

**Дело C-515/20****Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от  
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

14 октомври 2020 г.

**Запитваща юрисдикция:**

Bundesfinanzhof (Германия)

**Дата на акта за преюдициално запитване:**

10 юни 2020 г.

**Жалбоподател:**

B AG

**Ответник:**

Finanzamt A

**Предмет на главното производство**

Директива 2006/112 — Тълкуване на понятието „дървесина за ползване като дърва за огрев“, използвано в член 122 — Допустимо ли е държава членка да използва Комбинираната номенклатура, за да установи приложното поле на член 122 — Критерии, които следва да се приложат

**Предмет и правно основание на преюдициалното запитване**

Тълкуване на правото на Съюза, член 267 ДФЕС

**Преюдициални въпроси**

- 1) Трябва ли понятието „дървесина за ползване като дърва за огрев“, използвано в член 122 от Директива 2006/112/ЕО, да се тълкува в смисъл, че обхваща всеки дървен материал, който въз основа на обективните си свойства е предназначен изключително за горене?

- 2) Може ли в съответствие с член 98, параграф 3 от Директива 2006/112/ЕО държава членка, която прилага намалена ставка за доставката на дървесина за ползване като дърва за огрев на основание член 122 от Директива 2006/112/ЕО, да използва Комбинираната номенклатура, за да установи точното приложно поле на член 122 от Директива 2006/112/ЕО?
- 3) При утвърдителен отговор на втория въпрос, може ли държава членка — като спазва принципа на данъчен неутралитет — да упражни предоставеното ѝ с член 122 от Директива 2006/112/ЕО и с член 98, параграф 3 от Директива 2006/112/ЕО правомощие да използва Комбинираната номенклатура, за да установи приложното поле на намалената ставка за доставката на дървесина за ползване като дърва за огрев, така че да се прилагат различни ставки за доставката на различни форми на дърва за огрев, които се различават по обективните си характеристики и свойства, но задоволяват една и съща нужда от гледна точка на средно статистическия потребител съгласно критерия за сходство при използването (в случая: за отопляване) и следователно се конкурират помежду си?

### **Цитирани разпоредби на правото на Съюза**

Приложение I към Регламент (ЕИО) № 2658/87 на Съвета от 23 юли 1987 година относно тарифната и статистическа номенклатура и Общата митническа тарифа, изменено с Регламент за изпълнение (ЕС) № 1101/2014 на Комисията от 16 октомври 2014 г. (Комбинирана номенклатура, наричана по-нататък „КН“)

Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, изменена с Директива 92/77/ЕИО на Съвета от 19 октомври 1992 г., по-специално член 12, параграф 3, буква а), трета алинея във връзка с приложение 3

Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, по-специално членове 98 и 122

### **Цитирани разпоредби на националното право**

Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота, наричан по-нататък „UStG“), по-специално член 12, параграф 2, точка 1 във връзка с точка 48 от приложение 2

### Кратко представяне на фактите и производството

- 1 Спорът между страните се отнася до прилагането на намалена ставка на ДДС за доставката на дървени частици.
- 2 През декември 2015 г. жалбоподателят доставя дървени частици на различни клиенти и им фактурира, освен дължимите суми, ДДС в размер на 7 %.
- 3 Ответникът смята, че за доставките на жалбоподателя трябва да се прилага нормалната ставка на ДДС (19 %), а не намалената ставка на ДДС (7 %). Жалбоподателят оспорва това заключение.

### Кратко представяне на мотивите на преюдициалното запитване

#### Правна уредба

##### Правото на Съюза

- 4 Член 98 от Директива 2006/122 гласи:
  - „1. Държавите членки могат да прилагат една или две намалени ставки.
  2. Намалените ставки се прилагат само за доставки на стоки или услуги в категориите, предвидени в приложение III.
  - [...]
  3. Когато се прилагат намалените ставки, предвидени в параграф 1 за категориите на стоките, държавите членки могат да използват Комбинираната номенклатура за установяване на точния обхват на съответната категория“.
- 5 Съгласно член 122 от Директива 2006/122 държавите членки могат да приложат намалена ставка и за доставката на дървесина за ползване като дърва за огрев. Този член е част от специалните разпоредби на Директивата (член 109 и сл.), прилагани до приемането на окончателен режим на ДДС.
- 6 КН съдържа следните подпозиции на позиция 4401:
 

