

Byla C-515/20

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį

Gavimo data:

2020 m. spalio 14 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Bundesfinanzhof (Federalinis finansų teismas, Vokietija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2020 m. birželio 10 d.

Pareiškėja:

B AG

Atsakovė:

Finanzamt A (Mokesčių inspekcija A)

Pagrindinės bylos dalykas

Direktyva 2006/112–122 straipsnyje vartojamos sąvokos „malkoms skirta mediena“ išaiškinimas – Leistinumai, kad valstybė narė nustatytų 122 straipsnio taikymo sritį naudodamasi Kombinuotąja nomenklatūra – Taikomi kriterijai

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Sąjungos teisės išaiškinimas, SESV 267 straipsnis

Prejudiciniai klausimai

1. Ar Direktyvos 2006/112/EB 122 straipsnyje vartojama sąvoka „malkoms skirta mediena“ turi būti aiškinama taip, kad ji apima bet kokią medieną, kuri pagal jos objektyvias savybes skirta išimtinai deginti?
2. Ar valstybė narė, kuri pagal Direktyvos 2006/112/EB 122 straipsnį nustato lengvatinį tarifą malkoms skirtos medienos tiekimui, gali tiksliai nustatyti jo

taikymo sritį pagal Direktyvos 2006/112/EB 98 straipsnio 3 dalį naudodamasi Kombinuotąja nomenklatūra?

3. Jei atsakymas į antrąjį klausimą būtų teigiamas, ar valstybė narė, laikydamasi mokesčių neutralumo principo, gali naudotis jai Direktyvos 2006/112/EB 122 straipsniu ir Direktyvos 2006/112/EB 98 straipsnio 3 dalimi suteikta teise nustatyti lengvatinio tarifo malkoms skirtos medienos tiekimui naudojantis Kombinuotąja nomenklatūra taikymo sritį taip, kad skirtingų formų malkoms skirtos medienos, kuri skiriasi savo objektyviais požymiais ir savybėmis, tačiau vidutinio vartotojo požiūriu pagal naudojimo panašumo kriterijų tarnauja tam pačiam poreikiui (šiuo atveju – šildymui) ir todėl tarpusavyje konkuruoja, tiekimui būtų taikomi skirtingi mokesčio tarifai?

Nurodomos Sąjungos teisės nuostatos

1987 m. liepos 23 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės nomenklatūros bei dėl Bendrojo muitų tarifo I priedo 2014 m. spalio 16 d. Komisijos įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 1101/2014 redakcija, (Kombinuotoji nomenklatūra, toliau – KN)

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvos 92/77/EEB redakcija, konkrečiai 12 straipsnio 3 dalies a punkto trečioji pastraipa, siejama su H priedu

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, konkrečiai 98 ir 122 straipsniai

Nurodomos nacionalinės teisės nuostatos

Umsatzsteuergesetz (Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*), konkrečiai 12 straipsnio 2 dalies 1 punktas, siejamas su 2 priedo 48 punktu

Trumpas faktinių aplinkybių ir proceso pagrindinėje byloje aprašymas

- 1 Šalys nesutaria dėl lengvatinio PVM tarifo taikymo medienos skiedrų tiekimui.
- 2 2015 m. gruodžio mėn. pareiškėja įvairiems klientams tiekė medienos skiedras, sąskaitose faktūrose kartu su sumomis, mokėtinomis už jas, nurodydama 7 % PVM.
- 3 Atsakovė mano, kad pareiškėjos tiekimui reikia taikyti ne lengvatinį 7 % PVM tarifą, o standartinį 19 % mokesčio tarifą. Pareiškėja tai ginčija.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvų santrauka

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

4 Direktyvos 2006/112 98 straipsnyje nustatyta:

„1. Valstybės narės gali taikyti vieną arba du lengvatinius tarifus.

2. Lengvatiniai tarifai taikomi tik III priede nustatytoms kategorijoms priklausančių prekių tiekimui ar paslaugų teikimui.

