

ORDIN Nr. 3659/2018 din 26 noiembrie 2018
pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare unitară a prevederilor art. 291 alin. (2) lit. e) și alin. (3) lit. e) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal
EMITENT: MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
PUBLICAT ÎN: MONITORUL OFICIAL NR. 1037 din 6 decembrie 2018

În temeiul prevederilor art. 10 alin. (4) din Hotărârea Guvernului nr. 34/2009 privind organizarea și funcționarea Ministerului Finanțelor Publice, cu modificările și completările ulterioare, și al prevederilor art. 5 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

având în vedere prevederile art. 291 alin. (2) lit. e) și alin. (3) lit. e) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

ministrul finanțelor publice emite următorul ordin:

ART. 1

Se aprobă Instrucțiunile de aplicare unitară a prevederilor art. 291 alin. (2) lit. e) și alin. (3) lit. e) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cuprinse în anexa care face parte integrantă din prezentul ordin.

ART. 2

Prezentul ordin se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I.

Ministrul finanțelor publice,
Eugen Orlando Teodorovici

București, 26 noiembrie 2018.

Nr. 3.659.

ANEXĂ

INSTRUCȚIUNI

de aplicare unitară a prevederilor art. 291 alin. (2) lit. e) și alin. (3) lit. e) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal

ART. 1

(1) Prin prezentele instrucțiuni se stabilesc, în scopul aplicării unitare a prevederilor art. 291 alin. (2) lit. e) și alin. (3) lit. e) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, principalele elemente care stau la baza încadrării din punctul de vedere al TVA a operațiunilor realizate de persoanele impozabile ca reprezentând:

a) livrări de alimente, pentru care se aplică cota redusă de TVA de 9%;

b) prestări de servicii de restaurant sau catering, pentru care se aplică cota redusă de TVA de 5%, cu excepția băuturilor alcoolice, altele decât berea, care se încadrează la codul NC 22 03 00 10 și pentru care se aplică, de asemenea, cota de TVA de 5%.

(2) Referirile la Codul fiscal din prezentele instrucțiuni reprezintă referiri la titlul VII "Taxa pe valoarea adăugată" din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

(3) Referirile la Normele metodologice din prezentele instrucțiuni reprezintă referiri la titlul VII "Taxa pe valoarea adăugată" din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare.

ART. 2

(1) Potrivit prevederilor art. 291 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, se aplică o cotă redusă de TVA de 9% pentru livrarea următoarelor bunuri: alimente, inclusiv băuturi, cu excepția băuturilor alcoolice, destinate consumului uman și animal, animale și păsări vii din specii domestice, semințe, plante și ingrediente utilizate în prepararea alimentelor, produse utilizate pentru a completa sau înlocui alimentele.

(2) Potrivit prevederilor art. 291 alin. (3) lit. e) din Codul fiscal, se aplică o cotă redusă de TVA de 5% pentru serviciile de restaurant și de catering, cu excepția băuturilor alcoolice, altele decât berea, care se încadrează la codul NC 22 03 00 10.

(3) În conformitate cu prevederile pct. 18 alin. (1) din Normele metodologice, în sensul TVA, serviciile de restaurant și de catering reprezintă servicii care constau în furnizarea de produse alimentare și/sau de băutură, preparate sau nepreparate, pentru consumul uman, însoțită de servicii conexe suficiente, care să permită consumul imediat al acestora. Furnizarea de produse alimentare și/sau de băutură este numai unul dintre elementele unui întreg în care predomină serviciile. Serviciile de restaurant constau în prestarea unor astfel de servicii în spațiile prestatorului, iar serviciile de catering constau în prestarea unor astfel de servicii în afara localurilor prestatorului.

(4) În conformitate cu prevederile pct. 18 alin. (2) din Normele metodologice, în sensul TVA, furnizarea de produse alimentare și/sau de băuturi, preparate sau nu, fie cu transport, fie fără, dar fără vreun alt serviciu conex, nu se consideră a fi servicii de restaurant sau catering în sensul pct. 18 alin. (1) din Normele metodologice.