Код по КН	Описание на стоката
4401	Дърва за горене под формата на трупчета, цепеници, клони, снопчета или подобни форми; дървен материал на плочки или частици; дървени стърготини, отпадъци и остатъци, дори агломерирани под формата на трупчета, брикети, топчета или в подобни форми
4401 10 00	– Дърва за горене под формата на трупчета, цепеници, клони, снопчета или подобни форми

	– Дървен материал на плочки или частици
4401 21 00	-- Иглолистен
4401 22 00	-- Други
	– Дървени стърготини, отпадъци и остатъци, дори агломерирани под формата на трупчета, брикети, топчета или в подобни форми
4401 31 00	-- Дървесни пелети
4401 39	-- Други
4401 39 20	--- Агломерирани (например брикети)
	--- Други
4401 39 30	---- Дървени стърготини
4401 39 80	---- Други

### *Националното право*

- 7 В член 12, параграф 2, точка 1 от UStG във връзка с точка 48 от приложение 2 към UStG германският законодател предвижда, че данъкът, по-специално за доставката на дървен материал под определени форми, а именно: а) дърва за горене под формата на трупчета, цепеници, клони, снопчета или подобни форми и б) дървени стърготини, отпадъци и остатъци, дори агломерирани под формата на трупчета, брикети, топчета или в подобни форми, се намалява на 7 %.
- 8 Приложение 2 към UStG препраща към КН. Ето защо според практиката на запитващата юрисдикция на въпроса за класирането на стоки в позициите и подпозициите на КН, а следователно и за приложното поле на намалената ставка, следва да се отговори изключително с оглед на митническото законодателство и понятията в тази област.
- 9 Следователно при съобразяването на митническото законодателство не е възможно прилагането на намалена ставка за доставките на дървени частици, тъй като последните трябва да се класират като дървен материал на частици в подпозиции 4401 21 00 или 4401 22 00 от КН и следователно не попадат в приложното поле на разпоредбите на член 12, параграф 2, точка 1 от UStG във връзка с точка 48 от приложение 2 към UStG.
- 10 Разглежданите в случая дървени частици са предназначени изключително за горене. Те се конкурират с други форми на дървен материал, които обичайно служат за горене, като цепеници и агломерирани под формата на трупчета или брикети дървени стърготини, чиято доставка се облага с намалената ставка по силата на член 12, параграф 2, точка 1 от UStG във връзка с точка 48 от приложение 2 към UStG.

***По първия въпрос***

- 11 Първият преюдициален въпрос се отнася до тълкуването на използваното в член 122 от Директива 2006/112 понятие „дървесина за ползване като дърва за огрев“. Ако правото на Съюза — както в случая на член 122 — не съдържа изрично препращане към правото на държавите членки, при уточняването на категориите стоки, за които се прилага намалена ставка на ДДС, държавите членки не трябва да излизат извън ограниченията на категориите в съответствие с тълкуването на Съда (вж. решение от 17 януари 2013 г., Комисия/Испания, С-360/11, EU:C:2013:17, т. 19 и сл.).
- 12 При тълкуването на понятието „дървесина за ползване като дърва за огрев“, използвано в член 122 от Директива 2006/112, обичайният смисъл в общоупотребимия език (вж. решение от 17 януари 2013 г., Комисия/Испания, С-360/11, EU:C:2013:17, т. 63 относно приложение III към Директива 2006/112) би трябвало да подкрепи идеята, че то обхваща всеки дървен материал, който въз основа на обективните си свойства е предназначен изключително за горене.

