

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat  
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

**Cauza C-515 din 2020 B AG. Noțiunea de lemn de foc din perspectiva TVA. Dreptul statelor membre de a limita aplicarea exhaustivă a cotei reduse de TVA doar pentru anumite sortimente de lemne de foc.**

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șasea)

3 februarie 2022

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 122 – Cotă redusă pentru livrările de lemn de foc – Diferențiere în funcție de caracteristicile și de proprietățile obiective ale produselor – Tipuri de lemn destinat arderii care servesc aceleași nevoi a consumatorului și care se află în concurență – Principiul neutralității fiscale”

În cauza C-515/20,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), prin decizia din 10 iunie 2020, primită de Curte la 14 octombrie 2020, în procedura

**B AG**

împotriva

**Finanzamt A,**

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din domnul L. Bay Larsen, vicepreședintele Curții, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a șasea, și domnii N. Jääskinen și J.-C. Bonichot (raportor), judecători,

avocat general: domnul E. Tanchev,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru B AG, de T. Hammer, Wirtschaftsprüfer și Steuerberater, și C. Hammer, Steuerberater;
- pentru guvernul german, de J. Möller și S. Costanzo, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și R. Pethke, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

**Hotărâre**

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 98 și 122 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între B AG, pe de o parte, și Finanzamt A (Administrația Financiară A, Germania) (denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu aplicarea cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată (TVA) livrărilor de așchii de lemn.

### Cadrul juridic

#### *Dreptul Uniunii*

##### *Directiva TVA*

3 Potrivit considerentului (4) al Directivei TVA:

„Realizarea obiectivului privind înființarea unei piețe interne presupune aplicarea în statele membre a legislației privind impozitele pe cifra de afaceri care să nu denatureze condițiile concurenței sau să împiedice libera circulație a bunurilor și serviciilor. Prin urmare, este necesară realizarea acestei armonizări a legislației privind impozitele pe cifra de afaceri prin intermediul unui sistem [de TVA], astfel încât să se elimine, pe cât posibil, factorii care pot denatura condițiile concurenței, atât la nivel național, cât și la nivel comunitar.”

4 Considerentul (7) al acestei directive este redactat astfel:

„Sistemul comun privind TVA este necesar să conducă, chiar și în cazul în care cotele și scutiile nu sunt pe deplin armonizate, la o neutralitate în domeniul concurenței, astfel încât, pe teritoriul fiecărui stat membru, bunurile și serviciile similare să suporte aceeași sarcină fiscală, indiferent de lungimea lanțului de producție și de distribuție.”

5 Articolul 96 din directiva menționată prevede:

„Statele membre aplică o cotă standard a TVA, care este fixată de fiecare stat membru ca procent din baza de impozitare și care este aceeași pentru livrarea de bunuri și pentru prestarea de servicii.”

6 Articolul 98 din Directiva TVA prevede:

„(1) Statele membre pot aplica fie una, fie două cote reduse.

(2) Cotele reduse se aplică numai livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa III.

[...]

(3) La aplicarea cotelor reduse prevăzute la alineatul (1) pentru categorii de bunuri, statele membre pot utiliza Nomenclatura combinată pentru a delimita în mod precis categoria în cauză.”

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

7 Anexa III la această directivă, care stabilește Lista livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii cărora le pot fi aplicate cotele reduse prevăzute la articolul 98, nu conține o categorie de produse „lemn folosit ca lemn pentru foc”.

8 Articolele 109-122 din directiva menționată stabilesc condițiile în care statele membre pot aplica cote reduse de TVA, cât timp nu au fost adoptate regimuri definitive.

9 Articolul 122 din aceeași directivă prevede:

„Statele membre pot aplica o cotă redusă [...] livrărilor de lemn folosit ca lemn pentru foc.”

NC

10 Nomenclatura combinată (denumită în continuare „NC”) figurează în anexa I la Regulamentul (CEE) nr. 2658/87 al Consiliului din 23 iulie 1987 privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful vamal comun (JO 1987, L 256, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 4, p. 3), astfel cum a fost modificat prin Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 1101/2014 al Comisiei din 16 octombrie 2014 (JO 2014, L 312, p. 1).

