

**Sprawa C-515/20****Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

14 października 2020 r.

**Oznaczenie sądu odsyłającego:**

Bundesfinanzhof (Niemcy)

**Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:**

10 czerwca 2020 r.

**Strona skarżąca:**

B AG

**Druga strona postępowania:**

Finanzamt A

**Przedmiot postępowania głównego**

Dyrektywa 2006/112 – Wykładnia pojęcia „drewno opałowe „ w art. 122 – Dopuszczalność określenia zakresu stosowania art.122 przez państwo członkowskie na podstawie Nomenklatury scalonej – Kryteria, które należy stosować

**Przedmiot i podstawa prawna odesłania prejudycjalnego**

Wykładnia prawa Unii, art. 267 TFUE

**Pytania prejudycjalne**

- 1) Czy pojęcie drewna opałowego zawarte w art. 122 dyrektywy 2006/112/WE należy interpretować w ten sposób, że oznacza ono każde drewno, które ze

- względu na swoje obiektywne właściwości jest przeznaczone wyłącznie do spalania?
- 2) Czy państwo członkowskie, które na podstawie art. 122 dyrektywy 2006/112/WE ustanawia stawkę obniżoną dla dostaw drewna opałowego, może precyzyjnie określić zakres stosowania tej stawki na podstawie Nomenklatury scalonej zgodnie z art. 98 ust. 3 dyrektywy 2006/112/WE?
  - 3) W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie drugie: czy państwo członkowskie może wykonać swoje wynikające z art. 122 dyrektywy 2006/112/WE i art. 98 ust. 3 dyrektywy 2006/112/WE uprawnienie do określenia zakresu stawki obniżonej dla dostaw drewna opałowego na podstawie Nomenklatury scalonej, przy jednoczesnym przestrzeganiu zasady neutralności podatkowej, w taki sposób, że dostawy różnych form drewna opałowego, które różnią się obiektywnymi cechami i właściwościami, lecz które z punktu widzenia przeciętnego konsumenta zgodnie z kryterium porównywalności zastosowania służą zaspokojeniu takiej samej potrzeby (w tym przypadku: ogrzewania) i w związku z tym są konkurencyjne wobec siebie, podlegają różnym stawkom podatku?

#### **Powołane przepisy prawa Unii**

Załącznik I do rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej w wersji nadanej przez rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) nr 1101/2014 z dnia 16 października 2014 r. (Nomenklatura scalona zwana dalej „CN”)

Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku w wersji nadanej przez dyrektywę Rady 92/77/EWG z dnia 19 października 1992 r., w szczególności art. 12 ust. 3 lit. a) akapit trzeci w związku z załącznikiem H

Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, w szczególności art. 98 i 122

#### **Powołane przepisy krajowe**

Umsatzsteuergesetz (Ustawa o podatku obrotowym zwana dalej „UstG „), w szczególności § 12 ust. 2 pkt 1 w związku z pkt 48 załącznika 2

### Zwięzłe przedstawienie stanu faktycznego i przebiegu postępowania

1. Pomiędzy stronami sporne jest stosowanie obniżonej stawki podatku obrotowego przy dostawach zrębków drzewnych.
2. Skarżąca dostarczyła w grudniu 2015 r. zrębki drzewne różnym klientom i wystawiła im faktury na należne kwoty, doliczając 7% podatku obrotowego.
3. Druga strona postępowania uważa, że do dostaw skarżącej nie powinna być stosowana stawka obniżona podatku obrotowego w wysokości 7%, lecz stawka podstawowa (19%). Skarżąca kwestionuje ten pogląd.

### Zwięzłe przedstawienie uzasadnienia odesłania prejudycjalnego

#### Ramy prawne

##### *Prawo Unii*

4. Artykuł 98 dyrektywy 2006/112 stanowi:
 

„(1) Państwa członkowskie mogą stosować jedną lub dwie stawki obniżone.

(2) Stawki obniżone mają zastosowanie wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia usług, których kategorie są określone w załączniku III.

...

