

**Mål C-515/20**

**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler**

**Datum för ingivande:**

14 oktober 2020

**Domstol som begär förhandsavgörande:**

Bundesfinanzhof (Tyskland)

**Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:**

10 juni 2020

**Klagande:**

B AG

**Motpart:**

Finanzamt A

---

**Saken i det nationella målet**

Direktiv 2006/112 – Tolkning av begreppet ved i artikel 122 – Huruvida medlemsstaterna får använda Kombinerade nomenklaturen för att fastställa tillämpningsområdet för artikel 122 – Kriterier som ska beaktas

**Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande**

Tolkning av unionsrätten, artikel 267 FEUF

**Frågor som hänskjutits för förhandsavgörande**

- 1) Ska begreppet ved i artikel 122 i direktiv 2006/112/EG tolkas så, att det omfattar allt trä som, utifrån dess objektiva egenskaper, uteslutande är avsett för förbränning?
- 2) Får medlemsstaterna, när de med stöd av artikel 122 i direktiv 2006/112/EG antar en reducerad skattesats på leverans av ved, använda Kombinerade

nomenklaturen för att fastställa bestämmelsens exakta tillämpningsområde i enlighet med artikel 98.3 i direktiv 2006/112/EG?

- 3) Om fråga 2 besvaras jakande: Kan en medlemsstat, med iakttagande av principen om skatteneutralitet, använda sig av den möjlighet som den ges i artiklarna 122 och 98.3 i direktiv 2006/112/EG att använda Kombinerade nomenklaturen för att fastställa tillämpningsområdet för att kunna reducera skattesatser på leverans av ved på så sätt att leverans av olika vedtyper som uppvisar olika objektiva kännetecken och egenskaper, men som ur genomsnittskonsumentens synvinkel används på samma sätt och tillgodoser samma behov (i förevarande fall uppvärmning) så att de konkurrerar med varandra, omfattas av olika skattesatser?

### **Anförda unionsbestämmelser**

Bilaga I till rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan, i dess lydelse enligt kommissionens genomförandeförordning (EU) nr 1101/2014 av den 16 oktober 2014 (Kombinerade nomenklaturen) (nedan kallad KN)

Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/77/EWG av den 19 oktober 1992, särskilt artikel 12.3 a punkt 3 jämförd med bilaga H

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, särskilt artiklarna 98 och 122

### **Anförda nationella bestämmelser**

Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelagen) (nedan kallad UStG), särskilt 12 § andra stycket första punkten jämförd med punkt 48 i bilaga 2

### **Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet**

- 1 Parterna är oeniga i frågan huruvida den reducerade mervärdesskattesatsen ska tillämpas på leverans av flis.
- 2 I december 2015 levererade B AG flis till olika kunder och fakturerade dem, utöver de belopp som skulle betalas, 7 procent mervärdesskatt.
- 3 Finanzamt anser att det inte finns någon anledning att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på 7 procent på B AG:s leveranser, utan den vanliga skattesatsen (på 19 procent) ska tas ut. B AG har kritiserat denna bedömning.

## Kortfattad redogörelse för skälen till begäran om förhandsavgörande

### *Tillämpliga bestämmelser*

#### *Unionsrätt*

4 Artikel 98 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

”1. Medlemsstaterna får tillämpa en eller två reducerade skattesatser.

2. De reducerade skattesatserna får endast tillämpas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i de kategorier som anges i bilaga III.

...

3. Vid tillämpningen av de reducerade skattesatser som avses i punkt 1 på varukategorier får medlemsstaterna använda Kombinerade nomenklaturen för att fastställa exakt vad respektive kategori omfattar.”

5 Enligt artikel 122 i direktiv 2006/112 får medlemsstaterna tillämpa en reducerad skattesats på bland annat leverans av ved. Denna bestämmelse ingår bland de särskilda bestämmelser i direktivet som var i kraft fram till dess att det slutgiltiga mervärdesskattesystemet infördes (artikel 109 och följande artiklar).

