

Věc C-515/20

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

14. října 2020

Předkládající soud:

Bundesfinanzhof (Německo)

Datum předkládacího rozhodnutí:

10. června 2020

Žalobkyně:

B AG

Žalovaný:

Finanzamt A

Předmět původního řízení

Směrnice 2006/112 – Výklad pojmu „palivové dřevo“ v článku 122 – Přípustnost vymezení oblasti působnosti článku 122 členským státem na základě kombinované nomenklatury – Použitelná kritéria

Předmět a právní základ předběžné otázky

Výklad unijního práva, článek 267 SFEU

Předběžné otázky

- 1) Musí být pojem palivové dřevo uvedený v článku 122 směrnice 2006/112/ES vykládán v tom smyslu, že zahrnuje každé dřevo, které je na základě svých objektivních vlastností určeno výhradně ke spálení?
- 2) Může členský stát, který na základě článku 122 směrnice 2006/112/ES zavede sníženou sazbu daně u dodání palivového dřeva, přesně vymežit její

rozsah za použití kombinované nomenklatury v souladu s čl. 98 odst. 3 směrnice 2006/112/ES?

- 3) V případě kladné odpovědi na druhou otázku: může členský stát využít oprávnění vymezit rozsah snížené sazby daně u dodání palivového dřeva za použití kombinované nomenklatury, které mu přiznává článek 122 směrnice 2006/112/ES a čl. 98 odst. 3 směrnice 2006/112/ES, při dodržení zásady daňové neutrality tak, že dodání různých forem palivového dřeva, které se liší svými objektivními charakteristikami a vlastnostmi, avšak z pohledu průměrného spotřebitele podle kritéria srovnatelnosti v použití slouží stejné potřebě (v projednávané věci topení) a tím si navzájem konkurují, podléhají různým sazbám daně?

Uplatňovaná ustanovení unijního práva

Příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, ve znění prováděcího nařízení Komise (EU) č. 1101/2014 ze dne 16. října 2014 (kombinovaná nomenklatura, dále „KN“)

Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 92/77/EHS ze dne 19. října 1992, konkrétně čl. 12 odst. 3 písm. a) třetí pododstavec ve spojení s přílohou H

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, konkrétně články 98 a 122

Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva

Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, dále jen „UStG“), konkrétně § 12 odst. 2 bod 1 ve spojení s přílohou 2 bodem 48

Stručný popis skutkového stavu a řízení

- 1 Účastníci řízení vedou spor o uplatnění snížené sazby daně z obratu na dodání dřevních štěpek.
- 2 Žalobkyně dodala v prosinci 2015 dřevní štěpky různým zákazníkům a kromě částek splatných za tato dodání jim účtovala daň z obratu ve výši 7 %.
- 3 Žalovaný má za to, že se na dodání žalobkyně nepoužije snížená sazba daně z obratu ve výši 7 %, nýbrž běžná sazba (19 %). S tím žalobkyně nesouhlasí.

Stručný popis odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce***Právní rámec****Unijní právo*

4 Článek 98 směrnice 2006/112 stanoví:

„(1) Členské státy mohou uplatňovat jednu či dvě snížené sazby.

(2) Snížené sazby se uplatňují pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb těch kategorií, které jsou uvedeny v příloze III.

[...]

(3) Členské státy mohou při uplatňování snížených sazeb podle odstavce 1 na kategorie týkající se zboží použít k přesnému vymezení rozsahu dané kategorie kombinovanou nomenklaturu.“

5 Podle článku 122 směrnice 2006/112 mohou členské státy uplatnit sníženou sazbu mj. u dodání palivového dřeva. Tento článek patří mezi zvláštní ustanovení směrnice použitelná do zavedení konečného režimu (článek 109 a násl.).