<...>

3. Taikydamos 1 dalyje numatytus lengvatinius tarifus tam tikrų kategorijų prekėms, valstybės narės gali naudotis Kombinuotąja nomenklatura, kad nustatytų, kas tiksliai priklauso atitinkamai kategorijai.“

5 Pagal Direktyvos 2006/112 122 straipsnį valstybės narės gali taikyti lengvatinį tarifą, be kita ko, malkoms skirtos medienos tiekimui. Šis straipsnis yra viena iš specialių direktyvos, galiojusios iki taisyklių, kuriose numatoma galutinė PVM tvarka priėmimo, nuostatų (109 ir paskesni straipsniai).

6 KN numatytos šios 4401 pozicijos subpozicijos:

KN kodas	Aprašymas
4401	Malkinė mediena, turinti rąstgalių, pliauskų, šakų, žabų kūlelių ir panašų pavidalą; medienos skiedros arba drožlės; pjuvenos, medienos atliekos ir atraižos, neaglomeruotos arba aglomeruotos ir turinčios rąstgalių, briketų, granulių arba panašų pavidalą
4401 10 00	– Malkinė mediena, turinti rąstgalių, pliauskų, šakų, žabų kūlelių ir panašų pavidalą
	– Medienos skiedros arba drožlės
4401 21 00	– – Spygliuočių
4401 22 00	– – Ne spygliuočių
	– Pjuvenos, medienos atliekos ir atraižos, neaglomeruotos arba aglomeruotos ir turinčios rąstgalių, briketų, granulių arba panašų pavidalą
4401 31 00	– – Medienos granulės
4401 39	– – Kitos
4401 39 20	– – – Aglomeruotos (pvz., briketai)
	– – – Kitos
4401 39 30	– – – – Pjuvenos
4401 39 80	– – – – Kitos

Nacionalinė teisė

- 7 *UStG* 12 straipsnio 2 dalies 1 punkte, siejamame su *UStG* 2 priedo 48 punktu, Vokietijos teisės aktų leidėjas numatė, kad, be kita ko, tam tikros formos medienos, t. y., a) malkinės medienos, turinčios rąstgalių, pliauskų, šakų, žabų kūlelių ar panašų pavidalą ir b) pjuvenų, medienos atliekų ir atraižų, neaglomeruotų arba aglomeruotų ir turinčių rąstgalių, briketų, granulių arba panašų pavidalą, tiekimui taikomas 7 % lengvatinis tarifas.
- 8 *UStG* 2 priede daroma nuoroda į KN. Todėl, remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančio teismo jurisprudencija, klausimas dėl prekių klasifikavimo KN pozicijose arba subpozicijose – taigi ir dėl lengvatinio tarifo taikymo srities apimties – turi būti sprendžiamas remiantis tik muitų tarifų nuostatomis ir sąvokomis.
- 9 Taigi nustatant taikytinus muitų tarifus, lengvatinis tarifas negali būti taikomas medienos skiedrų tiekimui, nes jos turi būti klasifikuojamos kaip medienos drožlės KN 4401 21 00 arba 4401 22 00 subpozicijose ir todėl joms netaikomas *UStG* 12 straipsnio 2 dalies 1 punktas, siejamas su *UStG* 2 priedo 48 punktu.
- 10 Šioje byloje nagrinėjamos medienos skiedros skirtos naudoti išimtinai kurui. Jos konkuruoja su kitomis medienos formomis, tokiomis kaip į rąstgalius, granules ar briketus aglomeruotos pjuvenos, kurios paprastai naudojamos kurui ir kurių tiekimui pagal *UStG* 12 straipsnio 2 dalies 1 punktą, siejamą su *UStG* 2 priedo 48 punktu, taikomas lengvatinis tarifas.

