



CAMERA CONSULTANȚILOR FISCALI

Nr. 5338/26.10.2018

Către,
MINISTERUL FINANȚELOR PUBLICE,
Doamnei Elena-Oana Iacob, Secretar de Stat

Stimată doamnă Secretar de Stat,

În cadrul Comitetului fiscal al Camerei Consultanților Fiscali a avut loc o dezbatere, în data de 18 octombrie 2018, cu privire la recent aprobată Ordonanță de Urgență a Guvernului nr. 89/2018. Luând în considerare termenul scurt până la data la care aceste prevederi se vor aplica și imposibilitatea aprobării de norme metodologice clarificatoare până la 1 noiembrie 2018, întrucât am identificat o serie de probleme care vor apărea în aplicarea prevederilor legale privind cota de TVA de 5%, vă propunem elaborarea, în prima fază, a unei circulare sau a unui ordin al Ministrului Finanțelor Publice, pentru a asigura aplicarea unitară și apoi preluarea acestor instrucțiuni în normele de aplicare a Codului fiscal pentru o mai bună securitate juridică.

Astfel, discuțiile s-au purtat pe marginea măsurii privind reducerea cotei de TVA de la 9% la 5% de la 1 noiembrie 2018 pentru:

- cazarea în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;
- serviciile de restaurant și de catering, cu excepția băuturilor alcoolice, dar incluzând berea *la draft* (având cod NC 22030010).

Serviciile de restaurant și de catering sunt definite de pct. 18 din normele de aplicare a art. 278 din Codul fiscal ca fiind servicii care constau în furnizarea de produse alimentare și/sau de băutură, preparate sau nepreparate, pentru consum uman, **însoțite de servicii conexe suficiente care să permită consumul imediat al acestora:**



- În cazul restaurantului, consumul imediat trebuie să aibă loc în spațiile prestatorului;
- În cazul cateringului, consumul imediat are loc în afara spațiilor prestatorului.

La același punct din norme se prevede că furnizarea de alimente și/sau băuturi, fie cu transport fie fără transport, dar fără vreun alt serviciu conex, nu sunt considerate servicii de restaurant /catering ci livrări de bunuri.

În același sens regăsim și exemplul de la pct. 37 alin. (12) din norme, dat în aplicarea art. 291 din Codul fiscal potrivit căruia un restaurant care vinde și mâncare pentru a fi servită în afara locației restaurantului nu este considerată prestare de servicii de restaurant, ci livrare de bunuri.

Definiția serviciilor de restaurant și de catering se regăsește și la art. 6 din Regulamentul UE nr. 282/2011 dat în aplicarea Directivei 2006/112/CE.

Menționăm că discuțiile din cadrul Comitetului fiscal al Camerei Consultanților Fiscali au avut în vedere pe lângă definiția serviciilor de restaurant și de catering și jurisprudența CJUE în domeniu, respectiv cauzele conexe C-497/09, C-499/09, C-501/09 și C-502/09.

În primul rând, ar trebui subliniat că potrivit acestei definiții trebuie analizată în primul rând natura activității desfășurate de un operator economic, indiferent de codul CAEN atribuit activității sale.

Diferența între considerarea activității drept prestare de servicii de restaurant/catering sau livrare de bun constă în cota de TVA aplicabilă, deoarece livrarea de produse alimentare (cu excepția alcoolului) va fi supusă în continuare cotei de 9%, în timp ce serviciile de restaurant/catering (cu excepția băuturilor alcoolice), vor fi supuse cotei de 5%.

În numeroase cazuri, aceeași unitate va aplica cote diferite de TVA pentru aceleași produse, și acest fapt ar trebui exemplificat prin circulară/ordin pentru ca operatorii economici să conștientizeze faptul că trebuie făcută o instruire a personalului care lucrează în aceste unități în sensul înțelegerii acestor diferențe. De exemplu masa servită la un restaurant și consumată în localul respectiv va fi supusă cotei de 5%, în timp ce alimentele cumpărate de la același local, dar pentru consumul acasă, vor fi considerate livrări de bunuri și supuse cotei de 9%.