6 KN innehåller följande undernummer till nummer 4401:

KN-nummer	Varubeskrivning
4401	Brännved i form av stockar, kubbar, vedträn, kvistar, risknippen e.d.; trä i form av flis eller spån; sågspån och annat träavfall, även agglomererat till vedträn, briketter, pelletar eller liknande former
4401 10 00	– Brännved i form av stockar, kubbar, vedträn, kvistar, risknippen e.d.
	– Trä i form av flis eller spån
4401 21 00	– – Av barrträ
4401 22 00	– – Av lövträ
	– Sågspån och annat träavfall, agglomererat till vedträn, briketter, pelletar eller liknande former
4401 31 00	– – Träpelletar
4401 39	– – Andra
4401 39 20	– – Agglomererat (t.ex. briketter)
	– – Andra
4401 39 30	– – – – Sågspån
4401 39 80	– – Andra

*Nationell rätt*

- 7 Den tyska lagstiftaren föreskriver i 12 § andra stycket första punkten jämförd med punkt 48 i bilaga 2 till UStG att skattesatser kan reduceras till 7 procent bland annat för leverans av vissa former av trä, nämligen a) brännved i form av stockar, kubbar, vedträn, kvistar, risknippen e.d., och b) sågspån och annat träavfall, även agglomererat till vedträn, briketter, pelletar eller liknande former.
- 8 Bilaga 2 till UStG hänvisar till KN. I enlighet med den hänskjutande domstolens praxis ska frågan om klassificering av varor enligt KN-nummer eller KN-undernummer, och därmed omfattningen av tillämpningsområdet för den reducerade skattesatsen, besvaras uteslutande på grundval av bestämmelser och begrepp i tulltaxan.
- 9 Följaktligen kan tillämpningen av den reducerade skattesatsen på leverans av flis inte beaktas vid fastställandet av tulltaxorna, eftersom flis ska klassificeras som trä i spånform enligt KN-undernummer 4401 21 00 eller 4401 22 00 och således inte omfattas av 12 § andra stycket första punkten jämförd med punkt 48 i bilaga 2 till UStG.
- 10 Den flis som är aktuell i förevarande mål är uteslutande avsedd att användas som bränsle. Flis konkurrerar med andra former av trä som vanligtvis används som bränsle, såsom kubbar och sågspån agglomererat till vedträn eller briketter, och vars leverans omfattas av den reducerade mervärdesskattesatsen enligt 12 § andra stycket första punkten jämförd med punkt 48 i bilaga 2 till UStG.

*Fråga 1*

- 11 Fråga 1 avser tolkningen av begreppet ved i artikel 122 i direktiv 2006/112. Såvida unionsrätten, som här är fallet med artikel 122, inte uttryckligen hänvisar till medlemsstaternas rättsordningar, ska medlemsstaterna, när de fastställer de varukategorier som omfattas av en reducerad mervärdesskattesats, beakta varornas huvuddrag, såsom dessa har tolkats av domstolen (se dom av den 17 januari 2013, kommissionen/Spanien, C-360/11, EU:C:2013:17, punkt 19 och följande punkter).
- 12 Begreppet ved i artikel 122 i direktiv 2006/112 ska tolkas med ledning av sin vanliga betydelse i gängse språkbruk (se dom av den 17 januari 2013, kommissionen/Spanien, C-360/11, EU:C:2013:17, punkt 63 om bilaga III till direktiv 2006/112). I gängse språkbruk omfattar begreppet allt trä som, utifrån dess objektiva egenskaper, uteslutande är avsett för förbränning.

*Fråga 2*

- 13 Den hänskjutande domstolen ställer sig tveksam till huruvida medlemsstaterna får använda KN för att fastställa exakt tillämpningsområdet för den reducerade skattesatsen på leverans av ved, när de använder sig av den möjlighet som de ges i artikel 122 i direktiv 2006/112. I artikel 98.3 i direktiv 2006/112 avses i princip en

sådan behörighet. Det är emellertid tveksamt om behörigheten även omfattar de fall som avses i artikel 122 i direktivet eller om den är begränsad till leverans av varor som omfattas av de kategorier som anges i bilaga III till direktivet.