6 KN obsahuje tyto položky k číslu 4401:

Kód KN	Popis zboží
4401	Palivové dřevo v polenech, špalcích, větvích, otepích nebo v podobných tvarech; dřevěné štěpky nebo třísky; piliny a dřevěné zbytky a dřevěný odpad, též aglomerované do polen, briket, pelet nebo podobných tvarů
4401 10 00	– Palivové dřevo v polenech, špalcích, větvích, otepích nebo v podobných tvarech
	– Dřevěné štěpky nebo třísky
4401 21 00	– – Jehličnaté
4401 22 00	– – Jiné než jehličnaté
	– Piliny a dřevěné zbytky a dřevěný odpad, též aglomerované do polen, briket, pelet nebo podobných tvarů
4401 31 00	– – Dřevěné pelety
KAPITOLA	– – Ostatní
4401 39 —	
4401 39 20	– – Aglomerované (například brikety)
	– – Ostatní
4401 39 30	– – – – Piliny
4401 39 80	– – – – Ostatní

Vnitrostátní právo

- 7 Německý zákonodárce v § 12 odst. 2 bodě 1 UStG, ve spojení s bodem 48 přílohy 2 k UStG stanovil, že daň se snižuje na 7 % mimo jiné u dodání určitých forem dřeva - a sice a) palivového dřeva v polenech, špalcích, větvích, otepích nebo podobných tvarech a b) pilin a dřevěných zbytků a dřevěného odpadu, též aglomerovaných do polen, briket, pelet nebo podobných tvarů.
- 8 Příloha 2 k UStG odkazuje na KN. Podle judikatury předkládajícího soudu proto musí být otázka zařazení zboží do čísel a položek KN - a tedy dosah oblasti působnosti snížené sazby daně - posuzována výhradně podle předpisů a pojmů celního sazebníku.
- 9 Podle příslušného sazebního vymezení nepřichází do úvahy použití snížené sazby daně na dodání dřevních štěpek, neboť ty musí být jako dřevo v podobě třísek zařazeny do podpoložek 4401 21 00 nebo 4401 22 00 KN, a proto se na ně nevztahuje ustanovení § 12 odst. 2 bodu 1 UStG ve spojení s bodem 48 přílohy 2 k UStG.
- 10 Dotčené dřevní štěpky jsou určeny výhradně k použití jako palivový materiál. Konkurují si s jinými formami dřeva, které - jako polena a piliny aglomerované do pelet a briket - obvykle slouží jako palivo a jejich dodání podléhá snížené sazbě daně podle § 12 odst. 2 bodu 1 UStG ve spojení s bodem 48 přílohy 2 k UStG.

K první otázce

- 11 První předběžná otázka se týká výkladu pojmu „palivové dřevo“ použitého v článku 122 směrnice 2006/112. Neodkazuje-li unijní právo, jako je tomu v projednávané věci v případě článku 122, výslovně na právo členských států, jsou členské státy při upřesňování kategorií zboží, na které uplatňují sníženou sazbu DPH, povinny respektovat rozsah těchto kategorií, jak je vykládá Soudní dvůr (viz rozsudek ze dne 17. ledna 2013, Komise v. Španělsko, C-360/11, EU:C:2013:17, bod 19 a násl.).
- 12 Při výkladu pojmu „palivové dřevo“ uvedeného v článku 122 směrnice 2006/112 by jeho obvyklý jazykový význam (viz rozsudek ze dne 17. ledna 2013, Komise v. Španělsko, C-360/11, EU:C:2013:17, bod 63 k příloze III směrnice 2006/112) mohl hovořit pro závěr, že zahrnuje každé dřevo, které je podle svých objektivní vlastností určeno výhradně ke spálení.

K druhé otázce

- 13 Předkládající soud má pochybnosti, zda jsou členské státy při využití možnosti podle článku 122 směrnice 2006/112 oprávněny přesně vymezovat rozsah snížené sazby daně u dodání palivového dřeva za použití KN. Článek 98 odst. 3 směrnice 2006/112 takovéto oprávnění výslovně stanoví. Není však jisté, zda se toto

oprávnění vztahuje také na případy článku 122 nebo zda je omezeno na případy dodání zboží, které spadá do kategorií uvedených v příloze III směrnice.