***По втория въпрос***

- 13 Запитващата юрисдикция има съмнения дали при упражняването на предвидената в член 122 от Директива 2006/112 възможност държавите членки имат право да използват КН, за да установят точното приложно поле на намалена ставка за доставка на дървесина за ползване като дърва за огрев. По принцип член 98, параграф 3 от Директива 2006/112 предвижда такова правомощие. Налице са съмнения обаче дали това правомощие обхваща и случаите по член 122, или се ограничава до доставката на стоки в категориите, предвидени в приложение III към Директивата.
- 14 Съществуването на такова ограничение се подкрепя от обстоятелството, че с изрази „съответната категория“ член 98, параграф 3 от Директива 2006/112/ЕО се отнася до текста на параграф 2 от разпоредбата, която препраща към „категиите, предвидени в приложение III“. Освен това според структурата на разпоредбата член 98, параграф 2 конкретизира режима по параграф 1, на който, видно от ясната му формулировка, се позовава член 98, параграф 3.
- 15 От друга страна, препращането в член 98, параграф 3 от Директива 2006/112/ЕО към прилагането на „намалените ставки, предвидени в параграф 1“, би могло да се разбира и в смисъл, че правомощието да се използва КН, за да се установи приложното поле на намалената ставка, съществува независимо от разпоредбата, на която се основава възможността за съответната държава членка да прилага намалена ставка. Това би било в съответствие с обстоятелството, че член 122 — временно — разширява възможността за прилагане на намалената ставка на ДДС, която произтича от член 98, параграфи 1 и 2 (вж. решение от 5 септември 2019 г., *Regards*

Photographiques, C-145/18, EU:C:2019:668, т. 44 относно член 103 от директивата).

- 16 Поради характера на преходна разпоредба от правна гледна точка би било трудно в член 98, параграф 2 във връзка с приложение III към Директивата да се включат категориите стоки, предвидени в член 122 от Директива 2006/112. С оглед на това, за разлика от предходния режим по член 12, параграф 3, буква а), трета алинея във връзка с приложение 3 към Директива 77/388, обстоятелството, че правомощието да се използва КН, за да се установи приложното поле на намалената ставка, понастоящем не е уредено в приложение III към Директива 2006/112, би могло да означава, че законодателят е направил съзнателен избор това правомощие да обхване и възможностите за прилагане на намалена ставка, съдържащи се в преходните разпоредби на член 109 и сл. от Директива 2006/112.

### *По третия въпрос*

*Избирателно прилагане на намалената ставка на ДДС (само) при спазване на принципа на данъчен неутралитет*

- 17 Доколкото държавите членки са оправомощени да прилагат намалени ставки за определени категории доставки, съгласно практиката на Съда те могат да изберат да прилагат намалената ставка само за конкретен и специфичен аспект на съответната категория. Въпреки това, когато държава членка вземе решение да прилага избирателно намалената ставка на ДДС, тя е длъжна да спазва принципа на данъчен неутралитет. Този принцип не допуска подобни стоки или услуги, които са в конкуренция помежду си, да се третират по различен начин за целите на ДДС (вж. Решение от 27 юни 2019 г., *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie* и др., C-597/17, EU:C:2019:544, т. 44 и сл.).

*Съмнения относно критерия за определяне на сходството между две стоки*

- 18 Съмненията на запитващата юрисдикция се отнасят до критерия, който следва да се приложи в контекста на избирателното прилагане на намалената ставка на ДДС при определянето на сходството между две стоки.
- 19 В този смисъл по отношение на член 12, параграф 3, буква а) трета алинея във връзка с приложение 3 към Директива 77/388 запитващата юрисдикция е постановила, че независимо от идентичния обхват, стоки, които следва да се класират в различни подпозиции от КН, не са сходни и поради това не трябва да се облагат с една и съща ставка на ДДС, дори при спазване на принципа на данъчен неутралитет.
- 20 Междувременно обаче по отношение на принципа на данъчен неутралитет Съдът посочва, че за да се определи дали две доставки на стоки или услуги са сходни, трябва да се държи сметка главно за гледната точка на средно статистическия потребител, като се избягват изкуствени отграничения,



основани на незначителни разлики (решения от 27 февруари 2014 г., Pro Med Logistik и Pongratz, C-454/12 и C-455/12, EU:C:2014:111, т. 53, и от 10 ноември 2011 г., The Rank Group, C-259/10 и C-260/10, EU:C:2011:719, т. 43). Следователно две стоки или услуги са сходни, когато имат еднакви характеристики и задоволяват едни и същи нужди на потребителя, съгласно критерий за сходство при използването, и когато съществуващите различия не влияят съществено върху решението на средно статистическия потребител да избере между тези стоки или услуги (решения от 27 юни 2019 г., Belgisch Syndicaat van Chiropraxie и др., C-597/17, EU:C:2019:544, т. 48, и от 10 ноември 2011 г., The Rank Group, C-259/10 и C-260/10, EU:C:2011:719, т. 44).