11 Ea cuprinde următoarele poziții tarifare:

Codul NC	Denumirea mărfurilor
4401	Lemn de foc, sub formă de trunchiuri, butuci, vreascuri, ramuri sau sub forme similare; lemn sub formă de așchii sau particule; rumeguș, deșeuri și resturi de lemn, chiar aglomerate, sub formă de butuci, brichete, pelete sau forme similare
4401 10 00	– Lemn de foc, sub formă de trunchiuri, butuci, vreascuri, ramuri sau sub forme similare
	– Lemn sub formă de așchii sau particule
4401 21 00	– – De conifere
4401 22 00	– – Altele decât de conifere
	– Rumeguș, deșeuri și resturi de lemn, aglomerate sau nu, sub formă de butuci, brichete, pelete sau forme similare
4401 31 00	– – Pelete din lemn
4401 39	– – Altele

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

4401 39 20	— — — Aglomerate (de exemplu, sub formă de brichete)
	— — — Altele
4401 39 30	— — — — Rumeguș

### *Dreptul german*

12 Articolul 12 din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri) prevede:

„(1) Cota taxei se ridică la 19 % din baza de impozitare pentru toate operațiunile impozabile [articolele 10 și 11, articolul 25 alineatul (3) și articolul 25a alineatele (3) și (4)].

(2) Cota de impozitare se reduce la 7 % pentru următoarele operațiuni:

1. livrările, importurile și achizițiile intracomunitare ale produselor menționate în anexa 2, cu excepția celor menționate la punctul 49 litera f) și la punctele 53 și 54;

[...]”

13 Punctul 48 din anexa 2 la această lege are următorul cuprins:

[Număr curent]	Denumirea mărfurilor	Tariful vamal (capitol, poziție, subpoziție)
48	Lemn, și anume:	
	a) Lemn de foc, sub formă de trunchiuri, butuci, vreascuri, ramuri sau sub forme similare	subpoziția 4401 10 00
	b) Rumeguș, deșeuri și resturi de lemn, aglomerate sau nu, sub formă de butuci, brichete, pelete sau forme similare	subpoziția 4401 30

### **Litigiul principal și întrebările preliminare**

14 Litigiul privește aplicarea cotei reduse de TVA pentru livrările de așchii de lemn.

15 Reclamanta din litigiul principal a comercializat în cursul anului 2015 așchii de lemn sub denumirile protejate „Flokets weiss” (așchii de lemn denumite „industriale”) și „Flokets natur” (așchii

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

de lemn denumite „forestiere”) și a asigurat întreținerea instalațiilor de încălzire care utilizează drept combustibil așchii de lemn.

16 Așchiile de lemn industriale provin din tăierea buștenilor ale căror lăturoaie sunt reduse la așchii de lemn cu ajutorul polizoarelor tocătoare. Așchiile de lemn forestiere provin din coroane și din tăierile de întreținere a pădurilor. Reziduurile de lemn sunt tocate de o mașină în pădure și ulterior sunt uscate de reclamanta din litigiul principal.

17 În cursul exercițiului fiscal 2015, reclamanta din litigiul principal a livrat așchii de lemn forestiere și industriale comunei A și parohiei B. Ea a livrat de asemenea în această perioadă, în cadrul unei convenții încheiate cu comuna C privind „supravegherea funcționării unei instalații de încălzire cu așchii de lemn, inclusiv întreținerea și curățarea”, așchii de lemn reprezentând combustibil.

18 În declarația provizorie de TVA privind exercițiul 2015, reclamanta din litigiul principal a aplicat prestațiilor sus-menționate cota standard (19 %), în conformitate cu punctul de vedere al administrației fiscale exprimat în cadrul unui control fiscal anterior.

19 Reclamanta din litigiul principal a contestat această cotă la Finanzgericht (Tribunalul Fiscal, Germania), care a admis în parte acțiunea. Această instanță a statuat că livrările de așchii de lemn către comuna A și parohia B trebuiau supuse cotei reduse, dar, în ceea ce privește ansamblul prestațiilor furnizate comunei C, acesta trebuia să fie supus cotei standard întrucât constituia o prestație globală unică.

20 Atât reclamanta din litigiul principal, cât și administrația fiscală au declarat recurs împotriva hotărârii Finanzgericht (Tribunalul Fiscal) la Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania).

21 Această instanță ridică în primul rând problema noțiunii de „lemn folosit ca lemn pentru foc”, care figurează la articolul 122 din Directiva TVA, în special cu referire la aspectul dacă această noțiune include așchiile de lemn.

22 În al doilea rând, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă, în exercitarea posibilității prevăzute la articolul 122 din Directiva TVA, statele membre sunt abilitate să delimiteze cu precizie domeniul de aplicare al unei cote reduse a taxei pentru livrările de lemn folosit ca lemn pentru foc recurgând la NC sau dacă abilitarea în acest sens prevăzută la articolul 98 alineatul (3) din această directivă este limitată la cazurile de aplicare a unei cote reduse a taxei pentru livrarea de bunuri care intră în categoriile enumerate în anexa III la directiva menționată.

