



## Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

22 avril 2021 \*

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 98, paragraphe 2 – Faculté pour les États membres d’appliquer un ou deux taux réduits de TVA à certaines livraisons de biens et prestations de services – Qualification d’une activité commerciale de “prestation de services” – Annexe III, point 12 bis – Règlement d’exécution (UE) n° 282/2011 – Article 6 – Notion de “services de restaurant et de restauration” – Repas prêts à la consommation immédiate sur place dans les locaux du vendeur ou dans une aire de restauration – Repas prêts à la consommation immédiate à emporter »

Dans l’affaire C-703/19,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne), par décision du 6 juin 2019, parvenue à la Cour le 24 septembre 2019, dans la procédure

**J.K.**

contre

**Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach,**

en présence de :

**Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,**

LA COUR (première chambre),

composée de M. J.-C. Bonichot, président de chambre, M. L. Bay Larsen, M<sup>me</sup> C. Toader, MM. M. Safjan et N. Jääskinen (rapporteur), juges,

avocat général : M. J. Richard de la Tour,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

- pour J.K., par M. R. Baraniewicz, doradca podatkowy, et M<sup>e</sup> A. Zubik, radca prawny,
- pour le Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, par MM. P. Selera, B. Kołodziej et T. Wojciechowski ainsi que par M<sup>me</sup> M. Kowalewska,

\* Langue de procédure : le polonais.

- pour le Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, par M. P. Chrupek et M<sup>me</sup> A. Zaręba-Faracik, radcowie prawni,
  - pour le gouvernement polonais, par M. B. Majczyna, en qualité d'agent,
  - pour la Commission européenne, par M<sup>mes</sup> J. Jokubauskaitė et M. Siekierzyńska, en qualité d'agents,
- ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 12 novembre 2020,
- rend le présent

### Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 98, paragraphe 2, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1), telle que modifiée par la directive 2009/47/CE du Conseil, du 5 mai 2009 (JO 2009, L 116, p. 18) (ci-après la « directive TVA »), lu en combinaison avec l'annexe III, point 12 bis, de la directive TVA et l'article 6 du règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 du Conseil, du 15 mars 2011, portant mesures d'exécution de la directive 2006/112 (JO 2011, L 77, p. 1).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant J.K. au Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach (directeur de la chambre de l'administration fiscale de Katowice, Pologne) (ci-après l'« autorité fiscale ») au sujet des résultats d'un contrôle fiscal effectué en 2016, concernant le taux d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) des opérations de vente d'aliments et de repas préparés en vue de la consommation immédiate sur place ou à emporter, pour lesquelles J.K. est assujetti à cette taxe.

### Le cadre juridique

#### *Le droit de l'Union*

##### *La directive TVA*

- 3 L'article 96 de la directive TVA est ainsi libellé :  
  
« Les États membres appliquent un taux normal de TVA fixé par chaque État membre à un pourcentage de la base d'imposition qui est le même pour les livraisons de biens et pour les prestations de services. »
- 4 L'article 98 de cette directive dispose :  
  
« 1. Les États membres peuvent appliquer soit un, soit deux taux réduits.  
  
2. Les taux réduits s'appliquent uniquement aux livraisons de biens et aux prestations de services des catégories figurant à l'annexe III.

[...]

3. En appliquant les taux réduits prévus au paragraphe 1 aux catégories qui se réfèrent à des biens, les États membres peuvent recourir à la nomenclature combinée[, figurant à l'annexe I du règlement (CEE) n° 2658/87 du Conseil, du 23 juillet 1987, relatif à la nomenclature tarifaire et statistique et au tarif douanier commun (JO 1987, L 256, p. 1), tel que modifié par le règlement (CE) n° 1031/2008 de la Commission, du 19 septembre 2008 (JO 2008, L 291, p. 1),] pour délimiter avec précision la catégorie concernée. »

5 L'annexe III de ladite directive, intitulée « Liste des livraisons de biens et des prestations de services pouvant faire l'objet des taux réduits visés à l'article 98 », énumère, à ses points 1 et 12 bis :

« 1) Les denrées alimentaires (y compris les boissons, à l'exclusion, toutefois, des boissons alcooliques) destinées à la consommation humaine et animale, les animaux vivants, les graines, les plantes et les ingrédients normalement destinés à être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires ; les produits normalement utilisés pour compléter ou remplacer des denrées alimentaires ;

[...]

12 bis) les services de restaurant et de restauration, la fourniture de boissons (alcooliques et/ou non alcooliques) pouvant être exclue ».

