

Vec C-515/20

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

14. október 2020

Vnútroštátny súd:

Bundesfinanzhof

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

10. jún 2020

Žalobkyňa:

B AG

Žalovaný:

Finanzamt A

PRACOVNÝ DOKUMENT

Predmet konania vo veci samej

Smernica 2006/112 – Výklad pojmu „palivové drevo“ uvedeného v článku 122 – Prípustnosť vymedzenia pôsobnosti článku 122 členským štátom na základe kombinovanej nomenklatúry – Uplatniteľné kritériá

Predmet a právny základ konania návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Výklad práva Únie, článok 267 ZFEÚ

Prejudiciálne otázky

1. Má sa pojem palivové drevo uvedený v článku 122 smernice 2006/112/ES vykladať v tom zmysle, že zahŕňa každé drevo, ktoré je podľa svojich objektívnych vlastností určené výlučne na spálenie?
2. Môže členský štát, ktorý na základe článku 122 smernice 2006/112/ES zavedie zníženú sadzbu dane vzťahujúcu sa na dodanie palivového dreva, použiť kombinovanú nomenklatúru s cieľom presne vymedziť pôsobnosť tohto článku v súlade s článkom 98 ods. 3 smernice 2006/112/ES?
3. V prípade kladnej odpovede na druhú otázku: smie členský štát vykonať právomoc uplatniť kombinovanú nomenklatúru s cieľom vymedziť pôsobnosť zníženia sadzby dane vzťahujúcej sa na dodanie palivového dreva, ktorú mu priznávajú článok 122 smernice 2006/112/ES a článok 98 ods. 3 smernice 2006/112/ES, pri dodržaní zásady daňovej neutrality tak, že dodania rôznych foriem palivového dreva, ktoré sa podľa svojich objektívnych znakov a vlastností odlišujú, ale z hľadiska vnímania priemerného spotrebiteľa v závislosti od kritéria porovnateľnosti pri používaní zodpovedajú tej istej potrebe (v tomto prípade vykurovaní), a preto si navzájom konkurujú, podliehajú rozdielnym sadzbám dane?

Uvádzané právne predpisy Únie

Príloha I nariadenia Rady (EHS) č. 2658/87 z 23. júla 1987 o colnej a štatistickej nomenklatúre a o Spoločnom colnom sadzobníku v znení vykonávacieho nariadenia Komisie (EÚ) č. 1101/2014 zo 16. októbra 2014 (kombinovaná nomenklatúra, ďalej len „KN“)

Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia v znení smernice Rady

92/77/EHS z 19. októbra 1992, najmä článok 12 ods. 3 písm. a) tretí pododsek v spojení s prílohou H

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, najmä články 98 a 122

Uvádzané vnútroštátne právne predpisy

Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, ďalej len „UStG“), najmä § 12 ods. 2 bod 1 v spojení s bodom 48 prílohy 2

Zhrnutie skutkového stavu a konania vo veci samej

- 1 Medzi účastníkmi konania je sporné uplatňovanie zníženej sadzby dane z obratu pri dodaní drevných štiepok.
- 2 Žalobkyňa dodala v decembri 2015 rôznym zákazníkom drevné štiepky a popri sumám splatných za ne im vyfakturovala daň z obratu vo výške 7 %.
- 3 Žalovaný zastáva názor, že na dodania uskutočnené žalobkyňou sa nemá uplatniť znížená sadzba dane z obratu vo výške 7 %, ale štandardná sadzba dane (19 %). Žalobkyňa s tým nesúhlasí.

Zhrnutie odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Právny rámec

Právo Únie

- 4 Článok 98 smernice 2006/112 stanovuje:
 - „(1) Členské štáty môžu uplatňovať buď jednu alebo dve znížené sadzby.
 - (2) Znížené sadzby sa uplatňujú len na dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré patria do kategórií uvedených v prílohe III.
 - ...
 - (3) Pri uplatňovaní znížených sadzieb uvedených v odseku 1 na kategórie tovarov môžu členské štáty použiť kombinovanú nomenklatúru s cieľom presne vymedziť dotknutú kategóriu.“
- 5 Podľa článku 122 smernice 2006/112 môžu členské štáty uplatňovať zníženú sadzbu okrem iného na dodanie palivového dreva. Tento článok patrí k osobitným ustanoveniam smernice uplatňovaným do zavedenia konečnej úpravy (článok 109 a nasl.).

