

Cauza C-515/20**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

14 octombrie 2020

Instanța de trimitere:

Bundesfinanzhof (Germania)

Data deciziei de trimitere:

10 iunie 2020

Reclamantă:

B AG

Pârâtă:

Finanzamt A

Obiectul procedurii principale

Directiva 2006/112 – Interpretarea noțiunii „lemn de foc” din cuprinsul articolului 122 – Admisibilitatea delimitării domeniului de aplicare al articolului 122 pe baza Nomenclaturii combinate de către un stat membru – Criterii care trebuie luate în considerare

Obiectul și temeiul juridic al trimiterii preliminare

Interpretarea dreptului Uniunii, articolul 267 TFUE

Întrebările preliminare

- 1) Noțiunea de lemn de foc din cuprinsul articolului 122 din Directiva 2006/112/CE trebuie interpretată în sensul că include orice lemn care, potrivit proprietăților sale obiective, este destinat exclusiv arderii?

- 2) Un stat membru care, în temeiul articolului 122 din Directiva 2006/112/CE, stabilește o cotă redusă de impozitare pentru livrările de lemn de foc, poate utiliza Nomenclatura combinată pentru a delimita în mod precis domeniul de aplicare al acestei cote în conformitate cu articolul 98 alineatul (3) din Directiva 2006/112/CE?
- 3) În cazul unui răspuns afirmativ la a doua întrebare, un stat membru poate să exercite competența care îi este conferită de articolul 122 din Directiva 2006/112/CE și de articolul 98 alineatul (3) din Directiva 2006/112/CE de a utiliza Nomenclatura combinată pentru a delimita domeniul de aplicare al cotei reduse de impozitare pentru livrările de lemn de foc, cu respectarea principiului neutralității fiscale, astfel încât livrările diverselor forme de lemn de foc – diferite în funcție de caracteristicile și proprietățile obiective ale acestora, dar care, din punctul de vedere al unui consumatorului mediu, răspund aceleiași nevoi (în speță, încălzirea), potrivit criteriului de comparabilitate în utilizare și care, prin urmare, se află în concurență – să fie supuse unor cote de impozitare diferite?

Dispozițiile de drept al Uniunii invocate

Anexa I la Regulamentul (CEE) nr. 2658/87 al Consiliului din 23 iulie 1987 privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful Vamal Comun astfel cum a fost modificat prin Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 1101/2014 al Comisiei din 16 octombrie 2014 (Nomenclatura combinată, denumită în continuare „NC”)

A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare astfel cum a fost modificată prin Directiva 92/77/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992, în special articolul 12 alineatul (3) litera (a) al treilea paragraf coroborat cu anexa H

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în special articolele 98 și 122

Dispozițiile naționale invocate

Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, denumită în continuare „UStG”), în special articolul 12 alineatul (2) punctul 1 coroborat cu punctul 48 din anexa 2

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii

- 1 Părțile sunt în dezacord cu privire la aplicarea cotei reduse a impozitului pe cifra de afaceri în cazul livrării de particule de lemn tocat.

- 2 În luna decembrie 2015, reclamanta a livrat particule de lemn tocat diferitor clienți și a facturat, pe lângă sumele care trebuiau plătite în acest scop, și impozit pe cifra de afaceri în valoare de 7 %.
- 3 Pârâta consideră că livrărilor reclamantei nu ar trebui să li se aplice cota redusă a impozitului pe cifra de afaceri de 7 %, ci cota standard de impozitare (19 %). Reclamanta contestă această aplicare.

Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 4 Articolul 98 din Directiva 2006/112 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.”
- 5 În temeiul articolului 122 din Directiva 2006/112, statele membre pot aplica o cotă redusă de impozitare, printre altele, livrărilor de lemn de foc. Acest articol face parte dintre dispozițiile specifice ale directivei în vigoare până la adoptarea regimului definitiv de TVA (articolul 109 și următoarele).
- 6 NC cuprinde următoarele subpoziții aferente poziției 4401:

Cod 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
4401 39 20	--- Aglomerate (de exemplu, sub formă de brichete)
	--- Altele
4401 39 30	---- Rumeguș
4401 39 80	---- Altele