Codul CAEN 5610 - restaurante, include o serie de activități care vor fi supuse cotei de 5%, dar și multe activități care nu vor fi supuse cotei de 5%, cum ar fi activitatea unităților de alimentație care servesc pentru acasă, vânzători ambulanți la tonete de



înghețată, cărucioare mobile care vând mâncare, prepararea hranei la standuri din piețe, etc.

Pe de altă parte, servirea de băuturi (alcoolice sau nealcoolice, inclusiv cafea) care se consumă la locația prestatorului, deși se circumscrie serviciilor de restaurant din punct de vedere fiscal, este încadrată la codul CAEN 5630 - Baruri și alte activități de servire a băuturilor, ceea ce iarăși ar putea conduce la confuzie din partea celor care vor aplica noua cotă de 5%, fiind tentați să facă încadrarea activității din perspectiva codului CAEN și să considere că nu fac servicii de restaurant. Și la codul CAEN 5630 am identificat activități care nu pot fi încadrate drept servicii de restaurant, cum ar fi standurile mobile de servire a băuturilor.

Activitatea barurilor în special va prezenta mai multe dificultăți, chiar dacă activitatea lor este încadrată ca serviciu de restaurant din perspectivă fiscală, totuși cota de TVA aplicată va fi de 19% pentru băuturile alcoolice, numai băuturile nealcoolice, berea la draft și cafeaua fiind supuse cotei de 5%, în cazul în care barul oferă suficiente servicii conexe pentru servirea acestora.

Având în vedere definiția serviciilor de restaurant, într-o abordare pragmatică, care ar putea asigura aplicarea fără dificultăți majore a noilor prevederi, apreciem că ar putea fi făcută o notă de trimitere la unitățile de alimentație publică prevăzute în OG nr. 58/1998 și în Anexa nr. 1 din HG nr. 843/1999, ca fiind unități care realizează servicii de restaurant, în acest fel fiind delimitată sfera celor care pot în principiu să realizeze servicii de restaurant.

Din cadrul acestor unități sunt excluse unitățile care nu dețin un spațiu în cadrul cărora să fie realizate suficiente servicii conexe care să permită consumul imediat al alimentelor și/sau a băuturilor cum sunt de exemplu unitățile de tip stand, chioșc, tonomat sau snack-bar, simigerii, gogoșerii, care oferă spre consum preparate alimentare și/sau băuturi la teșghele-bar sau în spații restrânse de servire, fără nicio posibilitate de a lua loc sau care permite unui număr limitat de clienți să consume produsele pe loc. Sunt excluse, de asemenea, unitățile de alimentație publică care oferă exclusiv preparate alimentare și/sau băutură exclusiv în sistem de livrare la domiciliu sau cu ridicare de la un punct de livrare, care vor aplica ori cota de 9% pentru produsele alimentare, ori cota de 19% pentru băuturile alcoolice.

Unitățile care s-ar încadra în sfera serviciilor de restaurant, exceptându-le pe cele menționate, aplică:

- cota redusă de TVA de 5% pentru serviciile de restaurant și cota de 19% atunci când serviciul de restaurant cuprinde și băuturi alcoolice (altele decât berea la draft);



- pentru mâncarea care este servită pentru acasă, indiferent dacă există un sector "take-away" sau nu, dar clientul solicită ca mâncarea să fie ambalată pentru a fi servită în altă parte decât la locația prestatorului, fiind transportată ori de client ori de prestator la locația indicată de client, reprezintă o livrare de bunuri, care va fi supusă ori cotei de 9% și/sau cotei de 19% pentru băuturile alcoolice.

Întrucât definiția serviciului de restaurant impune ca alimentele și/sau băuturile să fie servite la locația prestatorului, este necesar să se clarifice ce se înțelege prin locația prestatorului.

