «Serviços de restauração e de estabelecimentos de bebidas», inclui os «[s]erviços de restauração e de restauração móvel», os «[s]erviços de preparação e fornecimento de produtos alimentares (*catering*) a clientes externos e outros serviços de restauração» e os «[s]erviços de preparação e de fornecimento de bebidas».

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

- 17 YD, recorrente no processo principal, explora uma cadeia de cafés em Wrocław (Polónia) que comercializa uma bebida denominada «Classic Hot Chocolate», que consiste num chocolate quente preparado à base de leite e de um molho de chocolate.
- 18 YD apresentou à Autoridade Tributária um pedido de informação vinculativa sobre a taxa de IVA aplicável a essa bebida. Por parecer de 17 de junho de 2020, a referida autoridade considerou que a venda dessa bebida para levar e no local deviam ser consideradas entregas de bens com serviços acessórios, a saber, a preparação e o fornecimento da bebida ao cliente para consumo imediato. Daí concluiu que esta prestação se enquadrava na rubrica 56 do PKWiU, intitulada «Serviços de restauração e de estabelecimentos de bebidas», pelo que essas entregas de bens estão sujeitas à taxa reduzida de IVA de 8 %.
- 19 YD contestou esse parecer alegando que devia ser aplicada uma taxa reduzida de IVA de 5 %, por analogia com as outras entregas de bens referidas no anexo 10 da Lei do IVA, que inclui, nomeadamente, as bebidas à base de leite. A este respeito, atendendo à semelhança entre esses

produtos e a bebida em causa no processo principal, invocou uma violação do princípio da neutralidade do IVA, uma infração às regras da concorrência e uma aplicação incorreta da Lei do IVA.

- 20 A Autoridade Tributária confirmou o seu parecer por Decisão de 11 de dezembro de 2020. Salientou que os produtos alimentares classificados na rubrica 56 do PKWiU, como a bebida em causa, não eram permutáveis com as bebidas lácteas postas à venda a retalho, tributadas à taxa reduzida de IVA de 5 %. Sublinhou a diferença que, em seu entender, distingue uma bebida pronta a consumir, vendida num estabelecimento comercial, e uma bebida quente preparada por um empregado, por encomenda e num café, tendo em conta os pedidos individuais do cliente em causa. A entrega é acompanhada, no segundo caso, de serviços acessórios que influenciam a decisão do consumidor de adquirir o produto em questão.
- 21 Na sequência desta decisão, YD interpôs recurso para o Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal Administrativo do Voivodato de Wrocław, Polónia), órgão jurisdicional de reenvio, invocando uma violação do artigo 41.º, n.º 12f, ponto 1, da Lei do IVA, em conjugação com o artigo 41.º, n.º 2a, e com o ponto 17, n.º 1, do anexo 10 desta lei, bem como do artigo 98.º, n.ºs 1 e 2, da Diretiva IVA e dos considerandos 4 e 7 da mesma diretiva. Em seu entender, foi na sequência de uma interpretação errada destas disposições que a Autoridade Tributária concluiu que o fornecimento da bebida em causa no processo principal devia estar sujeito à taxa reduzida de IVA de 8 %. YD considera que a referida bebida deve estar sujeita a uma tributação análoga àquela a que estão sujeitos os outros bens enumerados no anexo 10 da Lei do IVA, ou seja, a uma tributação à taxa reduzida de IVA de 5 %, a fim de garantir condições de concorrência equitativas entre esses bens.
- 22 O órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à compatibilidade da regulamentação e da prática nacional em causa com a Diretiva IVA, conforme interpretada pela jurisprudência do Tribunal de Justiça, e com os princípios do sistema comum do IVA.
- 23 O referido órgão jurisdicional indica, em substância, que o legislador polaco previu a aplicação de taxas reduzidas de IVA aos «produtos alimentares» referidos no ponto 1 do anexo III da Diretiva IVA e aos «serviços de restauração e de *catering*» referidos no ponto 12-A do mesmo anexo III. Assim, o artigo 41.º, n.º 2a, da Lei do IVA dispõe que é aplicável uma taxa reduzida de IVA de 5 % aos bens e serviços enumerados no anexo 10 dessa lei, que se refere à posição 2202 da NC. No entanto, esses bens e serviços não podem beneficiar da referida taxa quando estão abrangidos pela rubrica 56 do PKWiU.
- 24 Neste contexto, o referido órgão jurisdicional interroga-se, em primeiro lugar, sobre se, à luz do princípio da segurança jurídica, o legislador nacional pode recorrer a duas fontes de classificação diferentes, a NC e o PKWiU, para definir a taxa de IVA aplicável a uma mesma categoria de bens ou serviços.
- 25 Primeiro, afirma que a Lei do IVA e o PKWiU não prosseguem os mesmos objetivos.
- 26 Segundo, considera que se pode entender que a Autoridade Tributária dispõe de um poder de apreciação demasiado amplo na determinação da taxa de IVA que deve ser aplicada a bens e serviços que respondam à mesma necessidade para um consumidor médio, o que não é conforme ao princípio da neutralidade do IVA.