Dreptul național

- 7 Legiuitorul german a prevăzut la articolul 12 alineatul (2) punctul 1 din UStG coroborat cu punctul 48 din anexa 2 la UStG că impozitul se reduce la 7 %, în special pentru livrările anumitor forme de lemn și anume a) lemn de foc sub formă de trunchiuri, butuci, vreascuri, ramuri sau forme similare și b) rumeguș, deșeuri și resturi de lemn, aglomerate sau nu, sub formă de butuci, brichete, pelete sau forme similare.
- 8 Anexa 2 la UStG face trimitere la NC. Prin urmare, potrivit jurisprudenței instanței de trimitere, problema clasificării bunurilor la pozițiile sau la subpozițiile din NC și, așadar, întinderea domeniului de aplicare al cotei reduse trebuie soluționată exclusiv pe baza unor dispoziții și a unor noțiuni tarifare.
- 9 În scopul delimitării tarifare care trebuie astfel efectuată, aplicarea cotei reduse de impozitare în cazul livrărilor de particule de lemn tocat nu poate fi luată în considerare, întrucât acestea trebuie clasificate ca lemn sub formă de particule la subpozițiile 4401 21 00 sau 4401 22 00 din NC și nu intră, așadar, sub incidența dispozițiilor articolului 12 alineatul (2) punctul 1 din UStG coroborat punctul 48 din anexa 2 la UStG.
- 10 Particulele de lemn tocat în discuție în speță sunt destinate exclusiv utilizării ca material combustibil. Acestea se află în concurență cu alte forme de lemn care servesc în mod obișnuit drept combustibil – precum butuci și rumeguș aglomerat sub formă de pelete sau brichete – și a căror livrare este supusă cotei reduse de impozitare potrivit articolului 12 alineatul (2) punctul 1 din UStG coroborat cu punctul 48 din anexa 2 la UStG.

Cu privire la prima întrebare

- 11 Prima întrebare preliminară privește interpretarea noțiunii „lemn de foc” din cuprinsul articolului 122 din Directiva 2006/112. Întrucât dreptul Uniunii – cum este cazul în speță, la articolul 122 – nu trimite în mod expres la dreptul statelor membre, acestea sunt obligate, ca atunci când precizează categoriile de bunuri cărora le aplică o cotă redusă de TVA, să respecte limitele acestor categorii, astfel cum au fost interpretate de Curte (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 ianuarie 2013, Comisia/Spania, C-360/11, EU:C:2013:17, punctul 19 și următoarele).

- 12 În ceea ce privește interpretarea noțiunii „lemn de foc” din cuprinsul articolului 122 din Directiva 2006/112, sensul obișnuit (a se vedea Hotărârea din 17 ianuarie 2013, Comisia/Spania, C-360/11, EU:C:2013:17, punctul 63 cu privire la anexa III la Directiva 2006/112) ar putea pleda în favoarea includerii în această noțiune a oricărui tip de lemn, care potrivit proprietăților sale obiective, este destinat exclusiv arderii.

Cu privire la a doua întrebare

- 13 Instanța de trimitere are îndoieli cu privire la aspectul dacă, în exercitarea posibilității prevăzute la articolul 122 din Directiva 2006/112, statele membre sunt autorizate să utilizeze NC pentru a delimita în mod precis domeniul de aplicare al unei cote reduse de impozitare pentru livrările de lemn de foc. Articolul 98 alineatul (3) din Directiva 2006/112 prevede, în principiu, o asemenea competență. Totuși, este incert dacă această posibilitate se extinde și la cazurile prevăzute la articolul 122 sau dacă este limitată la cazurile de livrare de bunuri din categoriile prevăzute în anexa III la directivă.
- 14 În favoarea unei astfel de limitări s-ar putea susține că, prin noțiunea „categoria în cauză”, articolul 98 alineatul (3) din Directiva 2006/112 reia textul alineatului (2) al aceluiași articol care face trimitere la „categoriile prevăzute în anexa III”. În plus, potrivit economiei acestei dispoziții, articolul 98 alineatul (2) concretizează dispoziția prevăzută la alineatul (1) la care se referă în mod explicit articolul 98 alineatul (3).
- 15 Pe de altă parte, referirea făcută la articolul 98 alineatul (3) din Directiva 2006/112 la „aplicarea cotelor reduse prevăzute la alineatul (1)” ar putea fi de asemenea înțeleasă în sensul că competența de a utiliza NC pentru a efectua o delimitare există indiferent de dispoziția pe care se întemeiază posibilitatea statului membru respectiv de a aplica o cotă redusă de impozitare. Acest lucru ar corespunde împrejurării că articolul 122 extinde – cu titlu tranzitoriu – posibilitatea de a aplica o cotă redusă de TVA care rezultă din articolul 98 alineatele (1) și (2) (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 septembrie 2019, *Regards Photographiques*, C-145/18, EU:C:2019:668, punctul 44 cu privire la articolul 103 din directivă).
- 16 Ca urmare a caracterului tranzitoriu al dispoziției, din punctul de vedere al tehnicii juridice, ar fi fost dificil să se includă categoriile de bunuri prevăzute la articolul 122 din Directiva 2006/112 în articolul 98 alineatul (2) coroborat cu anexa III la directivă. În acest context, împrejurarea că competența de utilizare a NC pentru a efectua o delimitare – spre deosebire de cea prevăzută de reglementarea anterioară de la articolul 12 alineatul (3) litera (a) al treilea paragraf coroborat cu anexa H la Directiva 77/388 – este prevăzută în prezent în afara anexei III la Directiva 2006/112, militează în favoarea unei decizii deliberate a legiuitorului de a extinde această competență și la posibilitățile de a aplica o cotă redusă de impozitare prevăzute de dispozițiile tranzitorii ale articolului 109 și următoarele din Directiva 2006/112.