În acest sens propunem ca prin „locația prestatorului” să se înțeleagă o locație deținută în proprietate, închiriată sau în folosința prestatorului de servicii de restaurant. Folosința spațiului are loc și în cadrul contractelor prin care proprietarul acordă dreptul de acces la un spațiu comun mai multor beneficiari, percepând de la aceștia costurile de întreținere ale spațiului comun, împărțite proporțional corespunzător aranjamentelor comerciale.

Un exemplu în acest sens sunt restaurantele care se află în zona de „food-court” a magazinelor de tip mall, care servesc produse alimentare (preparate sau preambalate) și băuturi (inclusiv alcool); consumatorul are posibilitatea de a consuma în cadrul mall-ului produsele astfel achiziționate, având acces la zona de mese și scaune, fără însă ca respectivul agent economic să aibă delimitată o zonă proprie de mese sau o parte dintre acestea să îi fie dedicată exclusiv, zona de mese și scaune fiind folosită de către toți agenții economici care activează în mall în zona de „food-court”, pe baza unui serviciu contractat de agenții economici cu proprietarul mall-ului; agentul economic pune la dispoziție tăvi, farfurii/recipiente și tacâmuri de unică folosință. Deși acești agenți economici nu dețin mese și scaune pentru servirea mesei, acestea aparținând proprietarului, dar suportă costurile de întreținere a spațiului de servire, precum și alte costuri comune cum ar fi debarasarea meselor, curățenia spațiilor respective, accesul la toaletă, etc., se poate considera că oferă suficiente servicii conexe necesare servirii mesei la locația sa.

Pe lângă unitățile de alimentație publică, care prestează servicii de restaurant, mai există o serie de situații în care activitatea ar putea fi calificată drept serviciu de restaurant. Astfel, în cazul alimentelor și băuturilor servite la diverse evenimente, cum sunt festivaluri, concerte, spectacole, târguri de produse, dacă prestatorul asigură toate serviciile necesare servirii mesei în locația în care se află festivalul, cum ar fi de exemplu mese, scaune, personal pentru debarasarea meselor, etc. De asemenea, o serie de agenți economici cum sunt marii retaileri (care în principiu realizează vânzări cu amănuntul de alimente), oferă posibilitatea consumatorului de a consuma în cadrul locației lor produse alimentare și băuturi, prin prepararea mâncării (la cererea



clientului sau pe baza estimării cererii; meniuri), prin punerea la dispoziție a unei zone de mese și scaune în interiorul locației, însoțită de posibilitatea de a utiliza tăvi, farfurii/recipiente și tacâmuri de unică folosință.

Considerăm utilă și invocarea excepțiilor care rezultă clar din jurisprudența CJUE, pentru care nu se va aplica cota de 5%, respectiv furnizarea de feluri de mâncare sau alimente proaspăt pregătite și care pot fi consumate lângă vehicule de fast-food sau în holurile (sălile de cinema) cinematografelor care ar constitui o livrare de bunuri supusă cotei de 9%.

În cazul serviciilor de catering, serviciile conexe suficiente necesare pentru servirea imediată la locația clientului pot consta în servicii cum ar fi de exemplu trimiterea unui ospătar care să servească alimentele, punerea la dispoziția clientului a veselei, tacâmurilor, și altor facilități necesare pentru servirea mesei. Definitiv și pentru catering, pentru a nu fi confundat cu livrarea de alimente "take away" este personalul pe care prestatorul îl pune la dispoziția clientului pentru servirea mesei, așa cum rezultă și din jurisprudența CJUE.

Ar fi utilă și o clarificare referitor la cota de TVA aplicabilă serviciului asigurat de hoteluri, prin care clienților li se aduce masa sau băutura în cameră ("room-service") și pentru livrările de băuturi sau mâncare, depozitate în frigiderele din camerele de hotel („minibar”).

Astfel cum am menționat și în debutul acestei adrese, demersul Camerei Consultanților Fiscali are în vedere că unitățile care vor trebui să aplice pentru aceleași produse cote diferite de TVA sunt deosebit de numeroase, practic este toată industria HORECA, și este necesar ca acestea să obțină clarificări din partea autorității fiscale în vederea aplicării corecte și unitare a noilor prevederi legale.

Cu deosebită stimă,