- 27 Terceiro, salienta que o legislador polaco se refere ao PKWiU, ao passo que este interpreta o conceito de “atividade tributável” de maneira diferente do sistema comum do IVA, designadamente no que respeita à qualificação de uma prestação composta por uma prestação principal e várias prestações acessórias.
- 28 Em segundo lugar, o órgão jurisdicional de reenvio indica que é facto assente que a venda da bebida em causa constitui uma entrega de bens. Todavia, tem dúvidas quanto ao facto de a Autoridade Tributária poder considerar que os serviços acessórios relacionados com a respetiva preparação e comercialização podem determinar a aplicação a esse produto de uma taxa de IVA diferente relativamente a produtos semelhantes mas que não são acompanhados de tais serviços.
- 29 Nestas circunstâncias, o Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal Administrativo do Voivodato de Wrocław) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:
- «1) Os artigos 2.º, n.º 1, alíneas a) e c), 14.º, n.º 1, e 24.º, n.º 1, e 98.º, n.ºs 1 a 3, da [Diretiva IVA], em conjugação com o artigo 6.º, n.ºs 1 e 2, do [Regulamento de Execução n.º 282/2011], em conjugação com os pontos 1 e 12a do anexo III dessa diretiva e os considerandos 4 e 7 [da mesma], bem como o princípio da cooperação leal, o princípio da neutralidade fiscal, o princípio da legalidade fiscal e o princípio da segurança jurídica, obstam a uma disposição nacional, como a aplicada no caso em apreço, que prevê uma taxa reduzida de IVA de 5 % para produtos alimentares, nomeadamente bebidas que contêm leite, com remissão para o [código 2202 da NC], excluindo dessa taxa produtos alimentares, como as bebidas que contêm leite classificadas como serviços alimentares na [rubrica 56 do PKWiU], e aplicando a esses produtos (à sua entrega ou serviços associados) a taxa reduzida de IVA de 8 %, quando o consumidor médio, ao adquirir esses produtos ou serviços, considera que essas entregas (ou serviços) satisfazem a mesma necessidade?
- 2) É compatível com os princípios da neutralidade fiscal e da segurança jurídica uma prática administrativa que resulta na aplicação de duas taxas reduzidas de IVA diferentes a produtos com as mesmas características e propriedades objetivas, consoante se prestem ou não serviços de preparação e apresentação desse produto, diferenciando-o assim em termos subjetivos e não objetivos?»