*Le règlement d'exécution n° 282/2011*

6 L'article 6 du règlement d'exécution n° 282/2011 dispose :

« 1. Les services de restaurant et de restauration consistent en la fourniture d'aliments ou de boissons préparés ou non ou des deux, destinés à la consommation humaine, accompagnée par des services connexes suffisants permettant la consommation immédiate de ces aliments ou boissons. La fourniture d'aliments ou de boissons ou des deux n'est qu'une composante d'un ensemble dans lequel les services prédominent. Les services de restaurant couvrent les services de ce type fournis dans les installations du prestataire, alors que les services de restauration couvrent les services de ce type fournis en dehors desdites installations.

2. La fourniture d'aliments ou de boissons préparés ou non ou des deux, incluant ou non le transport mais sans aucun autre service connexe, n'est pas considérée comme un service de restaurant ou de restauration au sens du paragraphe 1. »

*La NC*

7 La nomenclature combinée, figurant à l'annexe I du règlement n° 2658/87, tel que modifié par le règlement n° 1031/2008 (ci-après la « NC »), est fondée sur le système harmonisé de désignation et de codification des marchandises, élaboré par le Conseil de coopération douanière, devenu l'Organisation mondiale des douanes (OMD), et institué par la convention internationale sur le système harmonisé de désignation et de codification des marchandises, conclue à Bruxelles le 14 juin 1983. Cette convention internationale a été approuvée, avec son protocole d'amendement du 24 juin 1986, au nom de la Communauté économique européenne, par la décision 87/369/CEE du Conseil, du 7 avril 1987 (JO 1987, L 198, p. 1).

### *Le droit polonais*

- 8 L'article 5a de l'ustawa o podatku od towarów i usług (loi relative à la taxe sur les biens et les services), du 11 mars 2004 (Dz. U. de 2004, n° 54, position 535), dans sa version applicable au litige au principal (Dz. U. de 2011, n° 177, position 1054) (ci-après la « loi sur la TVA »), dispose :

« Les biens ou services faisant l'objet des opérations visées à l'article 5, mentionnés dans les classifications établies sur la base des dispositions relatives aux statistiques officielles, sont identifiés à l'aide de ces classifications, si les dispositions légales ou les mesures réglementaires d'exécution attribuent des symboles statistiques à ces biens ou services. »

- 9 Conformément à l'article 41, paragraphe 1, de la loi sur la TVA, le taux normal de TVA est de 22 %. L'article 41, paragraphe 2a, de celle-ci précise :

« Le taux s'élève à 5 % pour les biens énumérés à l'annexe 10 de la présente loi. »

- 10 L'annexe 10, point 28, de cette loi mentionne les « [r]epas et plats préparés, à l'exception des produits ayant un titre alcoométrique supérieur à 1,2 % », qui relèvent de la sous-classe 10.85.1 du Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (règlement du Conseil des ministres concernant la classification polonaise des produits et des services), du 4 septembre 2015 (Dz. U. de 2015, position 1676) (ci-après le « PKWiU »).

- 11 L'article 3, paragraphe 1, point 1, du rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie towarów i usług dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania stawek obniżonych (règlement du ministre des Finances relatif aux biens et services auxquels s'applique le taux réduit de la TVA et aux conditions d'application des taux réduits), du 23 décembre 2013 (Dz. U. de 2013, position 1719), est libellé comme suit :

« Le taux de TVA indiqué à l'article 41, paragraphe 1, de la [loi sur la TVA] est réduit à 8 % pour :

1) les biens et services énumérés à l'annexe du présent règlement ».

- 12 L'annexe, point III, position 7, de ce règlement mentionne les services suivants :

« Services de restauration et de débits de boissons (PKWiU ex 56), hors ventes de : 1) boissons alcoolisées dont la teneur en alcool dépasse 1,2 % ; 2) boissons alcoolisées qui sont un mélange de bière et de boissons non alcoolisées dont la teneur en alcool dépasse 0,5 % ; 3) boissons pour la préparation desquelles du café ou du thé est utilisé, quelle que soit leur proportion dans la boisson préparée ; 4) boissons non alcoolisées gazeuses ; 5) eaux minérales ; 6) autres produits non transformés soumis au taux visé à l'article 41, paragraphe 1, de la loi [sur la TVA]. »

- 13 Selon les informations fournies par la juridiction de renvoi, sous la rubrique ex 56 du PKWiU, intitulée « Services de restauration et de débits de boisson », la sous-classe 56.1 comprend les services de restauration et de restauration à emporter, dont, notamment, les services complets de restauration à table, les services de restauration en libre-service et les autres services de restauration (ci-après les « services de restauration », au sens de la rubrique ex 56 du PKWiU »).