(3) Przy stosowaniu stawek obniżonych przewidzianych w ust. 1 do poszczególnych kategorii towarów, państwa członkowskie mogą stosować nomenklaturę scaloną, aby precyzyjnie określić zakres danej kategorii. „
5. Zgodnie z art. 122 dyrektywy 2006/112 państwa członkowskie mogą stosować stawkę obniżoną m.in. do dostaw drewna opałowego. Artykuł ten jest jednym z przepisów szczególnych dyrektywy mających zastosowanie do czasu wprowadzenia przepisów ostatecznych (art. 109 i nast.).
6. Nomenklatura scalona zawiera następujące podpozycje w pozycji 4401:
 

KOD CN	Wyszczególnienie
4401	Drewno opałowe w postaci kłód, szczap, gałęzi, wiązek chrustu lub w podobnych postaciach; drewno w postaci wiórów lub kawałków; trociny, drewno odpadowe i ścinki drewniane, nawet aglomerowane w kłody, brykiety, granulki lub w podobne postaci
4401 10 00	– Drewno opałowe w postaci kłód, szczap, gałęzi, wiązek chrustu lub w podobnych postaciach – Drewno w postaci wiórków lub kawałków

4401 21 00	-- Z drzew iglastych
4401 22 00	-- Z innych niż iglaste
	-- Trociny i drewno odpadowe i ścinki drewniane, nawet aglomerowane w kłody, brykiety, granulki lub podobne postacie
4401 31 00	-- Granulki drzewne
4401 39	-- Pozostałe
4401 39 20	--- Aglomerowane (na przykład brykiety)
	--- Pozostałe
4401 39 30	---- Trociny
4401 39 80	---- Pozostałe

### *Prawo krajowe*

- 7 Ustawodawca niemiecki przewidział w § 12 ust. 2 pkt 1 UStG w związku z pkt 48 załącznika 2 do UStG obniżenie podatku do 7% między innymi w przypadku dostaw niektórych rodzajów drewna, a mianowicie a) drewna opałowego w postaci kłód, szczap, gałęzi, wiązek chrustu lub w podobnych postaciach oraz b) trocin, drewna odpadowego i ścinków drewnianych, nawet aglomerowanych w kłody, brykiety, granulki lub podobne postacie.
- 8 Załącznik 2 do UStG odnosi się do CN. Zgodnie z orzecznictwem sądu odsyłającego na pytanie o klasyfikację towarów do pozycji lub podpozycji CN – a tym samym o zakres stosowania stawki obniżonej – należy zatem odpowiedzieć wyłącznie na podstawie przepisów i pojęć taryfy celnej.
- 9 Przy zgodnym z powyższym określaniu zakresu w oparciu o taryfę celną nie wchodzi w grę stosowanie stawki obniżonej na dostawy zrębków drzewnych, ponieważ powinny być one klasyfikowane jako drewno w postaci kawałków w podpozycji 4401 21 00 lub 4401 22 00 CN i w związku z tym nie są objęte zakresem stosowania § 12 ust. 2 pkt 1 UStG w związku z pkt 48 załącznika 2 do UStG.
- 10 Przedmiotowe zrębki drzewne są przeznaczone wyłącznie do wykorzystania jako materiał opałowy. Są one konkurencyjne wobec innych form drewna, które – tak jak granulki czy trociny aglomerowane w kłody czy brykiety – są zazwyczaj wykorzystywane jako materiał opałowy i których dostawa podlega stawce obniżonej na mocy § 12 ust. 2 pkt 1 UStG w związku z pkt 48 załącznika 2 do UStG.

### *W przedmiocie pytania pierwszego*

- 11 Pierwsze pytanie prejudycjalne dotyczy wykładni pojęcia „drewno opałowe” użytego w art. 122 dyrektywy 2006/112. W zakresie, w jakim prawo Unii – jak ma to miejsce w przypadku art. 122 - nie odwołuje się wyraźnie do uprawnienia państw członkowskich, są one, zgodnie z wykładnią Trybunału (zob. wyrok z dnia

17 stycznia 2013 r., Komisja/Hiszpania, C-360/11, EU:C:2013:17, pkt 19 i nast.) zobowiązane do przestrzegania ram kategorii towarów przy określaniu konkretnych kategorii, do których stosuje się obniżoną stawkę VAT.