- 6 KN obsahuje nasledujúce podpoložky, ktoré sú súčasťou položky 4401:

Číselný znak KN	Opis tovaru
4401	Palivové drevo, v polenách, klátoch, konároch, viazaniciach alebo podobných formách; štiepky alebo triesky z dreva; piliny, zvyšky a odpad z dreva, tiež aglomerované v tvare klátov, brikiet, peliet alebo podobných formách
4401 10 00	– Palivové drevo, v polenách, klátoch, konároch, viazaniciach alebo podobných formách
	– Štiepky alebo triesky z dreva
4401 21 00	-- Ihličnaté
4401 22 00	-- Neihličnaté
	– Piliny, zvyšky a odpad z dreva, tiež aglomerované v tvare klátov, brikiet, peliet alebo podobných formách
4401 31 00	-- Drevené pelety
4401 39	-- Ostatné
4401 39 20	--- Aglomerované (napríklad briкеты)
	--- Ostatné
4401 39 30	---- Piliny
4401 39 80	---- Ostatné

Vnútroštátne právo

- 7 Nemecký zákonodarca v § 12 ods. 2 bode 1 UStG v spojení s bodom 48 prílohy 2 k UStG stanovil, že daň je znížená na 7 % okrem iného pri odaní určitých foriem dreva, a to a) palivového dreva v polenách, klátoch, konároch, viazaniciach alebo podobných formách a b) pilín, zvyškov a odpadu z dreva, tiež aglomerovaných v tvare klátov, brikiet, peliet alebo podobných formách.
- 8 Príloha 2 k UStG odkazuje na KN. Podľa judikatúry vnútroštátneho súdu preto odpoveď na otázku zatriedenia tovarov do položiek alebo podpoložiek KN – a teda aj rozsah pôsobnosti zníženej sadzby dane – závisí výlučne od colných predpisov a pojmov.
- 9 Pri colnom vymedzení, ktoré v dôsledku toho treba vykonať, neprichádza do úvahy uplatnenie zníženej sadzby dane na dodania drevných štiepok, lebo drevné štiepky ako triesky z dreva treba zaradiť do podpoložiek 4401 21 00 alebo 4401 22 00 KN, a preto sa § 12 ods. 2 bod 1 UStG v spojení s bodom 48 prílohy 2 k UStG na ne nevzťahuje.
- 10 Drevné štiepky, o ktoré ide v tomto prípade, sa majú používať výlučne ako palivo. Konkurujú iným formám dreva, ktoré sa – ako kláty a piliny aglomerované v tvare peliet alebo brikiet – obvykle používajú ako palivo a ktorých dodanie podľa § 12 ods. 2 bodu 1 UStG v spojení s bodom 48 prílohy 2 k UStG podlieha zníženej sadzbe dane.

O prvej otázke

- 11 Prvá prejudiciálna otázka sa týka výkladu pojmu „palivové drevo“ použitého v článku 122 smernice 2006/112. Pokiaľ právo Únie – ako v tomto prípade článok 122 – neobsahuje nijaký výslovný odkaz na právo členských štátov, členské štáty sú povinné pri spresňovaní kategórií tovarov, na ktoré uplatňujú zníženú sadzbu DPH, dodržiavať rozsah pôsobnosti ich kategórií v súlade s výkladom, ktorý podal Súdny dvor (pozri rozsudok zo 17. januára 2013, Komisia/Španielsko, C-360/11, EU:C:2013:17, bod 19 a nasl.).
- 12 Pri výklade pojmu „palivové drevo“ uvedeného v článku 122 smernice 2006/112 by jeho obvyklý význam v bežnom jazyku (pozri rozsudok zo 17. januára 2013, Komisia/Španielsko, C-360/11, EU:C:2013:17, bod 63, týkajúci sa prílohy III smernice 2006/112) mohol svedčiť v prospech záveru, že zahŕňa každé drevo, ktoré je podľa svojich objektívnych vlastností určené výlučne na spálenie.