- 14 Cette juridiction précise également que, l'interprétation des dispositions du PKWiU s'effectue par renvoi au rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie polskiej klasyfikacji działalności (règlement concernant la classification polonaise de l'activité), du 24 décembre 2007 (Dz. U. de 2007, n° 251, position 1885), en particulier, à la rubrique ex 56 de celui-ci et aux sous-classes qu'il comporte. Cette rubrique comprend les activités de services liées à la fourniture de repas destinés à une consommation immédiate dans des restaurants, y compris les restaurants en libre-service et les restaurants proposant des plats à emporter, avec ou sans place assise. Ce qui est déterminant n'est pas le type d'établissement

proposant les repas, mais le fait que ces derniers soient destinés à une consommation immédiate. La sous-classe 56.10.A, intitulée « Restaurants et autres établissements de restauration permanents », comprend les services de restauration fournis à des clients assis à table ou à des clients choisissant leurs propres plats sur un menu, sans que la circonstance que ceux-ci les consomment sur place, les emportent ou se fassent livrer ait une quelconque importance. Cette sous-classe comporte les activités suivantes : les restaurants, les cafés, la restauration rapide, les glaciers, les pizzerias, les lieux de restauration à emporter, les restaurants ou bars exploités dans des moyens de transport et exploités par des entités distinctes.

### **Le litige au principal et les questions préjudicielles**

- 15 Le requérant au principal est le franchisé d'une chaîne d'établissements de restauration rapide. Il exerce une activité de vente de repas et de plats préparés, tels que des sandwiches, des salades, des frites, des crèmes glacées, etc. Ces produits sont servis sur un plateau en plastique avec lequel le client reçoit des serviettes en papier et, pour certains produits, des couverts en plastique et/ou une paille. Ces repas et plats sont préparés sur place à partir de produits semi-finis, peuvent être servis chauds ou froids et sont soit à consommer sur place, soit à emporter par les clients.
- 16 Dans le cadre de son activité économique, le requérant au principal applique différentes méthodes de vente. Les produits sont vendus soit à l'intérieur du restaurant, soit à partir des comptoirs extérieurs de ce dernier, soit à l'intérieur de centres commerciaux dans des zones désignées pour la restauration.
- 17 Au mois de septembre 2016, l'autorité fiscale a procédé à un contrôle des déclarations de TVA du requérant au principal ainsi que du calcul et du paiement de cette taxe pour la période allant du 1<sup>er</sup> janvier au 30 juin 2016.
- 18 À l'issue de ce contrôle, considérant que toutes les activités du requérant au principal devaient être qualifiées de « services de restauration », soumis au taux de TVA de 8 %, et non, comme ces activités avaient été déclarées, de « livraisons de plats préparés », auxquelles s'applique le taux de TVA de 5 %, l'autorité fiscale a, par décision du 21 avril 2017, rectifié le montant de la TVA due par le requérant au principal pour la période de référence. Cette décision a été confirmée par l'autorité fiscale de deuxième instance.
- 19 Par un jugement du 1<sup>er</sup> mars 2018, le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (tribunal administratif de voïvodie de Gliwice, Pologne) a rejeté le recours introduit par le requérant au principal contre la décision de l'autorité fiscale de deuxième instance et a confirmé les conclusions de cette dernière.
- 20 Le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (tribunal administratif de voïvodie de Gliwice) a relevé, à l'instar de l'autorité fiscale, que la possibilité offerte aux clients de consommer sur place le plat acheté, sans qu'aucune préparation supplémentaire soit nécessaire, excédait la simple fourniture d'un plat dans la mesure où ce dernier, bien que ne nécessitant pas de préparatifs culinaires supplémentaires de la part du client, devait néanmoins être chauffé ou mélangé pour pouvoir être consommé directement.
- 21 Le jugement rendu par le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (tribunal administratif de voïvodie de Gliwice) a été contesté par le requérant au principal devant la juridiction de renvoi, le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne).
- 22 La juridiction de renvoi précise que, à l'article 5a de la loi sur la TVA, la République de Pologne a fait usage de la possibilité pour les États membres, prévue à l'article 98, paragraphe 2, de la directive TVA, d'abaisser le taux de la TVA applicable aux livraisons de biens et aux prestations de services figurant à l'annexe III de cette directive. Cette juridiction émet, toutefois, des doutes concernant la transposition

dans le droit polonais de l'article 98 de ladite directive et de l'annexe III de cette dernière, en raison du renvoi qui est effectué dans ce droit non pas à la NC, mais au PKWiU, qui est une classification des activités à des fins statistiques définissant, notamment, le champ d'application des notions qui y figurent en fonction de l'activité d'entités spécifiques et non, comme c'est le cas en matière de TVA, sur la base de l'objet de cette taxe.