Dėl pirmojo klausimo

- 11 Pirmasis prejudicinis klausimas susijęs su Direktyvos 2006/112 122 straipsnyje vartojamos sąvokos „malkoms skirta mediena“ išaiškinimu. Sąjungos teisėje, kaip šiuo atveju 122 straipsnyje, nesant aiškios nuorodos į valstybių narių teisę, valstybės narės, tikslindamos prekių kategorijas, kurioms jos taiko lengvatinį PVM tarifą, turi laikytis kategorijų ribų, kaip jos aiškinamos Teisingumo Teismo (žr. 2013 m. sausio 17 d. Sprendimo *Komisija prieš Ispaniją*, C-360/11, EU:C:2013:17, 19 ir paskesnius punktus).
- 12 Aiškinant Direktyvos 2006/112 122 straipsnio sąvoką „malkoms skirta mediena“ pagal jos vartoseną bendrinėje kalboje (dėl Direktyvos 2006/112 III priedo žr. 2013 m. sausio 17 d. Sprendimo *Komisija prieš Ispaniją*, C-360/11, EU:C:2013:17, 63 punktą) atrodytų, kad ji apima bet kokią medieną, kuri pagal jos objektyvias savybes yra skirta išimtinai deginti.

Dėl antrojo klausimo

- 13 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas abejoja, ar valstybės narės, naudodamosi Direktyvos 2006/112 122 straipsnyje numatyta galimybe, turi teisę aiškiai nustatyti lengvatinio tarifo taikymo sritį už malkoms skirtos medienos

tiekimą remdamosi KN. Tokia teisė iš esmės numatyta Direktyvos 2006/112 98 straipsnio 3 dalyje. Tačiau abejotina, ar ji taikoma taip pat ir 122 straipsnyje numatytais atvejais, o galbūt ji apsiriboja atvejais, kai tiekiamos prekės, priklausančios direktyvos III priede nurodytoms kategorijoms.

- 14 Tokį apribojimą galima būtų pagrįsti tuo, kad Direktyvos 2006/112 98 straipsnio 3 dalyje vartojama sąvoka „atitinkamos kategorijos“ atsižvelgiama į to paties straipsnio 2 dalies formuluotę, kurioje yra nuoroda į „III priede nustatytas kategorijas“. Be to, atsižvelgiant į šio straipsnio struktūrą, 98 straipsnio 2 dalimi sukonkretinama jo 1 dalyje numatyta taisyklė, kuria, pagal jos aiškia formuluotę, remiamasi 98 straipsnio 3 dalyje.
- 15 Kita vertus, Direktyvos 2006/112 98 straipsnio 3 dalyje esanti nuoroda į „1 dalyje numatytų lengvatinių tarifų taikymą“ taip pat gali būti suprantama taip, kad teisė nustatyti naudojantis KN egzistuoja nepriklausomai nuo to, koku straipsniu grindžiama kiekvienos valstybės narės galimybė taikyti lengvatinį tarifą. Tai reikštų, kad 122 straipsniu pereinamuoju laikotarpiu yra išplečiama 98 straipsnio 1 ir 2 dalyse numatyta galimybė taikyti lengvatinį PVM tarifą (žr. 2019 m. rugsėjo 5 d. Sprendimo *Regards Photographiques*, C-145/18, EU:C:2019:668, 44 punktą dėl direktyvos 103 straipsnio).
- 16 Atsižvelgiant į straipsnio kaip pereinamojo laikotarpio nuostatos pobūdį, teisiniu požiūriu būtų sudėtinga Direktyvos 2006/112 122 straipsnyje nurodytas prekių kategorijas įtraukti į direktyvos 98 straipsnio 2 dalį, siejamą su jos III priedu. Atsižvelgiant į tai, iš aplinkybės, kad teisė nustatyti naudojantis KN – kitaip nei pagal ankstesnį reglamentavimą 12 straipsnio 3 dalies a punkto trečiojoje pastraipoje, siejamoje su Direktyvos 77/388 H priedu – dabar reglamentuojama ne Direktyvos 2006/112 III priede, atrodytų, kad tai buvo sąmoningas direktyvos leidėjo sprendimas taikyti šią teisę taip pat ir Direktyvos 2006/112 109 bei paskesnių pereinamojo laikotarpio straipsnių nuostatoms, numatančioms galimybę taikyti lengvatinį tarifą.