Cu privire la a treia întrebare

Aplicarea selectivă a cotei reduse de TVA (numai) cu respectarea principiului neutralității fiscale

- 17 În măsura în care statele membre sunt autorizate să aplice o cotă redusă de impozitare pentru anumite categorii de prestații, potrivit jurisprudenței Curții, acestea pot alege să aplice cota redusă numai în ceea ce privește un aspect concret și specific al categoriei respective. Cu toate acestea, atunci când un stat membru alege să aplice în mod selectiv cota redusă de TVA, acesta trebuie să respecte principiul neutralității fiscale. Acest principiu se opune posibilității ca bunurile sau prestările de servicii asemănătoare, care se găsesc în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului (a se vedea Hotărârea din 27 iunie 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie și alții, C-597/17, EU:C:2019:544, punctul 44 și următoarele).

Îndoieli cu privire la criteriul de stabilire a similitudinii dintre două bunuri

- 18 Îndoielile instanței de trimitere privesc criteriul care trebuie folosit în contextul aplicării selective a cotei reduse de TVA pentru a stabili similitudinea dintre două bunuri.
- 19 În această privință, instanța de trimitere a hotărât, în legătură cu articolul 12 alineatul (3) litera (a) al treilea paragraf coroborat cu anexa H la Directiva 77/388, că bunurile care trebuie clasificate la subpoziții diferite din NC, indiferent de domeniul identic de aplicare, nu sunt similare și, prin urmare, nu trebuie supuse aceleiași cote de TVA, nici chiar cu respectarea principiului neutralității fiscale.
- 20 Cu toate acestea, între timp, în ceea ce privește principiul neutralității fiscale, Curtea a statuat că pentru stabilirea similitudinii dintre două bunuri sau prestări de servicii este relevant să fie luat în considerare punctul de vedere al unui consumator mediu, evitând distincții artificiale întemeiate pe diferențe neesențiale (Hotărârea din 27 februarie 2014, Pro Med Logistik și Pongratz, C-454/12 și C-455/12, EU:C:2014:111, punctul 53 și Hotărârea din 10 noiembrie 2011, The Rank Group, C-259/10 și C-260/10, EU:C:2011:719, punctul 43). Două bunuri sau prestări de servicii sunt, așadar, 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 serviciile menționate (Hotărârea din 27 iunie 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie și alții, C-597/17, EU:C:2019:544, punctul 48 și Hotărârea din 10 noiembrie 2011, The Rank Group, C-259/10 și C-260/10, EU:C:2011:719, punctul 44).
- 21 În acest context, instanța de trimitere are îndoieli cu privire la posibilitatea de a urma propria jurisprudență, potrivit căreia o clasificare tarifară diferită exclude similitudinea bunurilor în cauză. Astfel, în timp ce punctul de vedere al unui