- 23 Ainsi, selon le système mis en place dans le droit polonais, le taux réduit qui s'applique à une opération taxable est déterminé uniquement sur la base de la rubrique du PKWiU dont elle relève, de telle sorte que le fait que cette opération soit qualifiée de « livraison de biens » ou de « prestation de services » est sans incidence. Conformément à ce système, les opérations taxables relevant de la catégorie des « repas et plats préparés », au sens de la sous-classe 10.85.1 du PKWiU, sont soumises à un taux réduit de TVA de 5 %, tandis que celles relevant des « services de restauration », au sens de la rubrique ex 56 du PKWiU, sont soumises à un taux réduit de TVA de 8 %.
- 24 La juridiction de renvoi relève, toutefois, que, en application de la méthode de classification adoptée, les « services de restauration », au sens de la rubrique ex 56 du PKWiU, constitueraient une catégorie plus large que celle des « services de restaurant et de restauration », au sens de l'annexe III, point 12 bis, de la directive TVA.
- 25 En ce qui concerne la notion de « repas et plats préparés », la juridiction de renvoi indique que celle-ci devrait être interprétée conformément à la jurisprudence de la Cour et s'interroge sur la question de savoir en quoi le critère tiré de la méthode de préparation des plats, appliqué par l'autorité fiscale et le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (tribunal administratif de voïvodie de Gliwice), est pertinent pour distinguer cette notion de celle de « service de restaurant ». Cette juridiction estime, en effet, qu'il résulte de la jurisprudence de la Cour que la préparation d'un produit final chaud ne saurait, à elle seule, conférer le caractère de prestation de services à l'opération concernée (arrêt du 10 mars 2011, Bog e.a., C-497/09, C-499/09, C-501/09 et C-502/09, EU:C:2011:135, points 68 et 69).
- 26 Toutefois, la juridiction de renvoi souligne que les critères permettant de faire la distinction entre les livraisons de biens et les prestations de services dans le domaine de la vente d'aliments et de boissons ont été élaborés par la Cour dans l'arrêt du 2 mai 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184), rendu avant que les « services de restaurant et de restauration » ne soient définis dans le droit de l'Union, à l'article 6 du règlement d'exécution n° 282/2011. Ainsi, selon cette juridiction, la question de savoir si ces critères sont toujours valables est posée.
- 27 Enfin, la juridiction de renvoi met l'accent sur la nécessité de prendre en compte toutes les méthodes de vente appliquées par le requérant au principal afin de distinguer les livraisons de biens des prestations de services, précisant que chacune de ces méthodes présente des éléments qui tiennent à la fois des premières et des secondes. La seule différence réside, selon cette juridiction, dans l'étendue de l'infrastructure proposée par le vendeur et dans les attentes des clients quant à l'importance des éléments relevant de la prestation de services.
- 28 Toutefois, selon la juridiction de renvoi, quelle que soit la méthode de vente, la prestation de services, en particulier la possibilité de consommer sur place le plat ou le repas acheté, n'a qu'un caractère potentiel et dépend du choix du client. En raison du système de vente simplifié ainsi que de la manière de servir et d'emballer ces plats ou repas, il ne serait pas possible, au stade de la vente, de déterminer si ledit plat ou repas sera consommé sur place ou s'il s'agit d'une vente à emporter.

- 29 C'est dans ces circonstances que le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :
- « 1) La notion de “service de restaurant” auquel s'applique un taux réduit de TVA [(article 98, paragraphe 2, de la directive TVA, lu en combinaison avec l'annexe III, point 12 bis, de celle-ci et l'article 6 du règlement d'exécution n° 282/2011)] englobe-t-elle la vente de plats préparés dans des conditions telles que celles du litige au principal, c'est-à-dire lorsque :
- le vendeur met à la disposition des acheteurs une infrastructure leur permettant de consommer leur repas sur place (espace de consommation séparé, accès aux toilettes) ;
  - il n'y a pas de service spécialisé fourni par des serveurs ou des serveuses ;
  - il n'y a pas de service au sens strict ;
  - le processus de commande est simplifié et partiellement automatisé ;
  - le client a des possibilités limitées de personnaliser sa commande ?
- 2) La façon dont les plats sont préparés a-t-elle une incidence sur la première question, notamment le fait que certains produits semi-finis soient soumis à un traitement thermique et que les plats préparés soient composés à partir de produits semi-finis ?
- 3) La circonstance que le client a la possibilité d'utiliser l'infrastructure proposée est-elle suffisante pour la réponse à la première question, ou faut-il établir que, du point de vue du client moyen, cet élément constitue un élément essentiel de la prestation ? »