23 În al treilea rând, în ipoteza în care statele membre ar fi abilitate să precizeze domeniul de aplicare al cotei reduse de TVA pentru livrările de lemn folosit ca lemn pentru foc prin intermediul NC, instanța de trimitere ridică problema dacă principiul neutralității fiscale se opune aplicării unor cote diferite ale taxei pentru forme diferite de lemn folosit ca lemn pentru foc.

24 În aceste condiții, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Noțiunea de lemn folosit ca lemn pentru foc din cuprinsul articolului 122 din [Directiva TVA] trebuie interpretată în sensul că include orice lemn care, potrivit proprietăților sale obiective, este destinat exclusiv arderii?

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- 2) Un stat membru care, în temeiul articolului 122 din [Directiva TVA], stabilește o cotă redusă pentru livrările de lemn folosit ca lemn pentru foc poate utiliza [NC] pentru a delimita în mod precis domeniul de aplicare al acestei cote în conformitate cu articolul 98 alineatul (3) din [Directiva TVA]?
- 3) În cazul unui răspuns afirmativ la a doua întrebare, un stat membru poate să exercite abilitatea care îi este conferită de articolul 122 din [Directiva TVA] și de articolul 98 alineatul (3) din [Directiva TVA] de a utiliza [NC] pentru a delimita domeniul de aplicare al cotei reduse a taxei pentru livrările de lemn folosit ca lemn pentru foc, cu respectarea principiului neutralității fiscale, astfel încât livrările diferitor forme de lemn pentru foc – care se disting în funcție de caracteristicile și proprietățile lor obiective, dar care, din punctul de vedere al unui consumator mediu, răspund aceleiași nevoi (în speță, încălzirea), potrivit criteriului similitudinii în utilizare, și care, prin urmare, se află în concurență – să fie supuse unor cote de impozitare diferite?”

### Cu privire la întrebările preliminare

#### *Cu privire la prima întrebare*

25 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 122 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că noțiunea de „lemn folosit ca lemn pentru foc” include orice lemn ale cărui proprietăți obiective îl fac să fie destinat exclusiv arderii.

26 Trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, atât din cerința aplicării uniforme a dreptului Uniunii, cât și din cea a principiului egalității rezultă că termenii unei dispoziții de drept al Uniunii care nu conține nicio trimitere expresă la dreptul statelor membre pentru a stabili sensul și domeniul său de aplicare trebuie, în mod normal, să primească în întreaga Uniune Europeană o interpretare autonomă și uniformă, independent de calificările utilizate în statele membre [Hotărârea din 9 septembrie 2021, Bundesamt für Fremdenwesen und Asyl (Cerere ulterioară de protecție internațională), C-18/20, EU:C:2021:710, punctul 32].

27 Rezultă că, în lipsa unei trimiteri în articolul 122 din Directiva TVA, noțiunea de „lemn folosit ca lemn pentru foc” care figurează la această dispoziție trebuie să fie considerată o noțiune autonomă a dreptului Uniunii, având un sens și un domeniu de aplicare care trebuie să fie identice în ansamblul statelor membre. Prin urmare, revine Curții sarcina de a da acestei noțiuni o interpretare uniformă în ordinea juridică a Uniunii.

28 În această privință, în absența unei definiții a „lemnului folosit ca lemn pentru foc” care să figureze în această directivă, trebuie să se facă referire, pe de o parte, la sensul obișnuit al expresiei în limbajul curent (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 septembrie 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, punctul 29), și anume lemn destinat arderii în vederea asigurării încălzirii unor incinte publice sau private.

29 Pe de altă parte, trebuie să se arate că articolul 122 din Directiva TVA prezintă un caracter derogatoriu. Astfel, potrivit articolului 96 din această directivă, aceeași cotă de TVA, și anume cota standard fixată de fiecare stat membru, este aplicabilă pentru livrarea de bunuri și pentru prestarea de servicii. Așadar, prin excepție de la această regulă, este prevăzută la articolul 122 din această directivă posibilitatea de a aplica, cu titlu provizoriu, o cotă redusă de TVA printre altele pentru lemnul folosit ca lemn pentru foc.