Quanto às questões prejudiciais

- 30 Com as suas questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 98.º da Diretiva IVA, em conjugação com o anexo III, pontos 1 e 12-A, da mesma diretiva, o artigo 6.º do Regulamento de Execução n.º 282/2011 e o princípio da neutralidade fiscal, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional que prevê que os géneros alimentícios compostos pelo mesmo ingrediente principal e que respondam à mesma necessidade para um consumidor médio estejam sujeitos a duas taxas reduzidas de IVA diferentes, consoante sejam vendidos a retalho num estabelecimento comercial ou preparados e fornecidos quentes a um cliente, a pedido deste, para consumo imediato.
- 31 A título preliminar, há que recordar que, nos termos do artigo 96.º da Diretiva IVA, os Estados-Membros aplicam, em princípio, uma taxa de IVA idêntica às entregas de bens e às prestações de serviços, isto é, a taxa normal fixada por cada Estado-Membro.

- 32 Por derrogação a este princípio, o artigo 98.º desta diretiva reconhece aos Estados-Membros a possibilidade de aplicarem uma ou duas taxas reduzidas de IVA. Para esse efeito, o anexo III da referida diretiva enumera, de forma exaustiva, as categorias de entregas de bens e de prestações de serviços a que se aplicam as taxas reduzidas (Acórdão de 22 de abril de 2021, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach*, C-703/19, EU:C:2021:314, n.º 36 e jurisprudência referida).
- 33 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 (Acórdão de 22 de abril de 2021, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach*, C-703/19, EU:C:2021:314, n.º 37 e jurisprudência referida).
- 34 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 22 de abril de 2021, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach*, C-703/19, EU:C:2021:314, n.º 38 e jurisprudência referida).
- 35 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 (Acórdão de 22 de abril de 2021, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach*, C 703/19, EU:C:2021:314, n.º 39 e jurisprudência referida).
- 36 Em consequência, 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 (Acórdão de 22 de abril de 2021, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach*, C-703/19, EU:C:2021:314, n.º 40).
- 37 Neste contexto, o Tribunal de Justiça considerou que, 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, e submetê-las à mesma taxa reduzida de IVA (Acórdão de 22 de abril de 2021, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach*, C-703/19, EU:C:2021:314, n.º 41).
- 38 Do mesmo modo, considerou que 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 (Acórdão de 22 de abril de 2021, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach*, C-703/19, EU:C:2021:314, n.º 42 e jurisprudência referida).

- 39 Todavia, 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 (Acórdão de 22 de abril de 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, n.º 43 e jurisprudência referida).
- 40 No caso em apreço, resulta das explicações apresentadas pelo órgão jurisdicional de reenvio que a regulamentação e a prática em causa no processo principal levam a proceder a uma distinção entre as bebidas lácteas prontas a consumir que são comercializadas em estabelecimentos comerciais, que são classificadas entre os produtos alimentares abrangidos pelo código NC 2202 aos quais é aplicada uma taxa reduzida de IVA de 5 %, e as bebidas lácteas quentes que, à semelhança do Classic Hot Chocolate comercializado pela recorrente no processo principal, são preparadas pelo empregado de um café a pedido de um cliente para consumo imediato, as quais estão abrangidas pela rubrica 56 do PKWiU («serviços de restauração e de estabelecimentos de bebidas») e são sujeitas a uma taxa reduzida de IVA de 8 %.
- 41 Aplicam-se, pois, taxas reduzidas de IVA diferentes às bebidas lácteas mencionadas anteriormente, consoante estas sejam objeto de venda a retalho, num estabelecimento comercial, enquanto bebida pronta a consumir, ou sejam preparadas e fornecidas quentes a um cliente, como entrega de bens, a pedido deste, para consumo imediato. Esta distinção decorre da sua classificação, respetivamente, como género alimentício abrangido pela NC e como componente de serviços de restauração e estabelecimentos de bebidas abrangidos pelo PKWiU.
- 42 Ora, resulta, em substância, da jurisprudência mencionada nos n.ºs 37 a 39 do presente acórdão que as entregas de bens ou as prestações de serviços abrangidas pelo anexo III da Diretiva IVA podem ser sujeitas a duas taxas reduzidas de IVA diferentes, desde que o princípio da neutralidade fiscal seja respeitado.
- 43 Por conseguinte, um método de classificação dos géneros alimentícios, como o que está em causa no processo principal, que se baseia designadamente no facto de estes serem acompanhados ou não de serviços acessórios para o seu consumo, não é, em si mesmo, incompatível com o direito da União.
- 44 Tanto mais assim tem de ser porque, embora os pontos 1 e 12-A do anexo III da Diretiva IVA possam dizer respeito a produtos alimentares idênticos ou semelhantes enquanto, respetivamente, «produtos alimentares» e produtos objeto de «serviços de restauração e de *catering*», resulta do artigo 6.º do Regulamento de Execução 282/2011 que, para efeitos da qualificação de uma operação tributável como «serviços de restauração e de *catering*», o legislador da União Europeia pretendeu atribuir uma importância determinante não aos géneros alimentícios em si mesmos nem 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 (v., neste sentido, Acórdão de 22 de abril de 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, n.º 58).
- 45 No entanto, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se a legislação em causa no processo principal respeita o princípio da neutralidade fiscal.