### Sur les questions préjudicielles

- 30 Par ses questions préjudicielles, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'activité d'un assujetti, consistant en la vente, selon diverses modalités, de plats et de repas prêts à être consommés, relève de la catégorie des « services de restaurant et de restauration » auxquels peut être appliqué un taux réduit de TVA en vertu de l'article 98, paragraphe 2, de la directive TVA, lu en combinaison avec l'annexe III, point 12 bis, de cette directive et l'article 6 du règlement d'exécution n° 282/2011.
- 31 À titre liminaire, il convient d'observer qu'il ressort de la demande de décision préjudicielle que les questions posées à la Cour trouvent leur origine dans les doutes que la juridiction de renvoi éprouve en ce qui concerne la façon dont le législateur polonais a transposé, dans le droit national, l'article 98 de la directive TVA, lu en combinaison avec l'annexe III de cette dernière.
- 32 Les doutes nourris par cette juridiction tiennent, notamment, à la circonstance que, selon celle-ci, les « services de restauration », au sens de la rubrique ex 56 du PKWiU, constituent une catégorie plus large que celle figurant à l'annexe III, point 12 bis, de la directive TVA.
- 33 En effet, il ressort du dossier dont dispose la Cour que la rubrique ex 56 du PKWiU inclut tant une partie des services relevant de la notion de « services de restaurant et de restauration », au sens de l'annexe III, point 12 bis, de la directive TVA, qu'une partie des biens relevant de la notion de « denrées alimentaires », au sens de cette annexe III, point 1.
- 34 Par conséquent, d'une part, la méthode de classification choisie par la République de Pologne conduirait, en substance, à une situation dans laquelle des opérations taxables différentes, relevant de deux catégories distinctes de l'annexe III de la directive TVA, peuvent être classées, au niveau

national, dans une même catégorie et soumises au même taux réduit. D'autre part, cette méthode impliquerait que deux taux réduits de TVA différents peuvent s'appliquer à une même catégorie, figurant à cette annexe III, en raison du fait que, au niveau national, le contenu de cette catégorie fait l'objet de différentes rubriques du PKWiU.

- 35 À cet égard, il convient de rappeler que, aux termes de l'article 96 de la directive TVA, un même taux de TVA, à savoir le taux normal fixé par chaque État membre, est en principe applicable aux livraisons de biens et aux prestations de services.
- 36 Par dérogation à ce principe, la possibilité d'appliquer des taux réduits de TVA est prévue à l'article 98 de cette directive. À cette fin, l'annexe III de ladite directive énumère, de manière exhaustive, les catégories de livraisons de biens et de prestations de services pouvant faire l'objet de ces taux réduits (voir, en ce sens, arrêt du 19 décembre 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, point 22).
- 37 La finalité de la faculté ouverte aux États membres de prévoir des taux réduits de TVA est de rendre moins onéreux, et, par conséquent, plus accessibles pour le consommateur final, qui supporte en définitive la taxe, certains biens et services considérés comme étant particulièrement nécessaires (voir, en ce sens, arrêt du 9 mars 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, point 22 et jurisprudence citée).
- 38 Conformément à une jurisprudence constante de la Cour, il appartient aux États membres, sous réserve de respecter le principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de TVA, de déterminer plus précisément parmi les livraisons de biens et les prestations de services incluses dans les catégories de l'annexe III de la directive TVA celles auxquelles le taux réduit s'applique (arrêt du 9 novembre 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, point 23 et jurisprudence citée).
- 39 À cet égard, il y a lieu de noter que, selon l'article 98, paragraphe 3, de la directive TVA, les États membres peuvent recourir à la NC lorsqu'ils appliquent les taux réduits aux catégories qui font référence à des livraisons de biens, afin de délimiter avec précision la catégorie concernée. Cependant, il convient de relever que le recours à la NC n'est qu'une manière parmi d'autres de délimiter avec précision la catégorie concernée (voir, en ce sens, arrêt du 9 novembre 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, point 25).
- 40 Il ressort des considérations qui précèdent que, à condition que les opérations auxquelles le taux réduit s'applique relèvent d'une des catégories de l'annexe III de la directive TVA et que le principe de neutralité fiscale soit respecté, le législateur national est libre, lorsqu'il délimite, dans son droit interne, les catégories auxquelles il entend appliquer ce taux réduit, de classer les livraisons de biens et les prestations de services incluses dans les catégories de l'annexe III de la directive TVA selon la méthode qu'il considère comme étant la plus appropriée.
- 41 Sous réserve du respect des conditions énoncées au point précédent, il est loisible au législateur national de classer dans une même catégorie des opérations taxables différentes, incluses dans des catégories distinctes de cette annexe III, sans opérer formellement de distinction entre les livraisons de biens et les prestations de services. De même, ainsi que M. l'avocat général l'a relevé au point 60 de ses conclusions, il importe peu que le législateur national ait choisi d'utiliser, pour désigner une catégorie de sa classification, des termes semblables à ceux d'un des points de l'annexe III de la directive TVA tout en retenant un champ d'application plus large que celui de la catégorie visée au point concerné dès lors que les biens et les services qui y sont visés sont taxables au taux réduit de TVA.

