

Zadeva C-515/20

**Povzetek predloga za predhodno odločanje v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča**

Datum vložitve:

14. oktober 2020

Predložitveno sodišče:

Bundesfinanzhof (Nemčija)

Datum predložitvene odločbe:

10. junij 2020

Tožeča stranka:

B AG

Tožena stranka:

Finanzamt A

Predmet postopka v glavni stvari

Direktiva 2006/112 – Razlaga pojma „les za kurjavo“ v členu 122 – Dopustnost tega, da neka država članica področje uporabe člena 122 določi na podlagi kombinirane nomenklature – Merila, ki jih je treba uporabiti

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

Razlaga prava Unije, člen 267 PDEU

Vprašanja za predhodno odločanje

1. Ali je treba pojem „les za kurjavo“ iz člena 122 Direktive 2006/112/ES razlagati tako, da zajema vsakršen les, ki je po svojih objektivnih lastnostih namenjen izključno kurjavi?
2. Ali lahko država članica, ki na podlagi člena 122 Direktive 2006/112/ES določi nižjo davčno stopnjo za dobave lesa za kurjavo, področje uporabe te

davčne stopnje natančno določi z uporabo kombinirane nomenklature, kot je to določeno v členu 98(3) Direktive 2006/112/ES?

3. Če je odgovor na drugo vprašanje pritrdilen: Ali sme država članica pristojnost, ki ji je podeljena na podlagi člena 122 Direktive 2006/112/ES in člena 98(3) Direktive 2006/112/ES, da področje uporabe nižje davčne stopnje za dobavo lesa za kurjavo določi na podlagi kombinirane nomenklature, ob upoštevanju načela davčne nevtralnosti izvajati tako, da se za dobave različnih oblik lesa za kurjavo, ki se razlikujejo po svojih objektivnih značilnostih, vendar z vidika povprečnega potrošnika zaradi njihove primerljive uporabe zadovoljujejo enake potrebe (tu: ogrevanje) in si tako konkurirajo, uporabljajo različne davčne stopnje?

Navedene določbe prava Unije

Priloga I k Uredbi Sveta (EGS) št. 2658/87 z dne 23. julija 1987 o tarifni in statistični nomenklaturi ter skupni carinski tarifi v različici iz Izvedbene uredbe Komisije (EU) št. 1101/2014 z dne 16. oktobra 2014 (kombinirana nomenklatura, v nadaljevanju: KN)

Šesta Direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero v različici iz Direktive Sveta 92/77/EGS z dne 19. oktobra 1992, zlasti člen 12(3)(a), tretji pododstavek, v povezavi s Prilogo H

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, zlasti člena 98 in 122

Navedene določbe nacionalnega prava

Umsatzsteuergesetz (zakon o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: UStG), zlasti člen 12(2), točka 1, v povezavi s točko 48 Priloge 2

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka v glavni stvari

- 1 Stranki sta v sporu glede uporabe nižje davčne stopnje pri dobavi lesnih sekancev.
- 2 Tožeča stranka je decembra 2015 različnim strankam dobavila lesne sekance in jim poleg dolgovanih zneskov zaračunala 7 % DDV.
- 3 Tožena stranka meni, da za dobave tožeče stranke ni mogoče uporabiti nižje stopnje DDV v višini 7 %, temveč splošno davčno stopnjo (19 %). Temu nasprotuje tožeča stranka.

Kratka predstavitev obrazložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe

Pravni okvir

Pravo Unije

4 V členu 98 Direktive 2006/112 je določeno:

„(1) Države članice lahko uporabljajo eno ali dve nižji stopnji.

(2) Nižje stopnje se uporabljajo samo za dobave blaga in opravljanje storitev iz kategorij, določenih v Prilogi III.

[...]

(3) Pri uporabi nižjih stopenj iz odstavka 1 za kategorije, ki se nanašajo na blago, lahko države članice uporabljajo kombinirano nomenklaturu, da določijo natančen obseg vsake kategorije.“

5 V skladu s členom 122 Direktive 2006/112 lahko države članice med drugim za dobave lesa za kurjavo uporabijo nižjo davčno stopnjo. Ta člen spada med posebne določbe direktive, ki so se uporabljale do uvedbe dokončne ureditve DDV (člen 109 in naslednji).