Dėl trečiojo klausimo

Lengvatinio PVM tarifo taikymas atrankiniu būdu (tik) laikantis mokesčių neutralumo principo

- 17 Jei valstybės narės turi teisę taikyti lengvatinį tarifą tam tikroms paslaugų kategorijoms, pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją jos gali pasirinkti taikyti lengvatinį tarifą tik konkrečiam ir specifiniam kiekvienos kategorijos aspektui. Vis dėlto, jei valstybė narė pasirenka taikyti lengvatinį PVM tarifą atrankiniu būdu, ji turi laikytis mokesčių neutralumo principo. Pagal šį principą draudžiama PVM tikslais skirtingai vertinti panašias prekes ar paslaugas, kurios konkuruoja tarpusavyje (žr. 2019 m. liepos 27 d. Sprendimo *Belgisch Syndicaat van Chiropaxie ir kt.*, C-597/17, EU:C:2019:544, 44 ir paskesnius punktus).

Abejonės dėl dviejų prekių panašumo nustatymo kriterijaus

- 18 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančiam teismui kyla abejonių dėl kriterijaus, taikytino nustatant dviejų prekių panašumą lengvatinio PVM tarifo atrankinio taikymo kontekste.
- 19 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas dėl 12 straipsnio 3 dalies a punkto trečiosios pastraipos, siejamos su Direktyvos 77/388 H priedu, nusprendė, kad prekės, kurios turi būti klasifikuojamos skirtingose KN subpozicijose, nėra panašios nepriklausomai nuo identiško jų taikymo ir todėl, net ir laikantis mokesčių neutralumo principo, joms neturi būti taikomas tas pats PVM tarifas.
- 20 Vis dėlto šiuo metu Teisingumo Teismas dėl mokesčių neutralumo principo jau yra nusprendęs, kad nustatant, ar dvi prekės ar paslaugos yra panašios, reikia atsižvelgti į vidutinio vartotojo požiūrį, vengiant dirbtinio atskyrimo, pagrįsto nedideliais skirtumais (2014 m. vasario 27 d. Sprendimo *Pro Med Logistik ir Pongratz*, C-454/12 ir C-455/12, EU:C:2014:111, 53 punktas ir 2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *The Rank Group*, C-259/10 ir C-260/10, EU:C:2011:719, 43 punktas). Dvi prekės ar paslaugos yra panašios, kai turi panašių savybių ir, atsižvelgiant į panašumo naudojant kriterijų, tenkina panašius vartotojų poreikius, taip pat, kai esami skirtumai nedaro didelės įtakos vidutinio vartotojo sprendimui naudotis viena ar kita iš šių prekių ar paslaugų (2019 m. birželio 27 d., Sprendimo *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ir kt.*, C-597/17, EU:C:2019:544, 48 punktas ir 2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *The Rank Group*, C-259/10 ir C-260/10, EU:C:2011:719, 44 punktas).
- 21 Atsižvelgdama į tai, prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančio teismo kolegija abejoja, ar ji gali remtis savo jurisprudencija, pagal kurią skirtingas tarifinis klasifikavimas muitų tikslais paneigia nagrinėjamų prekių panašumą. Nors pagal minėtą Teisingumo Teismo jurisprudenciją lemiamas vidutinio vartotojo požiūris reikalauja, kad panašumas būtų išnagrinėtas atsižvelgiant į vidutinio vartotojo naudojimąsi paslauga, tarifinę klasifikaciją muitų tikslais iš esmės lemia tik objektyvūs prekės požymiai ir savybės (žr. neseniai priimto 2020 m. balandžio 30 d. Sprendimo *DHL Logistics (Slovakia)*, C-810/18, EU:C:2020:336, 25 punktą). Žinoma, prekės paskirtis taip pat gali būti objektyvus klasifikavimo kriterijus, jeigu ji būdinga šiai prekei (2020 m. balandžio 30 d. Sprendimo *DHL Logistics (Slovakia)*, C-810/18, EU:C:2020:336, 26 punktas). Vis dėlto paskirtis yra tinkamas kriterijus tik tada, kai klasifikuoti prekės neįmanoma remiantis tik jos objektyviais požymiais ir objektyviomis savybėmis (2019 m. rugsėjo 5 d. Sprendimo *TDK-Lambda Germany*, C-559/18, EU:C:2019:667, 27 punktas).
- 22 Nagrinėjamoje byloje šie du kriterijai lemia skirtingus rezultatus. Vidutinio vartotojo požiūriu, šioje byloje nagrinėjamos medienos skiedros iš esmės nesiskiria nuo kitų malkoms skirtos medienos formų, kurių tiekimui turi būti taikomas lengvatinis tarifas, nes jos taip pat naudojamos deginant ir gaminant