30 Ca dispoziție derogatorie, acest articol trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte [Hotărârea din 29 iulie 2019, Inter-Environnement Wallonie și Bond Beter Leefmilieu Vlaanderen, C-411/17,

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

EU:C:2019:622, punctul 147, precum și Hotărârea din 16 iulie 2020, JE (Legea aplicabilă divorțului), C-249/19, EU:C:2020:570, punctul 23], la fel ca, pe cale de consecință, noțiunea de „lemn folosit ca lemn pentru foc”, care îi determină domeniul de aplicare. Prin urmare, trebuie considerat „lemn folosit ca lemn pentru foc”, în conformitate cu definiția pe care i-o propune instanța de trimitere, orice lemn ale cărui proprietăți obiective, precum un grad predeterminat de uscarea, îl fac să fie destinat exclusiv arderii.

31 Rezultă din ceea ce precedă că articolul 122 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că noțiunea de lemn folosit ca lemn pentru foc, în înțelesul acestui articol, desemnează orice lemn ale cărui proprietăți obiective îl fac să fie destinat exclusiv arderii.

### *Cu privire la a doua întrebare*

32 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 122 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că un stat membru care, în aplicarea acestei dispoziții, instituie o cotă redusă de TVA pentru livrările de lemn folosit ca lemn pentru foc, îi poate delimita domeniul de aplicare, în conformitate cu articolul 98 alineatul (3) din directiva menționată, prin raportare la NC.

33 Trebuie amintit că, în ceea ce privește categoriile de livrări de bunuri enumerate în anexa III la Directiva TVA, care pot face obiectul unei cote reduse de TVA în temeiul articolului 98 alineatele (1) și (2) din această directivă, alineatul (3) al acestui articol permite în mod expres statelor membre să delimiteze mai precis aceste categorii prin raportare la NC.

34 În schimb, această posibilitate nu poate fi dedusă din însuși textul articolului 122 din Directiva TVA, care se limitează să prevadă că statele membre pot aplica o cotă redusă printre altele livrărilor de lemn folosit ca lemn pentru foc, cât timp nu au fost adoptate regimuri definitive.

35 Cu toate acestea, trebuie să se sublinieze, pe de o parte, că, așa cum s-a arătat la punctul 30 din prezenta hotărâre, articolul 122 din Directiva TVA reprezintă o dispoziție derogatorie și trebuie, în consecință, să facă obiectul unei interpretări stricte. Prin urmare, nu este permis statelor membre să acorde beneficiul unei cote reduse altor livrări de lemn decât cea de lemn folosit ca lemn pentru foc, în aplicarea acestei dispoziții.

36 Pe de altă parte, din moment ce articolul 122 din Directiva TVA acordă statelor membre, pe o perioadă tranzitorie, facultatea de a aplica o cotă redusă livrărilor de lemn folosit ca lemn pentru foc, aceste state pot renunța la aplicarea unei asemenea cote pentru aceste livrări și pot alege să le aplice cota standard prevăzută la articolul 96 din această directivă. O astfel de facultate include și posibilitatea de a aplica o cotă redusă numai anumitor livrări de lemn folosit ca lemn pentru foc, cu condiția ca această facultate să se exercite în limitele stricte ale derogării, după cum s-a amintit la punctul precedent.

37 Astfel, așa cum reiese dintr-o jurisprudență constantă a Curții în ceea ce privește articolul 98 din Directiva TVA (Hotărârea din 27 iunie 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie și alții, C-597/17, EU:C:2019:544, punctul 44), trebuie să se arate că, la articolul 122 din această directivă, legiuitorul Uniunii a prevăzut doar facultatea statelor membre de a aplica, cu titlu derogatoriu și tranzitoriu, o cotă redusă de TVA livrărilor printre altele de lemn folosit ca lemn pentru foc. Prin urmare, statele membre au posibilitatea de a rezerva beneficiul acestei cote reduse numai pentru o parte din aceste livrări.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

38 Așadar, revine statelor membre care înțeleg să facă uz în mod restrâns și, prin urmare, selectiv de facultatea pe care le-o conferă articolul 122 din Directiva TVA competența de a preciza prin orice mijloc în dreptul lor național livrările de lemn folosit ca lemn pentru foc pe care le aleg să beneficieze de o cotă redusă. Nicio dispoziție de drept al Uniunii nu le interzice să recurgă în acest scop la un instrument al acestui drept și, în particular, să se raporteze la NC, chiar dacă acest articol 122, spre deosebire de articolul 98 din această directivă, nu o prevede în mod expres.

39 Totuși, această facultate, care decurge din articolul 122 din Directiva TVA, de a rezerva beneficiul unei cote reduse numai anumitor livrări de lemn folosit ca lemn pentru foc este subordonată respectării principiului neutralității fiscale. Astfel, așa cum reiese dintr-o jurisprudență constantă, statele membre pot determina mai precis categoriile de livrări de bunuri sau de prestări de servicii pentru care directiva menționată le permite să aplice o cotă redusă, sub rezerva respectării principiului neutralității fiscale, inerent sistemului comun de TVA (Hotărârea din 22 aprilie 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, punctul 38, și Hotărârea din 9 septembrie 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, punctul 25, precum și jurisprudența citată).