- 42 Ainsi que M. l’avocat général l’a relevé, en substance, au point 50 de ses conclusions et compte tenu, notamment, de l’arrêt du 27 février 2014, *Pro Med Logistik et Pongratz* (C-454/12 et C-455/12, EU:C:2014:111, points 43 et 44), la directive TVA ne fait, par ailleurs, pas obstacle à ce que des livraisons de biens ou des prestations de services faisant partie de la même catégorie de l’annexe III de cette directive soient soumis à deux taux réduits de TVA différents.
- 43 Cela étant précisé, il y a lieu de rappeler que, lorsqu’ils font le choix d’appliquer un ou deux taux réduits de TVA à l’une des 24 catégories de livraisons de biens ou de prestations de services figurant à l’annexe III de la directive TVA ou, le cas échéant, d’en limiter l’application de manière sélective à une partie des livraisons de biens ou prestations de services de chacune de ces catégories, les États membres doivent respecter le principe de neutralité fiscale (voir, en ce sens, arrêt du 9 mars 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, point 28 et jurisprudence citée).
- 44 Ce principe s’oppose à ce que, du point de vue de la TVA, des livraisons de biens ou des prestations de services semblables, qui se trouvent en concurrence les uns avec les autres, soient traités de manière différente (arrêts du 9 mars 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, point 30 et jurisprudence citée, ainsi que du 19 décembre 2019, *Segler-Vereinigung Cuxhaven*, C-715/18, EU:C:2019:1138, point 36 et jurisprudence citée).
- 45 Dans ces conditions, ainsi que M. l’avocat général l’a souligné au point 59 de ses conclusions, il incombe au juge national non seulement de vérifier que le choix du législateur national d’appliquer un ou deux taux réduits de TVA porte sur des opérations qui relèvent d’une ou plusieurs catégories figurant à l’annexe III de la directive TVA, mais aussi que le traitement différent du point de vue de la TVA des livraisons de biens ou des prestations de services relevant d’une même catégorie de cette annexe respecte le principe de neutralité fiscale.
- 46 Dès lors que la qualification des opérations taxables selon les catégories de l’annexe III de la directive TVA est un préalable indispensable à la vérification de l’applicabilité d’un taux réduit de TVA, il appartient à la Cour de définir les critères utiles à cette appréciation, laquelle incombe au juge national.
- 47 À cet égard, il convient de rappeler que la directive TVA établit un système commun de TVA fondé, notamment, sur une définition uniforme des opérations taxables (arrêts du 13 juin 2018, *Polfarmex*, C-421/17, EU:C:2018:432, point 27, et du 11 mai 2017, *Posnania Investment*, C-36/16, EU:C:2017:361, point 25 ainsi que jurisprudence citée).
- 48 Dans le cas d’une opération complexe, constituée d’une série d’éléments et d’actes étroitement liés qui forment objectivement une seule opération économique indissociable, il ressort d’une jurisprudence constante de la Cour qu’il y a lieu de prendre en considération, pour déterminer si cette opération doit être qualifiée de livraison de biens ou de prestation de services, toutes les circonstances dans lesquelles ladite opération se déroule pour en rechercher les éléments caractéristiques et prédominants (voir, en ce sens, arrêt du 10 mars 2011, *Bog e.a.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 et C-502/09, EU:C:2011:135, point 61 ainsi que jurisprudence citée).
- 49 La Cour a également précisé que l’élément prédominant doit être déterminé en se fondant sur le point de vue du consommateur moyen et en ayant égard, dans le cadre d’une appréciation d’ensemble, à l’importance non pas simplement quantitative, mais qualitative des éléments de la prestation de services par rapport à ceux relevant d’une livraison de biens (voir, en ce sens, arrêt du 10 mars 2011, *Bog e.a.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 et C-502/09, EU:C:2011:135, point 62).
- 50 À cet égard, dès lors que la commercialisation d’un bien s’accompagne toujours d’une prestation de services minimale, telle que la présentation des produits dans des rayons ou la délivrance d’une facture, seuls les services distincts de ceux qui accompagnent nécessairement la commercialisation d’un bien peuvent être pris en compte pour apprécier la part qu’occupe la prestation de services dans

l'ensemble d'une transaction complexe comportant également la livraison d'un bien (arrêt du 10 mars 2011, *Bog e.a.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 et C-502/09, EU:C:2011:135, point 63 ainsi que jurisprudence citée).