- 12 Przy wykładni pojęcia „drewno opałowe” w art. 122 dyrektywy 2006/112 jego znaczenie w języku potocznym (zob. wyrok z dnia 17 stycznia 2013 r., Komisja/Hiszpania, C-360/11, EU:C:2013:17, pkt 63 odnośnie załącznika III do dyrektywy 2006/112) powinno przemawiać za tym, iż pojęcie to obejmuje każdy rodzaj drewna, który ze względu na swoje obiektywne właściwości jest przeznaczony wyłącznie do spalania.

### *W przedmiocie pytania drugiego*

- 13 Sąd odsyłający ma wątpliwości, czy państwa członkowskie, korzystając z możliwości przewidzianej w art. 122 dyrektywy 2006/112, są uprawnione do precyzyjnego określenia zakresu stosowania stawki obniżonej dla dostaw drewna opałowego na podstawie CN. Artykuł 98 ust. 3 dyrektywy 2006/112 przewiduje co do zasady takie uprawnienie. Wątpliwe jest jednak, czy uprawnienie to rozciąga się również na przypadki, o których mowa w art. 122, czy też ogranicza się do przypadków dostaw towarów należących do kategorii wymienionych w załączniku III do dyrektywy.
- 14 Za takim ograniczeniem może przemawiać okoliczność, że art. 98 ust. 3 dyrektywy 2006/112 posługuje się pojęciem „poszczególnych kategorii” w nawiązaniu do brzmienia ust. 2 tego przepisu, który odnosi się do „kategorii określonych w załączniku III”. Ponadto, zgodnie z systematyką tego przepisu, art. 98 ust. 2 konkretyzuje uregulowanie zawarte w jego ustępie pierwszym, do którego zgodnie ze swoim wyraźnym brzmieniem odnosi się art. 98 ust. 3.
- 15 Z drugiej strony, zawarte w art. 98 ust. 3 dyrektywy 2006/112 odniesienie do „stosowania stawek obniżonych przewidzianych w ust. 1” mogłoby być również rozumiane w ten sposób, że uprawnienie do określania zakresu w oparciu o CN istnieje niezależnie od tego, na którym przepisie opiera się możliwość stosowania przez dane państwo członkowskie stawki obniżonej. Odpowiadałoby to okoliczności, że art. 122 rozciąga – na zasadzie przejściowej – możliwość zastosowania obniżonej stawki VAT wynikającej z art. 98 ust. 1 i 2 (zob. wyrok z dnia 5 września 2019 r., *Regards Photographiques*, C-145/18, EU:C:2019:668, pkt. 44 dotyczący art. 103 dyrektywy).
- 16 Ze względu na przejściowy charakter przepisu art. 122 dyrektywy 2006/112 trudno byłoby z techniczno-prawnego punktu widzenia włączyć kategorie towarów, o których mowa w art. 122, do art. 98 ust. 2 w związku z załącznikiem III do tej dyrektywy. W tym kontekście okoliczność, że uprawnienie do określania zakresu w oparciu o CN – w przeciwieństwie do wcześniejszej reguły zawartej w art. 12 ust. 3 lit. a) akapit trzeci dyrektywy 77/388 w związku z załącznikiem H do tej dyrektywy – jest obecnie uregulowane poza załącznikiem III do dyrektywy 2006/112, może wskazywać na to, że prawodawca świadomie postanowił

rozszerzyć to uprawnienie na możliwości stosowania stawki obniżonej zawarte w przepisach przejściowych art. 109 i nast. dyrektywy 2006/112.