(5) Pentru încadrarea din punct de vedere al TVA a unei operațiuni ca livrare de bunuri sau prestare de servicii de restaurant sau catering trebuie efectuată o examinare calitativă a întregii operațiuni, din care să reiasă dacă elementele de prestare de servicii care precedă și însoțesc livrarea alimentelor sunt sau nu preponderente, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauzele conexe C-497/09 Manfred Bog, C-499/09 CinemaxX Entertainment GmbH & Co. K, C-501/09 Lothar Lohmeyer și C-502/09 Fleischerei Nier GmbH & Co. KG.

(6) În situația în care o persoană impozabilă se limitează la livrarea unor feluri de mâncare standardizate la o locație precizată de client, fără niciun alt element suplimentar de prestare de servicii, sau atunci când livrarea felurilor de mâncare reprezintă elementul predominant al unei operațiuni, operațiunea reprezintă o livrare de alimente.

(7) Elementele de prestare de servicii care însoțesc în mod normal o livrare de alimente și sunt accesorii acesteia, nefiind de natură a conduce la încadrarea operațiunilor ca prestări de servicii din punctul de vedere al TVA, includ: prezentarea alimentelor la raft, prepararea alimentelor, transportul alimentelor la destinația indicată de client, răcirea sau încălzirea alimentelor, ambalarea alimentelor, punerea la dispoziția clientului de tacâmuri de unică folosință, furnizarea de șervețele de hârtie, de muștar, ketchup, maioneză sau altele similare, furnizarea de cutii de gunoi, prezentarea generală a ofertei/meniului.

(8) Elementele de prestare de servicii care pot conduce la încadrarea operațiunii drept prestare de servicii de restaurant sau catering în sensul TVA trebuie să fie diferite de cele prevăzute la alin. (7). Astfel de elemente includ, fără a se limita la acestea: furnizarea unui cadru adecvat care

permite consumul alimentelor, servirea alimentelor, furnizarea/punerea la dispoziție de personal de servire, de bucătari sau de personal pentru curățenie, punerea la dispoziție a veselei sau a tacâmurilor, punerea la dispoziție a unui mobilier adecvat consumului alimentelor, cum sunt mesele și scaunele, curățarea sau debarasarea meselor, consultanță individuală privind alegerea alimentelor, consilierea clienților cu privire la compoziția și cantitatea mâncării pentru anumite evenimente. Punerea la dispoziție a unor elemente de mobilier într-o zonă a cărei destinație principală nu este facilitarea consumului de alimente nu constituie un element de natură a conduce la încadrarea operațiunii drept prestare de servicii de restaurant.

(9) În sensul alin. (3), prin spațiul/locația prestatorului se înțelege o locație deținută în proprietate, închiriată sau în folosința prestatorului de servicii de restaurant. Se consideră că prestatorul de servicii de restaurant deține folosința spațiului și în situația în care, conform contractului încheiat cu proprietarul, acesta din urmă acordă dreptul de acces la un spațiu comun mai multor beneficiari, percepând de la aceștia costurile de întreținere ale spațiului comun.

(10) Pentru încadrarea operațiunilor efectuate de o persoană impozabilă ca livrare de alimente sau prestare de servicii de restaurant sau catering nu are relevanță codul CAEN atribuit activității sale. De asemenea, complexitatea preparării mâncării nu are nicio influență asupra încadrării operațiunii.

(11) Punerea la dispoziția clienților a unor elemente de mobilier rudimentar, cum ar fi o tejghea sau mesele de bar, care nu permit clienților să ia loc, nu constituie decât prestații minore, accesorii livrării de alimente, care nu sunt de natură să conducă la calificarea operațiunii drept prestare de servicii de restaurant.

(12) În situația persoanelor impozabile care oferă clienților atât servicii de restaurant, cât și livrări de alimente "la pachet", pentru calificarea operațiunii drept livrare de alimente sau prestare de servicii de restaurant, este definitorie opțiunea clientului la momentul efectuării comenzii.