6 KN vsebuje naslednje podštevilke k številki 4401:

Oznaka KN	Poimenovanje
4401	Les za ogrevanje v hlodih, polenih, vejah, butarah ali podobnih oblikah, iver in podobni drobci, žagovina, lesni odpadki in ostanki, aglomerirani ali neaglomerirani v hlode, brikete, pelete ali podobne oblike
4401 10 00	– Les za ogrevanje v hlodih, polenih, vejah, butarah ali podobnih oblikah
	– Iver, sekanci in podobno
4401 21 00	– – iglavcev
4401 22 00	– – neiglavcev
	– Žagovina, odpadki in ostanki, aglomerirani ali neaglomerirani v hlode, brikete, pelete ali podobne oblike
4401 31 00	– – leseni peleti
4401 39	– – drugo
4401 39 20	– – – aglomerirani (npr.: briketi)
	– – – drugo
4401 39 30	– – – – žagovina
4401 39 80	– – – – drugo

Nacionalno pravo

- 7 Nemški zakonodajalec je v členu 12(2), točka 1, UStG v povezavi s točko 48 Priloge 2 k UStG določil, da se, med drugim, za dobave določenih oblik lesa – in sicer a) lesa za ogrevanje v hlodih, polenih, vejah, butarah ali podobnih oblikah in b) žagovine, odpadkov in ostankov, aglomeriranih ali neaglomeriranih v hlode, brikete, pelete ali podobne oblike – uporablja nižja davčna stopnja 7 %.
- 8 Priloga 2 k UStG napotuje na KN. V skladu s sodno prakso predložitvenega sodišča je torej treba odgovoriti na vprašanje uvrstitve blaga v številke ali podštevilke KN – in s tem določiti področje uporabe nižje davčne stopnje – izključno z uporabo določb in pojmov carinske tarife.
- 9 Pri razmejitvi po carinski tarifi, ki jo je potemtakem treba opraviti, uporaba nižje davčne stopnje za dobave lesnih sekancev ne pride v poštev, ker je treba te kot les v obliki sekancev uvrstiti v podštevilki 4401 21 00 ali 4401 22 00 KN in tako niso zajete s členom 12(2), točka 1, UStG v povezavi s točko 48 Priloge 2 k UStG.
- 10 Obravnavani lesni sekanci so namenjeni izključno uporabi kot kurivo. Konkurirajo z drugimi oblikami lesa, ki se – kot polena in v pelete ali brikete aglomerirana žagovina – običajno uporabljajo kot kurivo in katerih dobava je v skladu s členom 12(2), točka 1, UStG v povezavi s točko 48 Priloge 2 k UStG podvržena nižji davčni stopnji.

Prvo vprašanje

- 11 Prvo vprašanje se nanaša na razlago v členu 122 Direktive 2006/112 uporabljenega pojma „les za kurjavo“. Če pravo Unije – kot tukaj v členu 122 – ne napotuje izrecno na pravo držav članic, so države članice pri natančni določitvi kategorij blaga, za katero uporabijo nižjo stopnjo DDV, zavezane spoštovati njihove meje, kot jih razlaga Sodišče (glej sodba z dne 17. januarja 2013, Komisija/Španija, C-360/11, EU:C:2013:17, točka 19 in naslednje).
- 12 Pri razlagi pojma „les za kurjavo“ v členu 122 Direktive 2006/112 bi lahko splošna jezikovna raba (glej sodba z dne 17. januarja 2013, Komisija/Španija, C-360/11, EU:C:2013:17, točka 63 k Prilogi III k Direktivi 2006/112) kazala na to, da zajema vsakršen les, ki je po svojih objektivnih lastnostih namenjen izključno kurjavi.

Drugo vprašanje

- 13 Predložitveno sodišče dvomi, ali lahko države članice v okviru možnosti iz člena 122 Direktive 2006/112 področje uporabe nižje davčne stopnje za dobave lesa za kurjavo podrobno določijo na podlagi KN. Člen 98(3) Direktive 2006/112 načeloma določa tako pristojnost. Vprašljivo pa je, ali se ta pristojnost nanaša tudi na primere iz člena 122 ali pa je omejena na primere dobave blaga iz kategorij, ki so navedene v Prilogi III k Direktivi.