***W przedmiocie pytania trzeciego***

*Selektywne stosowanie obniżonej stawki VAT (tylko), jeżeli przestrzegana jest zasada neutralności podatkowej*

- 17 W zakresie, w jakim państwa członkowskie są upoważnione do stosowania stawki obniżonej do niektórych kategorii usług, mogą one, zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości, zdecydować o stosowaniu stawki obniżonej wyłącznie w odniesieniu do konkretnego i szczególnego wycinka każdej kategorii. Niemniej jednak jeżeli państwo członkowskie zdecyduje się na selektywne stosowanie obniżonej stawki VAT, to będzie ono zobowiązane do przestrzegania zasady neutralności podatkowej. Zasada ta sprzeciwia się temu, aby towary lub usługi podobne, które są konkurencyjne wobec siebie, były traktowane odmiennie z punktu widzenia VAT (zob. wyrok z dnia 27 czerwca 2019 r., Belgisch Syndicaat van Chiropraxie i in., C-597/17, EU:C:2019:544, pkt 44 i nast.).

*Wątpliwości co do kryterium określania podobieństwa dwóch towarów*

- 18 Wątpliwości sądu odsyłającego dotyczą kryterium, jakie należy zastosować w kontekście selektywnego stosowania obniżonej stawki VAT przy określaniu, czy dwa towary są do siebie podobne.
- 19 W tym względzie sąd odsyłający orzekł w odniesieniu do art. 12 ust. 3 lit. a) akapit trzeci dyrektywy 77/388 w związku z jej załącznikiem H, że towary klasyfikowane do różnych podpozycji CN nie są podobne, niezależnie od ich identycznego zakresu stosowania, a zatem zasada neutralności podatkowej nie wymaga, by były one objęte tą samą stawką VAT.
- 20 W międzyczasie Trybunał Sprawiedliwości orzekł jednak, w odniesieniu do zasady neutralności podatkowej, że w celu ustalenia, czy dwa towary względnie dwie usługi są podobne należy przede wszystkim uwzględnić punkt widzenia przeciętnego konsumenta, unikając sztucznych rozróżnień opartych na nieznaczących różnicach (wyroki z dnia 27 lutego 2014 r., Pro Med Logistik i Pongratz, C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, pkt 53, z dnia 10 listopada 2011 r., The Rank Group, C-259/10 i C-260/10, EU:C:2011:719, pkt 43). Towary lub usługi są podobne, gdy wykazują analogiczne właściwości i zaspokajają te same potrzeby konsumenta, według kryterium porównywalności w użytkowaniu, i gdy istniejące różnice nie wpływają w znaczący sposób na decyzję przeciętnego konsumenta o skorzystaniu z jednego lub drugiego towaru bądź usługi (wyroki z dnia 27 czerwca 2019 r., Belgisch Syndicaat van Chiropraxie i in., C-597/17, EU:C:2019:544, pkt 48 oraz z dnia 10 listopada 2011 r., The Rank Group, C-259/10 i C-260/10, EU:C:2011:719, pkt 44).

- 21 W tym kontekście izba odsyłająca ma wątpliwości, czy może podtrzymać swoje orzecznictwo, zgodnie z którym różnica w klasyfikacji taryfowej wyklucza zakwalifikowanie przedmiotowych towarów jako podobnych. Podczas gdy podlegający uwzględnieniu punkt widzenia przeciętnego konsumenta, określony w cytowanym powyżej orzecznictwie Trybunału, wymaga zbadania podobieństwa w odniesieniu do sposobu korzystania z usługi przez przeciętnego konsumenta, klasyfikacja taryfowa opiera się zasadniczo jedynie na obiektywnych cechach i właściwościach towarów (zob. ostatnio wyrok z dnia 30 kwietnia 2020 r., DHL Logistics [Słowacja] C-810/18, UE:C:2020:336, pkt 25). Wprawdzie przeznaczenie produktu może stanowić obiektywne kryterium klasyfikacji, o ile jest ono właściwe temu produktowi (wyrok z dnia 30 kwietnia 2020 r., DHL Logistics [Słowacja], C-810/18, EU:C:2020:336, pkt 26). Niemniej jednak przeznaczenie produktu może stanowić właściwe kryterium tylko w sytuacji, gdy klasyfikacja nie może nastąpić jedynie na podstawie obiektywnych cech i właściwości tego produktu (wyrok z dnia 5 września 2019 r., TDK-Lambda Germany, C-559/18, EU:C:2019:667, pkt 27).
- 22 W niniejszym przypadku te dwa kryteria prowadzą do różnych wyników: Z punktu widzenia przeciętnego konsumenta zrębki drzewne, których dotyczy niniejsza sprawa, nie różnią się znacząco od innych form drewna opałowego, do których dostarczania stosuje się obniżoną stawkę, ponieważ są one tak samo wykorzystywane do spalania i do pozyskiwania ciepła w instalacjach grzewczych. Z drugiej strony, pod względem obiektywnych cech i właściwości, zrębki drzewne wyraźnie różnią się od innych form drewna opałowego szczególnym sposobem obróbki poprzez ścinanie, wynikającym z niej kształtem i zewnętrznymi okolicznościami ich wykorzystania jako materiału opałowego. W zależności od zastosowanego kryterium należy albo potwierdzić albo zanegować podobieństwo między zrębkami drzewnymi a innymi formami drewna opałowego.