(13) În scopul încadrării unei operațiuni drept prestare de servicii de catering, mai multe combinații de operațiuni pot fi luate în considerare în funcție de dorințele clienților, de la simpla pregătire și livrare a felurilor de mâncare până la prestația completă, care cuprinde, în plus, punerea la dispoziție a veselei, a mobilierului, cum ar fi mese și scaune, prezentarea felurilor de mâncare, decorațiunile, punerea la dispoziție a personalului care se ocupă cu servirea și cu consilierea pentru alcătuirea meniului și, dacă este necesar, pentru alegerea băuturilor.

(14) Exemple de operațiuni

Exemplul nr. 1

O societate livrează mici, cârnați, cartofi prăjiți etc. clienților săi, în recipiente de unică folosință sau reutilizabile. Clientul primește șervețele, tacâmuri de unică folosință sau reutilizabile și ketchup, maioneză sau muștar.

Societatea a instalat trei mese de bar în fața standului. O parte din mâncare este livrată pentru consumul imediat și o parte este livrată pentru a fi luată la pachet.

Indiferent dacă mâncarea este achiziționată de clienți pentru consumul la pachet sau pentru consumul la fața locului, în ambele situații se consideră că societatea efectuează livrări de alimente pentru care este aplicabilă cota de TVA de 9%.

Serviciile conexe furnizate, constând în punerea la dispoziție a meselor de bar și a recipientelor/tacâmurilor de unică folosință sau reutilizabile, reprezintă servicii accesorii livrării de bunuri, și nu servicii de natură a conduce la încadrarea operațiunii drept prestare de servicii de restaurant.

Exemplul nr. 2

În cadrul unui eveniment, cum ar fi un concert/festival/târg de Crăciun, o societate livrează mici, cârnați, cartofi prăjiți, vin fiert etc. clienților săi, în recipiente din carton/plastic sau în recipiente reutilizabile. Clientul primește șervețele, tacâmuri de unică folosință sau reutilizabile și ketchup, maioneză sau muștar.

Societatea pune la dispoziția clienților mese cu scaune în spațiul deținut în folosință, precum și

servicii de debarasare și curățare a meselor. O parte din produse se consumă la fața locului și o parte este livrată pentru a fi luată la pachet.

În situația în care clientul își exprimă opțiunea de a consuma alimentele la fața locului, se consideră că societatea realizează prestări de servicii de restaurant pentru care se aplică cota de TVA de 5%, cu excepția vinului fiert pentru care se aplică cota standard de TVA. În situația în care clienții își exprimă opțiunea de a lua alimentele la pachet, se consideră că societatea realizează livrări de bunuri.

Punerea la dispoziție a scaunelor este relevantă, însă nu și utilizarea efectivă a acestora de către clienți.

Pentru încadrarea operațiunii din perspectiva TVA este decisivă intenția exprimată de client de a consuma alimente în acel loc sau nu.

Exemplul nr. 3

O pizzerie pune la dispoziția clienților mese cu scaune în spațiul deținut în folosință, precum și servicii de debarasare și curățare a meselor. O parte din produse se consumă la fața locului și o parte este livrată la destinația indicată de client.

În cazul în care pizza este consumată de client în locația pizzeriei, se consideră că are loc o prestare de servicii de restaurant.

În situația în care clientul își exprimă opțiunea de a lua pizza la pachet, se consideră că are loc o livrare de bunuri.

Dacă pizza este transportată de personalul pizzeriei la destinația indicată de client, fără alte servicii conexe, se consideră, de asemenea, că are loc o livrare de bunuri.

Exemplul nr. 4

Un restaurant care se află în zona comună pentru servirea mesei a unui magazin de tip mall servește produse alimentare (preparate sau preambalate) și băuturi (inclusiv alcoolice). Clientul are posibilitatea de a consuma în cadrul zonei respective produsele astfel achiziționate, având acces la zona de mese și scaune, fără însă ca restaurantul să aibă delimitată o zonă proprie de mese sau o parte dintre acestea să îi fie dedicată exclusiv. Zona de mese și scaune este folosită de către toți agenții economici care activează în mall în zona respectivă, pe baza unor contracte încheiate de agenții economici cu proprietarul mall-ului.

Restaurantul pune la dispoziția clienților tăvi, farfurii/recipiente și tacâmuri de unică folosință/reutilizabile. Deși restaurantul nu deține propriile 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 consideră că oferă suficiente servicii conexe necesare servirii mesei la locația sa.