O druhej otázke

- 13 Vnútroštátny súd má pochybnosti, či sú členské štáty pri výkone možnosti uvedenej v článku 122 smernice 2006/112 oprávnené použiť KN s cieľom presne vymedziť pôsobnosť zníženej sadzby dane vzťahujúcej sa na dodanie palivového dreva. Článok 98 ods. 3 smernice 2006/112 v zásade stanovuje také oprávnenie. Je však sporné, či sa toto oprávnenie vzťahuje aj na prípady uvedené v článku 122, alebo či je obmedzené na prípady dodania tovaru, ktoré patria do kategórií uvedených v prílohe III smernice.
- 14 V prospech takého obmedzenia by mohla svedčiť skutočnosť, že článok 98 ods. 3 smernice 2006/112 použitím pojmu „dotknut[é] kategóri[e]“ nadväzuje na znenie odseku 2 tohto ustanovenia, ktorý odkazuje na „kategóri[e] uveden[é] v prílohe III“. Okrem toho článok 98 ods. 2 podľa systematiky tohto ustanovenia konkretizuje jeho odsek 1, na ktorý sa článok 98 ods. 3 podľa jeho jasného znenia odvoláva.
- 15 Na druhej strane by sa odkaz na „uplatňovan[ie] znížených sadzieb uvedených v odseku 1“ nachádzajúci sa v článku 98 ods. 3 smernice 2006/112 mohol chápať aj v tom zmysle, že oprávnenie použiť KN na účely vymedzenia existuje nezávisle od toho, na ktorom ustanovení spočíva možnosť príslušného členského štátu uplatňovať zníženú sadzbu dane. To by zodpovedalo skutočnosti, že článok 122 – prechodné – rozširuje možnosť uplatnenia zníženej sadzby DPH vyplývajúcu z článku 98 ods. 1 a 2 (pozri rozsudok z 5. septembra 2019, Regards Photographiques, C-145/18, EU:C:2019:668, bod 44, týkajúci sa článku 103 smernice).
- 16 Keďže ide o prechodné ustanovenie, z právno-technického hľadiska by bolo ťažké vymenovať kategórie tovarov uvedené v článku 122 smernice 2006/112 v článku 98 ods. 2 v spojení s prílohou III smernice. Za týchto okolností by skutočnosť, že oprávnenie použiť KN na účely vymedzenia – na rozdiel od toho, čo predtým

stanovoval článok 12 ods. 3 písm. a) tretí pododsek v spojení s prílohou H smernice 77/388 – je v súčasnosti už upravená mimo prílohy III smernice 2006/112, mohla nasvedčovať vedomému rozhodnutiu tvorcu smernice rozšíriť toto oprávnenie aj na možnosti uplatňovať zníženú sadzbu dane obsiahnuté v prechodných ustanoveniach článku 109 a nasl. smernice 2006/112.

O tretej otázke

Selektívne uplatňovanie zníženej sadzby DPH (len) pri dodržaní zásady daňovej neutrality

- 17 Pokiaľ sú členské štáty oprávnené uplatňovať v súvislosti s určitými kategóriami služieb zníženú sadzbu dane, podľa judikatúry Súdneho dvora sa môžu rozhodnúť uplatňovať túto zníženú sadzbu dane len na jeden konkrétny a špecifický aspekt danej kategórie. Ak sa však členský štát rozhodne selektívne uplatniť zníženú sadzbu DPH, musí dodržiavať zásadu daňovej neutrality. Táto zásada bráni tomu, aby sa s podobnými tovarmi alebo poskytnutými službami, ktoré si navzájom konkurujú, zaobchádzalo z pohľadu DPH rozdielne (pozri rozsudok z 27. júna 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie a i., C-597/17, EU:C:2019:544, bod 44 a nasl.).

Pochybnosti o kritériu na určenie podobnosti dvoch tovarov

- 18 Pochybnosti vnútroštátneho súdu sa týkajú kritéria, ktoré sa má použiť v kontexte selektívneho uplatňovania zníženej sadzby DPH pri určovaní podobnosti dvoch tovarov.
- 19 V tomto smere vnútroštátny súd v súvislosti s článkom 12 ods. 3 písm. a) tretím pododsekom v spojení s prílohou H smernice 77/388 rozhodol, že tovary, ktoré treba zatriediť do rôznych podpoložiek KN, nezávisle od rovnakej pôsobnosti nie sú podobné, a preto aj pri dodržaní zásady daňovej neutrality nemusia podliehať tej istej sadzbe DPH.
- 20 Medzičasom však Súdny dvor v súvislosti so zásadou daňovej neutrality konštatoval, že s cieľom určiť, či sú dva tovary alebo dve poskytnutia služieb podobné, je potrebné vychádzať predovšetkým z hľadiska vnímania priemerného spotrebiteľa, a pritom sa vyhnúť umelým odlišnostiam založeným na nepodstatných rozdieloch (rozsudky z 27. februára 2014, Pro Med Logistik a Pongratz, C-454/12 a C-455/12, EU:C:2014:111, bod 53, a z 10. novembra 2011, The Rank Group, C-259/10 a C-260/10, EU:C:2011:719, bod 43). Dva tovary alebo dve poskytnutia služieb sú teda podobné, ak majú analogické vlastnosti a zodpovedajú tým istým potrebám spotrebiteľa, a to v závislosti od kritéria porovnateľnosti pri používaní, a ak existujúce rozdiely podstatným spôsobom neovplyvňujú rozhodnutie priemerného spotrebiteľa uprednostniť jeden z týchto tovarov alebo jednu z týchto poskytnutí služieb (rozsudky z 27. júna 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie a i., C-597/17, EU:C:2019:544, bod 48,

a z 10. novembra 2011, *The Rank Group*, C-259/10 a C-260/10, EU:C:2011:719, bod 44).