*Znaczenie uprawnienia do określania zakresu w oparciu o CN*

- 23 U podstaw wątpliwości wyrażonych w odniesieniu do kryterium, które należy zastosować w tym przypadku do celów określenia podobieństwa, leży kwestia znaczenia uprawnienia państw członkowskich do precyzyjnego określania zakresu stosowania stawki obniżonej w oparciu o CN. Gdyby podobieństwo to miało zostać określone wyłącznie z punktu widzenia przeciętnego konsumenta, to w rezultacie możliwość określania zakresu w oparciu o CN byłaby bezprzedmiotowa w niniejszej sprawie i, ogólnie rzecz biorąc, byłaby znacznie ograniczona w innych przypadkach, chociaż państwa członkowskie są do tego wyraźnie uprawnione na mocy art. 98 ust. 3 dyrektywy 2006/112.
- 24 Trybunał podkreślił już również w innym kontekście, że zasada neutralności podatkowej nie może wykluczać wyjątku wyraźnie przewidzianego przez ustawodawcę i nie może wpływać na jego praktyczną skuteczność (wyrok z dnia 8 lutego 2018 r., Komisja/Niemcy, C-380/16, EU:C:2018:76, pkt 58; zob. również opinia rzecznika generalnego z dnia 8 maja 2012 r. w sprawie C-44/11, EU:C:2012:276, pkt 60). W tym przypadku jednak ograniczenie zasady

neutralności podatkowej zależy od tego, czy państwo członkowskie korzysta z uprawnienia do określania zakresu w oparciu o CN, a zatem opiera się ono jedynie pośrednio na przepisie dyrektywy 2006/112.

- 25 Jeżeli jednak uprawnienie przewidziane w art. 98 ust. 3 dyrektywy 2006/112 stanowi w powyższym rozumieniu wyjątek, wyraźnie przewidziany przez ustawodawcę, to nie można powoływać się na rodzaj zastosowania, który nie powinien być brany pod uwagę w klasyfikacji taryfowej – ani na punkt widzenia przeciętnego konsumenta oparty na tym zastosowaniu – by przeciwstawić się stosowaniu podstawowej stawki opodatkowania, której zakres określono w oparciu o CN. Byłoby to również zgodne z zasadą ścisłej wykładni obniżonych stawek, którą należy stosować równolegle z zasadą neutralności podatkowej (wyrok z dnia 9 marca 2017 r., Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, pkt 32). Taka ścisła wykładnia może być tym bardziej uzasadniona w tym przypadku, gdyż art. 122 dyrektywy 2006/112 stanowi wyjątek, który dopuszczono jedynie na określony czas (zob. wyroki z dnia 28 lutego 2012 r., Komisja/ Francja, C-119/11, EU:C:2012:104, pkt 29 oraz z dnia 7 marca 2002 r., Komisja/Finlandia, C-169/00, EU:C:2002:149, pkt 34).