- 14 För en sådan begränsning kan tala användningen i artikel 98.3 i direktiv 2006/112 av ordalydelsen i artikel 98.2 vad avser begreppet ”respektive kategori”. I artikel 98.2 hänvisas nämligen till ”de kategorier som anges i bilaga III”. Vidare konkretiserar artikel 98.2 enligt bestämmelsens systematik systemet i artikel 98.1, som artikel 98.3 tydligt hänvisar till.
- 15 Annars kan hänvisningen i artikel 98.3 i direktiv 2006/112 till ”tillämpningen av de reducerade skattesatser som avses i punkt 1” även förstås så, att en medlemsstat får använda KN för att fastställa tillämpningsområdet, oavsett vilken bestämmelse som utgör grunden för medlemsstatens möjlighet att tillämpa en reducerad skattesats. Detta ligger i linje med den omständigheten att artikel 122, under en viss period, utvidgar möjligheten enligt artikel 98.1 och 98.2 att tillämpa den reducerade mervärdesskattesatsen (se dom av den 5 september 2019, Regards Photographiques, C-145/18, EU:C:2019:668, punkt 44 om artikel 103 i direktivet).
- 16 I och med att artikel 122 i direktiv 2006/112 är en övergångsbestämmelse, hade det rent rättstekniskt varit komplicerat att införa de varukategorier som anges i denna bestämmelse i artikel 98.2 jämförd med bilaga III till direktivet. Mot denna bakgrund kan den omständigheten att behörigheten att använda KN för att fastställa tillämpningsområdet, till skillnad från vad som tidigare föreskrevs i artikel 12.3 a punkt 3 jämförd med bilaga H i direktiv 77/388, inte längre regleras i bilaga III till direktiv 2006/112 tala för att unionslagstiftaren medvetet har valt att utvidga den till att även omfatta möjligheterna att tillämpa en reducerad skattesats enligt övergångsbestämmelserna i artikel 109 och följande artiklar i direktiv 2006/112.

### **Fråga 3**

*Selektiv tillämpning av en reducerad mervärdesskattesats (endast) med iakttagande av principen om skatteneutralitet*

- 17 Enligt domstolens praxis kan medlemsstaterna, i den mån de får tillämpa en reducerad skattesats på vissa tjänstekategorier, välja att tillämpa den reducerade skattesatsen enbart på en konkret och specifik aspekt av respektive tjänstekategori. När en medlemsstat väljer att selektivt tillämpa den reducerade mervärdesskattesatsen, måste den dock iaktta principen om skatteneutralitet. Denna princip utgör hinder för att jämförbara, och således med varandra konkurrerande, varor eller tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende (se dom av den 27 juni 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie m.fl., C-597/17, EU:C:2019:544, punkt 44 och följande punkter).

*Tvivel med avseende på de kriterier som ska beaktas för att fastställa huruvida två varor är jämförbara*

- 18 Den hänskjutande domstolens tvivel avser de kriterier som ska beaktas vid selektiv tillämpning av en reducerad mervärdesskattesats för att avgöra huruvida två varor kan anses jämförbara.
- 19 Vad avser artikel 12.3 a tredje stycket jämförd med bilaga H till direktiv 77/388 har den hänskjutande domstolen slagit fast att varor som ska klassificeras enligt olika KN-undernummer, oavsett om de omfattas av samma tillämpningsområde, inte är jämförbara och därför inte omfattas av samma mervärdesskattesats, inte ens med iakttagande av principen om skatteneutralitet.
- 20 Vad gäller principen om skatteneutralitet har EU-domstolen emellertid under tiden slagit fast att frågan huruvida två varor eller tjänster är jämförbara huvudsakligen ska besvaras med utgångspunkt i genomsnittskonsumentens synvinkel, och konstlade skillnader grundade på obetydliga olikheter ska inte beaktas (dom av den 27 februari 2014, Pro Med Logistik och Pongratz, C-454/12 och C-455/12, EU:C:2014:111, punkt 53, och dom av den 10 november 2011, The Rank Group, C-259/10 och C-260/10, EU:C:2011:719, punkt 43). Två varor eller tjänster är således jämförbara när de har liknande egenskaper och fyller samma behov hos konsumenten – vilket ska avgöras på grundval av huruvida de används på ett jämförbart sätt – och när de skillnader som finns inte har något betydande inflytande på genomsnittskonsumentens beslut att välja den ena eller den andra varan eller tjänsten (dom av den 27 juni 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie m.fl., C-597/17, EU:C:2019:544, punkt 48, och dom av den 10 november 2011, The Rank Group, C-259/10 och C-260/10, EU:C:2011:719, punkt 44).
- 21 Under dessa omständigheter vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida den kan tillämpa sin rättspraxis enligt vilken en skillnad i tullklassificering innebär att de aktuella varorna inte kan anses vara jämförbara. Medan en utgångspunkt i genomsnittskonsumentens synvinkel, som är relevant i domstolens praxis som anges ovan, kräver en bedömning av huruvida tjänsten används på samma sätt av genomsnittskonsumenten för att anse att tjänsten är jämförbar, är det i princip endast varans objektiva kännetecken och egenskaper som är relevanta för tullklassificeringen (se, senast, dom av den 30 april 2020, DHL Logistics (Slovakia), C-810/18, EU:C:2020:336, punkt 25). Det ändamål för vilket varan är avsedd att användas kan förvisso också utgöra ett objektiva kriterium för klassificering, under förutsättning att den följer naturligt av varan (dom av den 30 april 2020, DHL Logistics (Slovakia), C-810/18, EU:C:2020:336, punkt 26). Den avsedda användningen av varan kan emellertid utgöra ett relevant kriterium endast om klassificeringen inte kan företas endast utifrån varans objektiva kännetecken och egenskaper (dom av den 5 september 2019, TDK-Lambda Germany, C-559/18, EU:C:2019:667, punkt 27).
- 22 I förevarande fall ger kriterierna olika resultat. Ur genomsnittskonsumentens synvinkel uppvisar den flis som är aktuell i målet inte några betydande skillnader i