- 14 Pro takovéto omezení by mohlo hovořit, že čl. 98 odst. 3 směrnice 2006/112 výrazem „dané kategorie“ navazuje na znění odstavce 2 tohoto ustanovení, které odkazuje na „kategorie, které jsou uvedeny v příloze III“. Článek 98 odst. 2 navíc podle systematiky tohoto článku konkretizuje ustanovení svého odstavce 1, na nějž se podle svého jasného znění odvolává čl. 98 odst. 3.
- 15 Na druhé straně by bylo možno chápat odkaz v čl. 98 odst. 3 směrnice 2006/112 na „uplatňování snížených sazeb podle odstavce 1“ také v tom smyslu, že oprávnění k vymezení podle KN není podmíněno tím, o které ustanovení se možnost členského státu použít sníženou sazbu opírá. To by odpovídalo okolnosti, že článek 122 – přechodně – rozšiřuje možnost uplatnit sníženou sazbu DPH podle čl. 98 odst. 1 a 2 (viz rozsudek ze dne 5. září 2019, *Regards Photographiques*, C-145/18, EU:C:2019:668, bod 44 k článku 103 směrnice).
- 16 Vzhledem k charakteru přechodného ustanovení by bylo z právně technického hlediska obtížné zahrnout kategorie zboží uvedené v článku 122 směrnice 2006/112 do čl. 98 odst. 2 ve spojení s přílohou III směrnice. Vzhledem k tomu by okolnost, že oprávnění provést vymezení na základě KN - na rozdíl od předchozí úpravy v čl. 12 odst. 3 písm. a) třetím pododstavci ve spojení s přílohou H směrnice 77/388 – je nyní upraveno mimo přílohu III směrnice 2006/112, mohla hovořit pro vědomé rozhodnutí normotvůrce rozšířit toto oprávnění také na možnosti použití snížené sazby upravené v přechodných ustanoveních článků 109 a násl. směrnice 2006/112.

Ke třetí otázce

Selektivní použití snížené sazby DPH (pouze) při dodržení zásady daňové neutrality

- 17 V rozsahu, v němž jsou členské státy u určitých kategoriích plnění oprávněny použít sníženou sazbu daně, se podle judikatury Soudního dvora mohou rozhodnout, že sníženou sazbu uplatní pouze na konkrétní a specifický aspekt příslušné kategorie. Rozhodne-li se však členský stát použít sníženou sazbu DPH selektivně, musí dodržet zásadu daňové neutrality. Tato zásada brání tomu, aby bylo s podobným zbožím nebo podobnými službami, které si navzájem konkurují, zacházeno z pohledu DPH rozdílně (viz rozsudek ze dne 27. června 2019, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie a další*, C-597/17, EU:C:2019:544, bod 44 a násl.).

Pochybnosti o kritériu pro stanovení podobnosti dvou druhů zboží

- 18 Pochybnosti předkládajícího soudu se týkají kritéria, které je nutno použít při stanovení podobnosti dvou druhů zboží v kontextu selektivního použití snížené sazby DPH.