40 În lumina considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că articolul 122 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că un stat membru care, în aplicarea acestui articol, instituie o cotă redusă de TVA pentru livrările de lemn folosit ca lemn pentru foc îi poate limita domeniul de aplicare la anumite categorii de livrări de lemn folosit ca lemn pentru foc prin raportare la NC, sub rezerva respectării principiului neutralității fiscale.

### *Cu privire la a treia întrebare*

41 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească în esență dacă principiul neutralității fiscale trebuie interpretat în sensul că se opune ca livrarea de așchii de lemn să fie exclusă de la beneficiul cotei reduse aplicabile livrării de alte forme de lemn folosit ca lemn pentru foc.

42 Așa cum s-a amintit la punctul 40 din prezenta hotărâre, atunci când un stat membru alege să aplice în mod selectiv cota redusă de TVA livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii pentru care Directiva TVA permite aplicarea unei asemenea cote, el este obligat să respecte principiul neutralității fiscale.

43 Acest principiu se opune posibilității ca bunurile sau prestările de servicii asemănătoare, care sunt în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului (Hotărârea din 9 septembrie 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, punctul 37 și jurisprudența citată).

44 Potrivit unei jurisprudențe constante, pentru a stabili dacă bunuri sau prestări de servicii sunt asemănătoare, trebuie să fie luat în considerare în principal punctul de vedere al consumatorului mediu. Bunurile sau prestările de servicii sunt asemănătoare atunci când prezintă proprietăți analoge și răspund aceluiași nevoi ale consumatorului, în funcție de un criteriu de comparabilitate în utilizare, și atunci când diferențele existente nu influențează în mod considerabil decizia consumatorului mediu de a recurge la unul sau la altul dintre bunurile sau prestările de servicii menționate (Hotărârea din 9 septembrie 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, punctul 38 și jurisprudența citată).

45 Cu alte cuvinte, trebuie să se examineze dacă bunurile sau prestările de servicii în cauză se află, din punctul de vedere al consumatorului mediu, într-un raport de substituție. Astfel, în această ipoteză,



## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

aplicarea unor cote de TVA diferite poate afecta alegerea consumatorului, ceea ce ar indica, în consecință, o încălcare a principiului neutralității fiscale (Hotărârea din 9 septembrie 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, punctul 39 și jurisprudența citată)

46 Așadar, revine instanței de trimitere sarcina de a efectua o examinare concretă pentru a determina dacă așchiile de lemn sunt substituibile celorlalte forme de lemn folosit ca lemn pentru foc din punctul de vedere al consumatorului mediu.

47 În consecință, trebuie să se răspundă la a treia întrebare că principiul neutralității fiscale trebuie interpretat în sensul că nu se opune ca dreptul național să excludă de la beneficiul cotei reduse de TVA livrarea de așchii de lemn, deși acordă acest beneficiu livrărilor de alte forme de lemn folosit ca lemn pentru foc, sub rezerva ca, în spiritul consumatorului mediu, așchiile de lemn să nu fie substituibile celorlalte forme de lemn folosit ca lemn pentru foc, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere.

### Cu privire la cheltuielile de judecată

48 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a șasea) declară:

**1) Articolul 122 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că noțiunea de lemn folosit ca lemn pentru foc, în înțelesul acestui articol, desemnează orice lemn ale cărui proprietăți obiective îl fac să fie destinat exclusiv arderii.**

**2) Articolul 122 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că un stat membru care, în aplicarea acestui articol, instituie o cotă redusă de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările de lemn folosit ca lemn pentru foc îi poate limita domeniul de aplicare la anumite categorii de livrări de lemn folosit ca lemn pentru foc prin raportare la Nomenclatura combinată, sub rezerva respectării principiului neutralității fiscale.**

**3) Principiul neutralității fiscale trebuie interpretat în sensul că nu se opune ca dreptul național să excludă de la beneficiul cotei reduse de taxă pe valoarea adăugată livrarea de așchii de lemn, deși acordă acest beneficiu livrărilor de alte forme de lemn folosit ca lemn pentru foc, sub rezerva ca, în spiritul consumatorului mediu, așchiile de lemn să nu fie substituibile celorlalte forme de lemn folosit ca lemn pentru foc, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere.**