- 51 La Cour a jugé, en particulier, que l'opération de restauration est caractérisée par un faisceau d'éléments et d'actes, dont la livraison de nourriture n'est qu'une composante, au sein duquel les services sont largement prédominants et que cette opération doit, par conséquent, être considérée comme étant une « prestation de services », au sens de l'article 6, paragraphe 1, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1), devenu l'article 24 de la directive TVA. Il en va différemment, en revanche, lorsque l'opération porte sur des aliments à emporter et qu'elle ne s'accompagne pas de services destinés à agrémenter la consommation sur place dans un cadre adéquat (voir, en ce sens, arrêts du 2 mai 1996, *Faaborg-Gelting Linien*, C-231/94, EU:C:1996:184, point 14, et du 10 mars 2011, *Bog e.a.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 et C-502/09, EU:C:2011:135, point 64 ainsi que jurisprudence citée).
- 52 Ainsi, s'agissant des opérations de restauration effectuées à bord des *ferry-boats*, la Cour a jugé que la fourniture d'aliments préparés et de boissons prêts à la consommation immédiate est le résultat d'une série de services allant de la cuisson de ces plats jusqu'à leur délivrance matérielle sur un support et que cette fourniture s'accompagne de la mise à la disposition du client d'une infrastructure comportant aussi bien une salle de restauration avec des dépendances, telles qu'un vestiaire, que du mobilier et de la vaisselle. Le cas échéant, les personnes physiques dont l'activité professionnelle consiste à effectuer ces opérations de restauration sont appelées à dresser le couvert, à conseiller le client et à fournir à ce dernier des explications sur les plats ou les boissons proposés, à servir ces produits à table et, enfin, à débarrasser les tables après la consommation (voir, en ce sens, arrêt du 2 mai 1996, *Faaborg-Gelting Linien*, C-231/94, EU:C:1996:184, point 13).
- 53 Toujours à l'égard des éléments de prestation de services qui caractérisent les opérations de restauration et, notamment, des infrastructures mises à disposition du client, la Cour a précisé que, toutefois, lorsque la fourniture d'aliments n'est accompagnée que de la mise à disposition d'installations rudimentaires, à savoir de simples comptoirs de consommation, sans aucune possibilité de s'asseoir, ne permettant qu'à un nombre limité de clients de consommer sur place et en plein air, ce qui ne suppose qu'une intervention humaine négligeable, ces éléments ne constituent que des prestations accessoires minimales qui ne sont pas de nature à modifier le caractère prédominant de la prestation principale, à savoir celui d'une livraison de biens (voir, en ce sens, arrêt du 10 mars 2011, *Bog e.a.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 et C-502/09, EU:C:2011:135, point 70).
- 54 En ce qui concerne la préparation des produits, il résulte de la jurisprudence de la Cour que le fait que la fourniture d'aliments préparés présuppose leur cuisson ou leur réchauffage, ce qui constitue une prestation de services, doit être pris en considération dans le cadre de l'appréciation globale de l'opération concernée aux fins de sa qualification de livraison de biens ou de prestation de services. Néanmoins, si la préparation du produit final chaud se limite, pour l'essentiel, à des actions sommaires et standardisées, qui, la plupart du temps, ont lieu non pas sur commande d'un client particulier, mais de manière constante ou régulière en fonction de la demande prévisible en général, elle ne constitue pas l'élément prépondérant de l'opération concernée et ne saurait, à elle seule, conférer le caractère de prestation de services à cette opération (voir, en ce sens, arrêt du 10 mars 2011, *Bog e.a.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 et C-502/09, EU:C:2011:135, points 67 et 68).
- 55 Par ailleurs, ainsi que la juridiction de renvoi le fait observer, le législateur de l'Union est également intervenu, dans le souci de garantir l'application uniforme du système de TVA, pour préciser le critère permettant de qualifier des opérations de services de restaurant ou de restauration par le règlement d'exécution n° 282/2011, applicable, en vertu de l'article 65 de celui-ci, depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2011.