- 19 V tomto ohledu předkládající soud k čl. 12 odst. 3. písm. a) třetímu pododstavci ve spojení s přílohou H směrnice 77/388 rozhodl, že zboží, které je nutno zařadit do různých položek KN, nehledě na stejnou oblast použití, není podobné a nemusí být tedy pro něj i při dodržení zásady daňové neutrality stanovena stejná sazba DPH.
- 20 Soudní dvůr však v mezidobí ohledně zásady daňové neutrality rozhodl, že pro určení toho, zda jsou zboží nebo služby podobné, je třeba zohlednit především hledisko průměrného spotřebitele a vyhnout se přitom umělému rozlišování na základě nepodstatných rozdílů (viz rozsudky ze dne 27. února 2014, Pro Med Logistik a Pongratz, C-454/12 a C-455/12, EU:C:2014:111, bod 53, a ze dne 10. listopadu 2011, The Rank Group, C-259/10 a C-260/10, EU:C:2011:719, bod 43). Zboží nebo služby jsou tedy podobné, pokud mají obdobné vlastnosti a slouží stejným potřebám spotřebitelů, a to na základě kritéria srovnatelnosti v použití, a pokud existující rozdíly neovlivňují podstatným způsobem rozhodnutí průměrného spotřebitele zvolit některé z uvedeného zboží nebo uvedených služeb (rozsudky ze dne 27. června 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie a další, C-597/17, EU:C:2019:544, bod 48, a ze dne 10. listopadu 2011, The Rank Group, C-259/10 a C-260/10, EU:C:2011:719, bod 44).
- 21 Vzhledem k tomu má předkládající soud pochybnosti, zda se má i nadále řídit svou judikaturou, podle níž různé sazební zařazení vylučuje podobnost dotčeného zboží. Neboť zatímco podle citované judikatury Soudního dvora je vzhledem k rozhodujícímu hledisku průměrného spotřebitele nezbytné posoudit podobnost z hlediska použití služby průměrným spotřebitelem, jsou u sazebního zařazení rozhodující pouze objektivní charakteristiky a vlastnosti zboží (viz naposledy rozsudek ze dne 30. dubna 2020, DHL Logistics [Slovakia], C-810/18, EU:C:2020:336, bod 25). Je pravda, že objektivním kritériem pro zařazení může být také účel použití výrobku, pokud je inherentní tomuto výrobku (rozsudek ze dne 30. dubna 2020, DHL Logistics [Slovakia], C-810/18, EU:C:2020:336, bod 26). Nicméně účel použití výrobku může být relevantním kritériem pouze tehdy, pokud zařazení nelze provést pouze na základě objektivních charakteristických znaků a vlastností výrobku (viz rozsudek ze dne 5. září 2019, TDK-Lambda Germany, C-559/18, EU:C:2019:667, bod 27).
- 22 V projednávané věci vedou obě tato kritéria k různým výsledkům: Z hlediska průměrného spotřebitele nejsou mezi dřevními štěpkami, o něž se v projednávané věci jedná, a jinými druhy palivového dřeva, na jehož dodání se použije snížená sazba daně, žádné podstatné rozdíly, neboť obojí se stejnou měrou používá ke spalování a získávání tepla v topných zařízeních. S ohledem na jejich objektivní charakteristiky a vlastnosti se naopak dřevní štěpky vzhledem k jejich zvláštnímu způsobu zpracování sekáním, z toho vyplývajícího tvaru a vnějších okolností jejich použití jako palivový materiál viditelně liší od takovýchto jiných druhů palivového dřeva. Otázku podobnosti dřevních štěpek a jiných druhů palivového dřeva lze zodpovědět buď kladně, nebo záporně v závislosti na použitém kritériu.

Význam oprávnění provést vymezení na základě KN

- 23 Jádrem výše popsaných pochybností ohledně kritéria, které má být v projednávané věci použito pro určení podobnosti, je otázka významu oprávnění členských států přesně vymezit rozsah snížené sazby daně na základě KN. V případě, že by se podobnost stanovila pouze z hlediska průměrného spotřebitele, pak by ve výsledku vyzněla možnost vymezení podle KN v projednávané věci naprázdno a obecně, nad rámec projednávané věci, by byla podstatně omezena, ačkoliv čl. 98 odst. 3 směrnice 2006/112 toto oprávnění členských států výslovně stanoví.
- 24 Soudní dvůr v této souvislosti již zdůraznil, že zásada daňové neutrality nemůže bránit výjimce výslovně stanovené zákonodárcem a snižovat její praktickou účinnost (rozsudek ze dne 8. února 2018, Komise v. Německo (C- 380/16, EU:C:2018:76, bod 58; viz rovněž stanovisko generální advokátky ze dne 8. května 2012 ve věci C-44/11, EU:C:2012:276, bod 60). Omezení zásady daňové neutrality však v tomto případě závisí na výkonu oprávnění členského státu provést vymezení na základě KN, a proto se pouze nepřímo opírá o ustanovení směrnice 2006/112.
- 25 Představuje-li však oprávnění stanovené v čl. 98 odst. 3 směrnice 2006/112 přesto výjimku v uvedeném smyslu zamýšlenou zákonodárcem, způsob použití - a z něj vycházející hledisko průměrného spotřebitele -, který se při sazebním zařazení nezohledňuje, pak nemůže bránit použití běžné sazby daně zakládající se na vymezení podle KN. To by bylo v souladu se zásadou striktního výkladu snížených sazeb daně, která se musí použít souběžně se zásadou daňové neutrality (rozsudek ze dne 9. března 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, bod 32). Takovýto striktní výklad by mohl být v projednávané věci o to více odůvodněný, že článek 122 směrnice 2006/112 je výjimkou povolenou pouze na přechodné období (viz rozsudky ze dne 28. února 2012, Komise v. Francie, C-119/11, EU:C:2012:104, bod 29, a ze dne 7. března 2002, Komise v. Finsko, C-169/00, EU:C:2002:149, bod 34).