Prin urmare, în situația în care clientul își exprimă opțiunea de a consuma alimentele la fața locului, se consideră că restaurantul realizează prestări de servicii de restaurant.

Exemplul nr. 5

Un restaurant oferă alimente și băuturi în regim de autoservire, punând la dispoziția clienților mese cu scaune în spațiul deținut în folosință, tăvi, farfurii/recipiente, tacâmuri de unică folosință/reutilizabile, precum și servicii de debarasare și curățare a meselor.

În situația în care clientul își exprimă opțiunea de a consuma alimentele la fața locului, se consideră că restaurantul realizează prestări de servicii de restaurant.

Exemplul nr. 6

Un hipermarket/supermarket oferă posibilitatea clienților de a consuma în cadrul locației sale produse alimentare și băuturi, prin punerea la dispoziție a unei zone de mese și scaune, însoțită de posibilitatea de a utiliza tăvi, farfurii/recipiente și tacâmuri de unică folosință, precum și servicii de

debarasare și curățare a meselor.

În situația în care clientul își exprimă opțiunea de a consuma alimentele la fața locului, se consideră că hypermarketul/supermarketul realizează prestări de servicii pentru care se aplică cota de TVA de 5%, cu excepția băuturilor alcoolice, altele decât berea la draft.

Exemplul nr. 7

O firmă furnizează servicii de mese festive și oferă mese gata pentru consum la o anumită oră și la cererea specială a clientului pentru o sărbătoare a acestuia.

Firma consiliază clientul cu privire la cantitatea de produse alimentare optimă pentru numărul de persoane specificat de client, pune la dispoziția clientului veselă și tacâmuri.

Personalul firmei aranjează bufetul introducând alimentele în dispozitivele de încălzire, aranjează mesele clientului, debarasează și curăță mesele la finalul evenimentului.

Având în vedere serviciile conexe furnizate clientului, conform solicitării acestuia, se consideră că firma realizează servicii de catering.

Exemplul nr. 8

O firmă de catering furnizează în spital alimente pentru pacienți.

Firma de catering pregătește mâncarea și o predă altei societăți terțe. Această societate preia mâncarea, o transportă la locația spitalului, unde o porționează și o servește pacienților. Ulterior consumului alimentelor, societatea terță preia tacâmurile și vesela pentru a le curăța.

În situația în care cele două societăți acționează independent, se consideră că firma de catering realizează o livrare de alimente către spital supusă cotei de TVA de 9%, iar societatea terță efectuează o prestare de servicii către spital supusă cotei standard de TVA.

Dacă societatea terță, ca subcontractor, facturează serviciile prestate către firma de catering, se consideră că în relația cu spitalul firma de catering realizează prestări de servicii supuse cotei de TVA de 5%, întrucât, spre deosebire de situația de mai sus, în acest caz, livrarea de alimente este însoțită de servicii conexe suficiente pentru încadrarea operațiunii ca prestare de servicii de catering, din punct de vedere al TVA.

Exemplul nr. 9

O școală oferă elevilor masa de prânz. Mâncarea gata de consum este livrată de către o firmă de catering către școală, cutiile cu alimente fiind furnizate elevilor de către personalul școlii, la intervale de timp prestabilite.

Alimentele sunt consumate de elevi într-o sală cu mese și scaune, în cadrul școlii.

Personalul școlii se ocupă, de asemenea, de curățarea sălii, a meselor, vaselor și tacâmurilor.

Se consideră că firma de catering A efectuează livrări de alimente, deoarece realizează doar livrarea de feluri de mâncare preparate și transportul acestora, fără alte servicii conexe.

Exemplul nr. 10

O firmă de catering furnizează către clienți masa de prânz. Porțiile sunt livrate în recipiente care o mențin caldă, care urmează a fi preluate de firmă și curățate. Operațiunea este considerată livrare de alimente, recipientele îndeplinind în primul rând o funcție de ambalare, iar preluarea și curățarea finală a acestora nu reprezintă servicii suficiente pentru a conduce la calificarea operațiunii drept serviciu de catering.