- 46 A este respeito, há que recordar que este princípio se opõe 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 (Acórdão de 22 de abril de 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, n.º 44 e jurisprudência referida).
- 47 No que diz respeito à apreciação da semelhança dos bens ou das prestações de serviços em causa, que cabe sem dúvida ao juiz nacional, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que há que ter principalmente em conta o ponto de vista do consumidor médio. Os bens ou prestações de serviços são semelhantes quando apresentam propriedades análogas e satisfazem as mesmas necessidades do consumidor, em função de um critério de comparabilidade na utilização, e quando as diferenças existentes não influenciem consideravelmente a decisão do consumidor médio de recorrer a um ou a outro dos referidos bens ou prestações de serviços (Acórdão de 9 de novembro de 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, n.º 31 e jurisprudência referida).
- 48 Por conseguinte, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio examinar se as bebidas lácteas classificadas como géneros alimentícios abrangidos pela posição 2202 da NC e as bebidas lácteas quentes classificadas como serviços abrangidos pela rubrica 56 do PKWiU («serviços de restauração e de estabelecimentos de bebidas») são substituíveis entre si do ponto de vista do consumidor médio.
- 49 Nesta perspetiva, o órgão jurisdicional de reenvio deverá ter em conta, primeiro, no que respeita às propriedades das bebidas em causa no processo principal, que estas apresentam semelhanças, nomeadamente o facto de serem preparadas a partir do mesmo ingrediente principal, concretamente o leite, e, segundo as conclusões da Autoridade Tributária, de apresentarem uma consistência líquida e um aspeto exterior semelhantes.
- 50 Todavia, o órgão jurisdicional de reenvio também deverá verificar, neste âmbito, se as bebidas em causa no processo principal podem diferir sensivelmente quanto ao seu sabor, consistência e cheiro, em especial porque, como o Governo Polaco indica nas suas observações escritas, o consumidor, no que respeita às bebidas lácteas quentes sujeitas à taxa reduzida de IVA de 8 %, pode encomendar ingredientes adicionais suscetíveis de influenciar estes elementos de modo significativo. Além disso, o órgão jurisdicional de reenvio deverá tomar em consideração o facto de que as bebidas em causa no processo principal apresentam uma diferença térmica que pode afetar sensivelmente as respetivas propriedades, como o sabor e o cheiro.
- 51 Segundo, resulta da decisão de reenvio e da formulação da primeira questão prejudicial que o órgão jurisdicional de reenvio declarou que os dois tipos de bebidas lácteas em causa no processo principal visam satisfazer uma mesma necessidade de consumo de bebidas não alcoólicas açucaradas.
- 52 Terceiro, quanto à questão de saber se as diferenças entre as bebidas lácteas em causa no processo principal podem influenciar decisivamente a escolha do consumidor médio de adquirir uma ou outra dessas bebidas, recorde-se que, a este respeito, há que tomar em consideração as diferenças que dizem respeito às propriedades dos bens ou das prestações de serviços em causa e à respetiva utilização, as quais são, assim, inerentes a esses bens ou a essas prestações de serviços, bem como as diferenças respeitantes ao contexto em que as entregas de bens ou as prestações de serviços são efetuadas (v., neste sentido, Acórdão de 9 de setembro de 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, n.º 41 e jurisprudência referida)