- 14 Na tako omejitev bi lahko kazalo to, da se besedilo „vsake kategorije“ iz člena 98(3) Direktive 2006/112 navezuje na besedilo iz odstavka 2 tega člena, ki napotuje na „kategorije, določene v Prilogi III“. Poleg tega iz sistematike te določbe izhaja, da je v členu 98(2) konkretizirana ureditev iz odstavka 1 tega člena, na katero se – kot jasno izhaja iz njegovega besedila – nanaša člen 98(3).
- 15 Po drugi strani bi lahko sklicevanje na „uporabo nižjih stopenj iz odstavka 1“ v členu 98(3) Direktive 2006/112 razumeli tudi tako, da je pristojnost za razmejitev na podlagi KN podana ne glede na to, na katerem predpisu temelji možnost države članice, da uporabi nižjo davčno stopnjo. To bi bilo v skladu z okoliščino, da člen 122 – prehodno – razširja možnost, ki izhaja iz člena 98(1) in (2), da se uporabi nižja stopnja DDV (glej sodbo z dne 5. septembra 2019, *Regards Photographiques*, C-145/18, EU:C:2019:668, točka 44 v zvezi s členom 103 Direktive).
- 16 Ker je člen 122 Direktive 2006/112 prehodna določba, bi bilo kategorije blaga, ki so navedene v tem členu, pravno-tehnično težavno vnesti v člen 98(2) v povezavi s Prilogo III k Direktivi. Glede na to bi lahko okoliščina, da je pristojnost za razmejitev na podlagi KN – drugače kot v prejšnji ureditvi iz člena 12(3)(a), tretji pododstavek, Direktive 77/388 v povezavi s Prilogo k tej direktivi – sedaj urejena izven Priloge III k Direktivi 2006/112, kazala na zavestno odločitev zakonodajalca, da to pristojnost razširi tudi na možnosti uporabe nižje davčne stopnje, ki so določene v prehodnih določbah iz člena 109 in naslednjih Direktive 2006/112.

Tretje vprašanje

Selektivna uporaba nižje stopnje DDV (le) ob upoštevanju načela davčne nevtralnosti

- 17 Ker so države članice pristojne glede določenih kategorij blaga ali storitev uporabiti nižjo davčno stopnjo, se lahko v skladu s sodno prakso Sodišča odločijo tudi za to, da nižjo davčno stopnjo uporabijo le za nek konkretni in posebni vidik vsakokratne kategorije. Če se država članica odloči nižjo stopnjo DDV uporabiti selektivno, mora kljub temu spoštovati načelo davčne nevtralnosti. To načelo ne dopušča, da bi podobno blago ali storitve, ki si medsebojno konkurirajo, z vidika DDV obravnavali različno (glej sodbo z dne 27. junija 2019, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie in drugi*, C-597/17, EU:C:2019:544, točka 44 in naslednje).

Dvom glede merila za določitev podobnosti blaga

- 18 Dvomi predložitvenega sodišča se nanašajo na merilo, ki ga je treba v kontekstu selektivne uporabe nižje stopnje DDV uporabiti pri določitvi podobnosti blaga.
- 19 V povezavi s tem je predložitveno sodišče glede člena 12(3)(a), tretji pododstavek, v povezavi s Prilogo H k Direktivi 77/388 odločilo, da blago, ki ga je treba uvrstiti pod različne podštevilke KN, ne glede na to, da se uporablja za

enake namene, ni podobno in ga zato ob upoštevanju načela davčne nevtralnosti ni treba podvreči isti stopnji DDV.