- 21 С оглед на това запитващата юрисдикция има съмнения дали може да се позове на практиката си, според която различното тарифно класиране изключва сходството между разглежданите стоки. Всъщност, докато релевантната съгласно цитираната практика на Съда гледна точка на средностатистическия потребител изисква да се провери сходството, по отношение на използването на услугата от средностатистическия потребител, от значение за тарифното класиране по принцип са единствено обективните характеристики и свойства на стоката (вж. последно решение от 30 април 2020 г. DHL Logistics (Slovakia), C-810/18, EU:C:2020:336, т. 25). Действително предназначението на стоката също може да представлява обективен критерий за класиране, доколкото то е неразривно свързано с нея (решение от 30 април 2020 г. DHL Logistics (Slovakia), C-810/18, EU:C:2020:336, т. 26). Въпреки това предназначението представлява релевантен критерий само ако стоката не може да бъде класирана въз основа единствено на обективните си характеристики и свойства (решение от 5 септември 2019 г., TDK-Lambda Germany, C-559/18, EU:C:2019:667, т. 27).
- 22 В разглеждания случай тези два критерия водят до различни резултати: от гледна точка на средностатистическия потребител разглежданите в случая дървени частици не се различават съществено от други форми на дървесина за ползване като дърва за огрев, за доставката на които следва да се прилага намалена ставка, тъй като те се използват в същата степен за горене и производство на топлинна енергия в отоплителни инсталации. От гледна точка на обективните им характеристики и свойства обаче дървените частици ясно се различават от други такива форми на дървесина за ползване като дърва за огрев по особената обработка на частиците, формата им в резултат на това и външните условия за използването им като горивен материал. Ето защо сходството между дървените частици и други форми на дърва за огрев следва или да се потвърди или да се отрече в зависимост от приложения критерий.

*Значение на правомощието за установяване на приложното поле на намалената ставка въз основа на КН*

- 23 В основата на изложените съмнения относно критерия, който следва да се приложи в случая за определянето на сходството, е въпросът за значението на правомощието на държавите членки да използват КН, за да установят точното приложно поле на намалена ставка. Ако сходството следва да се определи единствено от гледна точка на средностатистическия потребител, възможността да се използва КН за установяване на приложното поле на намалената ставка в спорния случай в крайна сметка би се обезсмислила, а принципно, отвъд рамките на спорния случай, би била значително ограничена, въпреки че съгласно член 98, параграф 3 от Директива 2006/112 държавите членки разполагат с изрични правомощия в това отношение.
- 24 Освен това по друг повод Съдът вече е подчертал, че принципът на данъчен неутралитет не може да противоречи на изрично предвидено от законодателя изключение и да засяга полезното му действие (решение от 8 февруари 2018 г. Комисия/Германия, C-380/16, EU:C:2018:76, т. 58; вж. също заключението на генералния адвокат Sharpston от 8 май 2012 г. по дело Deutsche Bank AG, C-44/11, EU:C:2012:276, т. 60). В разглеждания случай обаче ограничението на принципа на данъчен неутралитет зависи от това дали държавата членка е упражнила правомощието да използва КН за установяването и поради това се основава само косвено на правен режим, установен с Директива 2006/112.
- 25 Ако правомощието, предвидено в член 98, параграф 3 от Директива 2006/112/ЕО, все пак представлява изрично предвидено от законодателя изключение в посочения смисъл, видът на използване, който не следва да се взема предвид за целите на тарифното класиране — и гледната точка на средностатистическия потребител, основана на вида на използване — не би могъл да противоречи на прилагането на нормалната ставка, установено въз основа на КН. Това би било в съответствие с принципа, че случаите на намалена данъчна ставка трябва да се тълкуват стриктно, който принцип трябва да се прилага наред с принципа на данъчен неутралитет (решение от 9 март 2017 г., Oхусиге Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, т. 32). Такова стриктно тълкуване би могло да е обосновано още повече предвид обстоятелството, че член 122 от Директива 2006/112 е само временно разрешено изключение (вж. решения от 28 февруари 2012 г., Комисия/Франция, C-119/11, EU:C:2012:104, т. 29, и от 7 март 2002 г., Комисия/Финландия, C-169/00, EU:C:2002:149, т. 34).