- 21 Za týchto okolností má senát, ktorý podáva návrh na začatie prejudiciálneho konania, pochybnosti, či sa môže pridržiavať svojej judikatúry, podľa ktorej rozdielne nomenklátúrne zatriedenie vylučuje podobnosť predmetných tovarov. Zatiaľ čo totiž hľadisko vnímania priemerného spotrebiteľa, ktoré je podľa citovanej judikatúry Súdneho dvora rozhodujúce, vyžaduje preskúmanie podobnosti, pokiaľ ide o používanie služby priemerným spotrebiteľom, nomenklátúrne zatriedenie v zásade závisí len od objektívnych znakov a vlastností tovaru (pozri naposledy rozsudok z 30. apríla 2020, *DHL Logistics [Slovakia]*, C-810/18, EU:C:2020:336, bod 25). Účel použitia výrobku síce môže byť objektívnym kritériom na zatriedenie, pokiaľ je tomuto výrobku inherentný (rozsudok z 30. apríla 2020, *DHL Logistics [Slovakia]*, C-810/18, EU:C:2020:336, bod 26). Účel použitia však môže predstavovať relevantné kritérium len v prípade, ak zatriedenie výrobku nemožno vykonať iba na základe objektívnych znakov a vlastností tohto výrobku (rozsudok z 5. septembra 2019, *TDK-Lambda Germany*, C-559/18, EU:C:2019:667, bod 27).
- 22 V prejednávanom prípade vedú obe tieto kritériá k odlišným výsledkom: z hľadiska vnímania priemerného spotrebiteľa sa drevné štiepky, o ktoré ide v tomto prípade, podstatne neodlišujú od iných foriem palivového dreva, na dodanie ktorých sa má uplatniť znížená sadzba dane, lebo sa rovnako používajú na spaľovanie a ohrev vo vykurovacích zariadeniach. So zreteľom na ich objektívne znaky a vlastnosti drevné štiepky naopak na základe osobitnej formy spracovania sekaním, ich formy, ktorá z toho vyplýva, a vonkajších okolností ich používania ako paliva možno odlišiť od takých iných foriem palivového dreva. Rozhodnutie, či drevné štiepky a iné formy palivového dreva sú alebo nie sú podobné, preto závisí od použitého kritéria.

Význam oprávnenia použiť KN na účely vymedzenia

- 23 V centre opísaných pochybností o kritériu, ktoré sa má v tomto prípade použiť pri určovaní podobnosti, stojí otázka týkajúca sa významu oprávnenia členských štátov použiť KN s cieľom presne vymedziť pôsobnosť zníženej sadzby dane. Ak by sa podobnosť mala určiť len z hľadiska vnímania priemerného spotrebiteľa, možnosť použiť KN na účely vymedzenia v spornom prípade by v konečnom dôsledku bola irelevantná a všeobecne – nad rámec sporného prípadu – podstatne sťažená, hoci článok 98 ods. 3 smernice 2006/112 členským štátom výslovne priznáva túto právomoc.
- 24 Súdny dvor v inej súvislosti tiež už zdôraznil, že zásada daňovej neutrality nemôže brániť výnimke výslovne stanovenej normotvorcom a narúšať jej potrebný účinok (rozsudok z 8. februára 2018, *Komisia/Nemecko*, C-380/16, EU:C:2018:76, bod 58; pozri tiež návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka [Sharpston] 8. mája 2012 vo veci C-44/11, EU:C:2012:276, bod 60). V tomto prípade však obmedzenie zásady daňovej neutrality závisí od výkonu právomoci

použiť KN na účely vymedzenia členským štátom, a preto len nepriamo spočíva na ustanovení smernice 2006/112.

- 25 Pokiaľ právomoc stanovená v článku 98 ods. 3 smernice 2006/112 predsa predstavuje výnimku výslovne stanovenú normotvorcom v uvedenom zmysle, spôsob použitia, ktorý sa pri zatriedení nemá zohľadniť – a na ňom založené hľadisko vnímania priemerného spotrebiteľa –, by nemohol brániť uplatňovaniu štandardnej sadzby dane založenej na použití KN na účely vymedzenia. To by zodpovedalo aj zásade doslovného výkladu znížených sadzieb, ktorá sa má uplatňovať súčasne so zásadou daňovej neutrality (rozsudok z 9. marca 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, bod 32). Taký doslovný výklad by v tomto prípade mohol byť odôvodnený tým skôr, že článok 122 smernice 2006/112 predstavuje výnimku povolenú len na prechodné obdobie (pozri rozsudky z 28. februára 2012, Komisia/Francúzsko, C-119/11, EU:C:2012:104, bod 29, a zo 7. marca 2002, Komisia/Fínsko, C-169/00, EU:C:2002:149, bod 34).