- 20 V vmesnem času pa je Sodišče glede načela davčne nevtralnosti odločilo, da je treba glede vprašanja podobnosti blaga ali storitev upoštevati predvsem stališče povprečnega potrošnika, pri čemer se je treba izogibati umetnemu razlikovanju, ki temelji na nepomembnih razlikah (sodbe z dne 27. februarja 2014, *Pro Med Logistik in Pongratz*, C-454/12 in C-455/12, EU:C:2014:111, točka 53, in z dne 10. novembra 2011, *The Rank Group*, C-259/10 in C-260/10, EU:C:2011:719, točka 43). Blago ali storitve so si podobne, če imajo podobne lastnosti in izpolnjujejo enake potrebe potrošnika glede na merilo primerljivosti njihove uporabe ter če obstoječe razlike ne vplivajo znatno na odločitev povprečnega potrošnika za eno ali drugo navedeno blago ali storitev (sodbi z dne 27. junija 2019, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie in drugi*, C-597/17, EU:C:2019:544, točka 48, in z dne 10. novembra 2011, *The Rank Group*, C-259/10 in C-260/10, EU:C:2011:719, točka 44).
- 21 Zato predložitveno sodišče dvomi, ali sme vztrajati pri svoji sodni praksi, v skladu s katero blago, ki je uvrščeno pod različne tarifne številke, ne more biti podobno. Medtem, ko je v skladu z navedeno sodno prakso Sodišča merodajno stališče povprečnega potrošnika treba presojati glede na to, ali sta blago ali storitev podobna za povprečnega potrošnika, so namreč pri tarifni uvrstitvi načeloma pomembne le objektivne značilnosti blaga (glej nazadnje sodbo z dne 30. aprila 2020, *DHL Logistics (Slovakia)*, C-810/18, EU:C:2020:336, točka 25). Namen uporabe blaga je sicer tudi lahko objektivno merilo za tarifno uvrstitev, če je neločljivo povezan z navedenim proizvodom (sodba z dne 30. aprila 2020, *DHL Logistics (Slovakia)*, C-810/18, EU:C:2020:336, točka 26). Vendar je namen proizvoda lahko upoštevno merilo le, če uvrstitve ni mogoče opraviti že zgolj na podlagi objektivnih značilnosti in lastnosti tega proizvoda (sodba z dne 5. septembra 2019, *TDK-Lambda Germany*, C-559/18, EU:C:2019:667, točka 27).
- 22 V obravnavanem primeru ti dve merili privedeta do različnih rezultatov: iz zornega kota povprečnega potrošnika tukaj obravnavani lesni sekanci ne kažejo nobenih bistvenih razlik v primerjavi z drugimi oblikami lesa za kurjavo, za katerih dobavo se uporablja nižja davčna stopnja, saj se v enaki meri uporabljajo za kurjavo in proizvodnjo toplote v toplotnih napravah. Glede na njihove objektivne značilnosti in lastnosti pa se lesni sekanci zaradi njihove posebne obdelave, to je sekanja, njihove posledične oblike in načina njihove uporabe kot kuriva vidno razlikujejo o drugih oblik lesa za kurjavo. Odvisno od uporabljenega merila je zato mogoče potrditi ali pa zanikati podobnost lesnih sekancev in drugih oblik lesa za kurjavo.

Pomen pristojnosti za razmejitev na podlagi KN

- 23 V središču prikazanih dvomov v merilo, ki ga je tu treba uporabiti za ugotovitev podobnosti, je vprašanje, kaj pomeni pristojnost držav članic, da na podlagi KN natančno določijo področje uporabe nižje davčne stopnje. Če bi morali podobnost

določiti zgolj na podlagi stališča povprečnega potrošnika, bi postala v spornih primerih možnost določitve na podlagi KN brezpredmetna in bi bila tudi na splošno, ne glede na spor, bistveno omejena, čeprav so države članice po členu 98(3) Direktive 2006/112 za to izrecno pristojne.

- 24 Tudi Sodišče je že v drugi povezavi poudarilo, da načelo davčne nevtralnosti ne more nasprotovati izjemi, ki jo je zakonodajalec izrecno določil in ne sme omejevati njenega praktičnega učinka (sodba z dne 8. februarja 2018, Komisija/Nemčija, C-380/16, EU:C:2018:76, točka 58; glej tudi sklepne predloge generalne pravobranilke z dne 8. maja 2012 v zadevi C-44/11, EU:C:2012:276, točka 60). Tu pa je omejitev načela davčne nevtralnosti odvisna od tega, kako država članica izvaja svojo pristojnost za razmejitev na podlagi KN, in zato le posredno temelji na ureditvi iz Direktive 2006/112.
- 25 Če pristojnost, ki je določena v členu 98(3) Direktive 2006/112, vendarle predstavlja izjemo v navedenem smislu, ki jo je izrecno določil zakonodajalec, potem s sklicevanjem na način uporabe, ki pri uvrstitvi v tarifno številko ni upošteven – in na njem temelječe stališče povprečnega potrošnika – ne bi bilo mogoče nasprotovati temu, da se področje uporabe splošne davčne stopnje določi na podlagi KN. To bi bilo tudi skladno z načelom ozke razlage nižjih davčnih stopenj, ki ga je treba uporabiti skupaj z načelom davčne nevtralnosti (sodba z dne 9. marca 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, točka 32). Taka ozka razlaga bi lahko bila tu toliko bolj upravičena, saj gre pri členu 122 Direktive 2006/112 za izjemo, ki je bila dovoljena le za omejeno časovno obdobje (glej sodbi z dne 28. februarja 2012, Komisija/Francija, C-119/11, EU:C:2012:104, točka 29, in z dne 7. marca 2002, Komisija/Finska, C-169/00, EU:C:2002:149, točka 34).