- 53 Neste âmbito, há que salientar que as bebidas comercializadas por YD, pelo facto de serem preparadas especificamente a pedido do cliente e entregues quentes, se destinam a ser consumidas imediatamente, quando tal não é necessariamente o caso das bebidas lácteas comercializadas nos estabelecimentos comerciais, sendo que, aliás, o consumidor não tem nenhuma influência na sua composição. Ora, sem prejuízo de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, afigura-se que esta diferença pode ter uma influência determinante na escolha do consumidor de adquirir uma ou outra destas bebidas, na medida em que essa escolha não é feita nas mesmas condições nem com o mesmo objetivo, e ainda menos se o consumidor puder alterar a composição das primeiras bebidas encomendando ingredientes adicionais.
- 54 É nomeadamente à luz dos elementos expostos nos n.ºs 49 a 52, *supra*, que o órgão jurisdicional de reenvio deverá determinar, primeiro, se as bebidas lácteas em causa no processo principal apresentam propriedades análogas, segundo, se satisfazem as mesmas necessidades do consumidor e, terceiro, se as diferenças entre tais bebidas lácteas exercem uma influência determinante na escolha do consumidor médio de adquirir uma ou outra das referidas bebidas. Importa sublinhar, a este respeito, que basta, nomeadamente, que o terceiro critério não esteja preenchido para que se considere que os bens ou as prestações de serviços em causa não são semelhantes e para que a sua sujeição a taxas reduzidas de IVA diferentes não viole, por conseguinte, o princípio da neutralidade fiscal (v., neste sentido, Acórdão de 11 de setembro de 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, n.º 31).
- 55 Tendo em conta os fundamentos precedentes, há que responder às questões prejudiciais submetidas que o artigo 98.º da Diretiva IVA, lido em conjugação com o anexo III, pontos 1 e 12-A, da mesma, o artigo 6.º do Regulamento de Execução n.º 282/2011 e o princípio da neutralidade fiscal, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma regulamentação nacional que prevê que os géneros alimentícios compostos pelo mesmo ingrediente principal e que respondam à mesma necessidade de um consumidor médio estejam sujeitos a duas taxas reduzidas de IVA diferentes, consoante sejam vendidos a retalho num estabelecimento comercial ou preparados e fornecidos quentes a um cliente, a pedido deste, para consumo imediato, desde que esses géneros alimentícios não apresentem propriedades análogas não obstante o ingrediente principal que têm em comum, ou que as diferenças existentes entre os referidos géneros alimentícios, incluindo os serviços de apoio que acompanham o respetivo fornecimento, influenciem consideravelmente a decisão do consumidor médio de adquirir um ou outro dos referidos produtos.

Quanto às despesas

- 56 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Oitava Secção) declara:

O artigo 98.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterada pela Diretiva (UE) 2018/1713 do Conselho, de 6 de novembro de 2018, em conjugação com o anexo III, pontos 1 e 12-A, da mesma, 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, e o princípio da neutralidade fiscal,

deve ser interpretado no sentido de que:

não se opõe a uma regulamentação nacional que prevê que os géneros alimentícios compostos pelo mesmo ingrediente principal e que respondam à mesma necessidade de um consumidor médio estejam sujeitos a duas taxas reduzidas de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) diferentes, consoante sejam vendidos a retalho num estabelecimento comercial ou preparados e fornecidos quentes a um cliente, a pedido deste, para consumo imediato, desde que esses géneros alimentícios não apresentem propriedades análogas não obstante o ingrediente principal que têm em comum, ou que as diferenças existentes entre os referidos géneros alimentícios, incluindo os serviços de apoio que acompanham o respetivo fornecimento, influenciem consideravelmente a decisão do consumidor médio de adquirir um ou outro dos referidos produtos.

Assinaturas