consumator mediu, relevant potrivit jurisprudenței citate a Curții, impune o analiză a similitudinii în ceea ce privește utilizarea prestației de către consumatorul mediu, pentru clasificarea tarifară trebuie să se aibă în vedere, în general, numai caracteristicile și proprietățile obiective ale mărfurilor [a se vedea recenta Hotărâre din 30 aprilie 2020, DHL Logistics (Slovakia), C-810/18, EU:C:2020:336, punctul 25]. Chiar dacă destinația produsului poate constitui, de asemenea, un criteriu obiectiv de clasificare, în măsura în care este inerentă produsului respectiv [Hotărârea din 30 aprilie 2020, DHL Logistics (Slovakia), C-810/18, EU:C:2020:336, punctul 26], ea poate constitui un criteriu pertinent numai în măsura în care clasificarea nu se poate face numai pe baza caracteristicilor și a proprietăților obiective ale produsului (Hotărârea din 5 septembrie 2019, TDK-Lambda Germany, C-559/18, EU:C:2019:667, punctul 27).

- 22 În speță, aceste două criterii conduc la rezultate diferite. Din punctul de vedere al unui consumator mediu, particulele de lemn tocat în discuție în speță nu prezintă diferențe semnificative față de alte forme de lemn de foc pentru a căror livrare trebuie aplicată cota redusă de impozitare, întrucât acestea sunt utilizate atât pentru ardere, cât și pentru producerea energiei termice în instalații de încălzire. În schimb, în ceea ce privește caracteristicile și proprietățile obiective ale particulelor de lemn tocat, acestea se disting net de alte forme de lemn de foc prin forma specifică de prelucrare a materialului tocat, prin forma care rezultă din aceasta și condițiile externe ale utilizării lor ca material combustibil. Prin urmare, în funcție de criteriul aplicat, este necesar să se concluzioneze fie că există, fie că nu există similitudine între particulele de lemn tocat și alte forme de lemn de foc.

Semnificația competenței de a utiliza NC pentru efectuarea unei delimitări

- 23 În centrul îndoielilor expuse cu privire la criteriul care trebuie aplicat în speță pentru stabilirea similitudinii se află problema semnificației competenței statelor membre de a utiliza NC pentru a delimita în mod precis domeniul de aplicare al unei cote reduse de impozitare. În cazul în care similitudinea ar trebui stabilită numai din punctul de vedere al unui consumator mediu, posibilitatea utilizării NC pentru efectuarea unei delimitări ar fi inoperantă în speță și, în general, considerabil limitată dincolo de situația din speță, chiar dacă statele membre sunt autorizate în mod expres în acest sens potrivit articolului 98 alineatul (3) din Directiva 2006/112.
- 24 De asemenea, Curtea a subliniat deja, într-un alt context, că principiul neutralității fiscale nu se poate opune unei derogări prevăzute în mod expres de legiuitor și nici nu poate aduce atingere efectului util al acesteia (Hotărârea din 8 februarie 2018, Comisia/Germania, C-380/16, EU:C:2018:76, punctul 58; a se vedea de asemenea Concluziile avocatului general din 8 mai 2012 prezentate în cauza C-44/11, EU:C:2012:276, punctul 60). Cu toate acestea, în speță, limitarea principiului neutralității fiscale depinde de exercitarea de către statul membru a competenței de a utiliza NC pentru efectuarea unei delimitări și nu este, așadar, decât indirect întemeiată pe un regim stabilit prin Directiva 2006/112.

- 25 În cazul în care competența prevăzută la articolul 98 alineatul (3) din Directiva 2006/112 constituie totuși o derogare prevăzută în mod expres de legiuitor în sensul indicat, un tip de utilizare neluat în considerare în scopul clasificării tarifare – și punctul de vedere al unui consumator mediu pe care se întemeiază – nu ar putea fi opus unei aplicări a cotei standard de impozitare pe baza unei delimitări efectuate cu ajutorul NC. Acest lucru ar fi de asemenea conform cu principiul potrivit căruia cotele reduse de impozitare sunt de strictă interpretare, care trebuie aplicat în paralel cu principiul neutralității fiscale (Hotărârea din 9 martie 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, punctul 32). O astfel de interpretare strictă ar putea fi justificată în speță cu atât mai mult cu cât articolul 122 din Directiva 2006/112 constituie o derogare autorizată numai pentru o perioadă tranzitorie (a se vedea Hotărârea din 28 februarie 2012, *Comisia/Franța*, C-119/11, EU:C:2012:104, punctul 29 și Hotărârea din 7 martie 2002, *Comisia/Finlanda*, C-169/00, EU:C:2002:149, punctul 34).