- 56 L'article 6, paragraphe 1, du règlement d'exécution n° 282/2011 prévoit que « [l]es services de restaurant et de restauration consistent en la fourniture d'aliments ou de boissons préparés ou non ou des deux, destinés à la consommation humaine, accompagnée par des services connexes suffisants permettant la consommation immédiate de ces aliments ou boissons », que « [l]a fourniture d'aliments ou de boissons ou des deux n'est qu'une composante d'un ensemble dans lequel les services prédominent » et que « [l]es services de restaurant couvrent les services de ce type fournis dans les installations du prestataire, alors que les services de restauration couvrent les services de ce type fournis en dehors desdites installations ».
- 57 L'article 6, paragraphe 2, de ce règlement d'exécution précise que « [l]a fourniture d'aliments ou de boissons préparés ou non ou des deux, incluant ou non le transport mais sans aucun autre service connexe, n'est pas considérée comme un service de restaurant ou de restauration au sens du paragraphe 1 ».
- 58 Ainsi, il résulte du libellé de l'article 6 dudit règlement d'exécution que, aux fins de la qualification d'une opération taxable de « services de restaurant et de restauration », le législateur de l'Union a souhaité accorder une importance déterminante non pas au mode de préparation des aliments ou de leur livraison, mais à la mise en œuvre de services connexes qui accompagnent la fourniture des aliments préparés, ces services devant être suffisants en vue d'assurer la consommation immédiate de ces aliments et prédominants par rapport à la fourniture de ceux-ci.
- 59 Dès lors, il découle de la définition des « services de restaurant et de restauration » consacrée à l'article 6 du règlement d'exécution n° 282/2011, lue à la lumière de la jurisprudence rappelée aux points 52 à 54 du présent arrêt, que les critères déterminants afin d'évaluer si les services qui accompagnent la fourniture des aliments préparés peuvent être considérés comme étant des « services connexes suffisants » tiennent au niveau de services proposé au consommateur.
- 60 À cet égard, la Cour tient compte, notamment, d'éléments tels que la présence de serveurs, l'existence d'un service consistant, en particulier, en la transmission des commandes en cuisine, en la présentation ultérieure des plats et en leur service à table aux clients, l'existence de locaux fermés et tempérés spécialement dédiés à la consommation des aliments, ou encore la présence de vestiaires et de toilettes ainsi que la fourniture de vaisselle, de mobilier et de couverts (voir, en ce sens, arrêt du 10 mars 2011, *Bog e.a.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 et C-502/09, EU:C:2011:135, point 69).
- 61 Cela étant précisé, ainsi que M. l'avocat général l'a relevé au point 92 de ses conclusions, l'application de ces critères doit être combinée avec la prise en considération du choix du consommateur de bénéficier des services connexes à la fourniture d'aliments ou de boissons, lequel sera présumé en fonction du mode de vente du repas consommable immédiatement.
- 62 Ainsi qu'il a été rappelé au point 49 du présent arrêt, en effet, dans le cas des prestations complexes, l'élément prédominant d'une opération doit être déterminé en se fondant sur le point de vue du consommateur. Or, lorsque ce dernier choisit de ne pas bénéficier des moyens matériels et humains mis à sa disposition par l'assujetti, ces moyens ne sont pas déterminants pour ce consommateur. Partant, dans ce cas de figure, il y a lieu de considérer qu'aucun service connexe n'accompagne la fourniture d'aliments ou de boissons et que l'opération concernée doit être qualifiée de livraison de biens.
- 63 Il appartient au juge national de déterminer, à l'aune des critères exposés au point 60 du présent arrêt, si les différents systèmes de vente mis en place par l'assujetti relèvent, ou non, de la notion de « services de restaurant ou de restauration ».
- 64 À cet égard, d'une part, il y a lieu de rappeler que le fait que les opérations concernées relèvent de la notion de « services de restaurant ou de restauration » ou de celle de « denrées alimentaires », au sens de l'annexe III de la directive TVA, peut ne pas avoir d'incidence sur le choix du taux réduit de

TVA applicable par l'État membre. En effet, ainsi qu'il a été précisé au point 41 du présent arrêt, chaque État membre est libre de classer dans une même catégorie et de taxer au même taux réduit de TVA des opérations taxables différentes, incluses dans des catégories distinctes de cette annexe, sans opérer formellement de distinction entre les livraisons de biens et les prestations de services.

- 65 D'autre part, si des taux de TVA réduits différents s'appliquent pour les livraisons de biens et les prestations de services ou pour une partie de ceux-ci, ainsi que la Commission européenne l'a relevé dans ses observations écrites, il appartient à l'assujetti de tenir une comptabilité adéquate et, notamment, de conserver la copie de toutes les factures qu'il a émises justifiant l'application de ces taux (voir, par analogie, arrêt du 21 novembre 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, point 31).
- 66 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre aux questions posées que l'article 98, paragraphe 2, de la directive TVA, lu en combinaison avec l'annexe III, point 12 bis, de cette directive et l'article 6 du règlement d'exécution n° 282/2011, doit être interprété en ce sens que relève de la notion de « services de restaurant et de restauration » la fourniture d'aliments accompagnée de services connexes suffisants, destinés à permettre la consommation immédiate de ces aliments par le client final, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier. Lorsque le client final choisit de ne pas bénéficier des moyens matériels et humains mis à sa disposition par l'assujetti pour accompagner la consommation des aliments fournis, il y a lieu de considérer qu'aucun service connexe n'accompagne la fourniture de ces aliments.

### Sur les dépens

- 67 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (première chambre) dit pour droit :

**L'article 98, paragraphe 2, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée par la directive 2009/47/CE du Conseil, du 5 mai 2009, lu en combinaison avec l'annexe III, point 12 bis, de cette directive et l'article 6 du règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 du Conseil, du 15 mars 2011, portant mesures d'exécution de la directive 2006/112, doit être interprété en ce sens que relève de la notion de « services de restaurant et de restauration » la fourniture d'aliments accompagnée de services connexes suffisants, destinés à permettre la consommation immédiate de ces aliments par le client final, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier. Lorsque le client final choisit de ne pas bénéficier des moyens matériels et humains mis à sa disposition par l'assujetti pour accompagner la consommation des aliments fournis, il y a lieu de considérer qu'aucun service connexe n'accompagne la fourniture de ces aliments.**

Signatures