förhållande till andra typer av ved vars leverans omfattas av den reducerade skattesatsen, eftersom de också används för förbränning och tillförd värmekraft i värmeanläggningar. Flis skiljer sig däremot, utifrån dess objektiva kännetecken och egenskaper, klart från andra typer av ved på grund av att hackad halm bearbetas på ett särskilt sätt, av den form som följer därav och de yttre omständigheter under vilka den används som bränsle. Beroende på de kriterier som tillämpas kan flis och andra former av ved anses vara jämförbara eller inte.

*Betydelsen av behörigheten att använda KN för att fastställa tillämpningsområdet*

- 23 Kärnan i de tvivel som det redogjorts för med avseende på de kriterier som i det aktuella målet ska tillämpas för att fastställa huruvida varan är jämförbar är betydelsen av medlemsstaternas behörighet att använda KN för att fastställa exakt tillämpningsområdet för en reducerad skattesats. Om jämförbarheten endast bedöms ur genomsnittskonsumentens synvinkel, blir möjligheten att använda KN för att fastställa tillämpningsområdet i förevarande mål verkningslös och, förutom målet, i princip mycket begränsad, trots att medlemsstaterna uttryckligen ges behörighet därtill enligt artikel 98.3 i direktiv 2006/112.
- 24 På samma sätt har EU-domstolen redan i ett annat sammanhang understrukit att principen om skatteneutralitet varken utgör hinder för ett undantag som uttryckligen föreskrivits av lagstiftaren eller undergräver undantagets ändamålsenliga verkan (dom av den 8 februari 2018, kommissionen/Tyskland, C-380/16, EU:C:2018:76, punkt 58, se, även, generaladvokatens förslag till avgörande av den 8 maj 2012 i mål C-44/11, EU:C:2012:276, punkt 60). I förevarande fall är inskränkningen av principen om skatteneutralitet emellertid beroende av att medlemsstaten utövar sin behörighet att använda KN för att fastställa tillämpningsområdet och grundar sig således endast indirekt på ett system som införts genom direktiv 2006/112.
- 25 För det fall att behörigheten enligt artikel 98.3 i direktiv 2006/112 emellertid utgör ett undantag i den mening som lagstiftaren uttryckligen har avsett, kan en användning som inte ska beaktas vid tullklassificering samt hur en genomsnittskonsument uppfattar användningen inte utgöra hinder för en tillämpning av den vanliga skattesats som följer av ett fastställande enligt KN. Detta överensstämmer även med principen om restriktiv tolkning av reducerade skattesatser, vilken ska tillämpas parallellt med principen om skatteneutralitet (dom av den 9 mars 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, punkt 32). En sådan restriktiv tolkning är desto mer motiverad i förevarande fall, eftersom artikel 122 i direktiv 2006/112 är ett undantag som enbart har beviljats under en övergångsperiod (se dom av den 28 februari 2012, kommissionen/Frankrike, C-119/11, EU:C:2012:104, punkt 29, och dom av den 7 mars 2002, kommissionen/Finland, C-169/00, EU:C:2002:149, punkt 34).