šilumą šildymo įrenginiuose. Tačiau, atsižvelgiant į jų objektyvius požymius ir savybes, medienos skiedros aiškiai skiriasi nuo kitų tokių malkoms skirtos medienos formų dėl ypatingos kapojimo formos jas perdirbant, dėl tokiu būdu išgauto pavidalo ir dėl išorės aplinkybių jas naudojant kurui. Taigi, priklausomai nuo to, koks kriterijus taikomas, turi būti patvirtinama arba paneigiama, kad medienos skiedros ir kitos malkoms skirtos medienos formos yra panašios.

Teisės nustatyti naudojantis KN reikšmė

- 23 Minėtų abejonių dėl kriterijaus, taikytino šioje byloje nustatant panašumą, esmę sudaro klausimas, kokią reikšmę turi valstybių narių teisė tiksliai nustatyti lengvatinio tarifo taikymo sritį naudojant KN. Jei panašumas būtų nustatomas remiantis vien vidutinio vartotojo požiūriu, ginčo atveju galimybė nustatyti naudojantis KN galiausiai būtų beprasmė ir apskritai, ne tik ginčo atveju, labai ribota, nors valstybės narės yra aiškiai turi teisę tai daryti pagal Direktyvos 2006/112 98 straipsnio 3 dalį.
- 24 Teisingumo Teismas kitomis aplinkybėmis jau yra pabrėžęs, kad mokesčių neutralumo principas neužkerta kelio įstatymo leidėjo nustatytai išimčiai ir neturi įtakos jos praktiniam veiksmingumui (2018 m. vasario 8 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją*, C-380/16, EU:C:2018:76, 58 punktą, taip pat žr. 2012 m. gegužės 8 d. generalinės advokatės išvados byloje C-44/11, EU:C:2012:276, 60 punktą). Vis dėlto nagrinėjamu atveju mokesčių neutralumo principo apribojimas priklauso nuo valstybės narės naudojimosi savo teise nustatyti pagal KN, todėl jis tik netiesiogiai grindžiamas Direktyvoje 2006/112 numatyta tvarka.
- 25 Tuo atveju, jei Direktyvos 2006/112 98 straipsnio 3 dalyje numatyta teisė vis dėlto yra teisės aktų leidėjo aiškiai nurodyta išimtis, kaip nurodyta pirmiau, taikant standartinį mokesčio tarifą, grindžiamą nustatymu naudojantis KN, negalima remtis naudojimo būdu, į kurį neatsižvelgiama atliekant tarifinį klasifikavimą, ir juo grindžiamu vidutinio vartotojo požiūriu. Tai taip pat atitinka principą, pagal kurį lengvatinis tarifas aiškinamas siaurai, kuris turi būti taikomas kartu su mokesčių neutralumo principu (2017 m. kovo 9 d. Sprendimo *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, 32 punktą). Toks siauras aiškinimas šioje byloje galėtų būti juo labiau pateisinamas, nes Direktyvos 2006/112 122 straipsnis yra išimtis, leidžiama tik pereinamuoju laikotarpiu (žr. 2012 m. vasario 28 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-119/11, EU:C:2012:104, 29 punktą ir 2002 m. kovo 7 d. Sprendimo *Komisija prieš Suomiją*, C-169/00, EU:C:2002:149, 34 punktą).