

**C-515/20. sz. ügy****Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata  
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2020. október 14.

**A kérdést előterjesztő bíróság:**

Bundesfinanzhof (Németország)

**Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:**

2020. június 10.

**Felperes:**

B AG

**Alperes:**

Finanzamt A

**Az alapeljárás tárgya**

2006/112 irányelv – A 122. cikkben foglalt „tűzifa” fogalmának értelmezése – A 122. cikk hatályának a tagállamok által a Kombinált Nómenklátúra alkalmazásával történő meghatározásának megengedhetősége – Figyelembe veendő szempontok

**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogi alapja**

Az uniós jog értelmezése, EUMSZ 267. cikk

**Előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

- 1) Úgy kell-e értelmezni a 2006/112/EK irányelv 122. cikkében szereplő tűzifa fogalmát, hogy az magában foglal minden olyan faanyagot, amelyet objektíve vizsgálva kizárólag égetésre szánnak?

- 2) Meghatározhatja-e pontosan a 2006/112/EK irányelv 98. cikke (3) bekezdésének megfelelően a Kombinált Nomenklátúra alkalmazásával a 2006/112/EK irányelv 122. cikkének a hatályát a tűzifaként felhasznált fára e cikk alapján kedvezményes adómértéket megállapító tagállam?
- 3) A második kérdésre adandó igenlő válasz esetén: Élhet-e valamely tagállam az adósemlegesség elvének tiszteletben tartása mellett a 2006/112/EK irányelv 122. cikkében és a 2006/112/EK irányelv 98. cikkének (3) bekezdésében számára biztosított azon lehetőséggel, hogy a tűzifaként felhasznált fára vonatkozó kedvezményes adómérték hatályát a Kombinált Nomenklátúra alkalmazásával oly módon határozza meg, hogy a tűzifa – objektív jellemzői és tulajdonságai alapján eltérő, azonban az átlagos fogyasztó szemszögéből azonos igény (fűtés) kielégítésére szolgáló, és ezáltal egymással versenyző – különböző formáinak értékesítésére eltérő adómértékek vonatkozzanak?

### **A hivatkozott uniós jogi rendelkezések**

A vám- és a statisztikai nomenklatúráról, valamint a Közös Vámtarifáról szóló, 1987. július 23-i 2658/87/EGK tanácsi rendeletnek a 2014. október 16-i 1101/2014/EU bizottsági végrehajtási rendelettel módosított I. melléklete (Kombinált Nomenklátúra, a továbbiakban: KN)

Az 1992. október 19-i 92/77/EGK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap – megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388 hatodik tanácsi irányelv, különösen 12. cikke (3) bekezdése a) pontjának H. melléklettel összefüggésben értelmezett harmadik albekezdése

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv, különösen annak 98. és 122. cikke

### **A hivatkozott nemzeti jogi rendelkezések**

Az Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény, a továbbiakban: UStG), különösen 12. §-a (2) bekezdésének a 2. melléklete 48. pontjával összefüggésben értelmezett 1. pontja

### **A tényállás és az alapeljárás rövid bemutatása**

- 1 A felek nem értenek egyet a kedvezményes mértékű forgalmi adó faapríték értékesítése tekintetében történő alkalmazásával kapcsolatban.
- 2 2015 decemberében a felperes különböző ügyfeleknek értékesített faaprítékot, és az ennek fejében fizetendő összegeken felül 7%-os forgalmi adót számolt fel nekik.

- 3 Az alperes úgy véli, hogy a felperes termékértékesítéseire nem a kedvezményes mértékű, 7%-os forgalmi adót, hanem az általános adómértéket (19%) kell alkalmazni. A felperes ezt vitatja.

### Az előzetes döntéshozatalra utalás indokainak rövid bemutatása

#### *Jogi keret*

##### *Az uniós jog*

- 4 A 2006/112 irányelv 98. cikke a következőképpen rendelkezik:
- „(1) A tagállamok egy vagy két kedvezményes adómértéket alkalmazhatnak.
- (2) A kedvezményes adómértéket csak a III. mellékletben szereplő kategóriák termékértékesítéseire és szolgáltatásnyújtásaira lehet alkalmazni.
- [...]
- (3) Ha a tagállamok az (1) bekezdésben meghatározott kedvezményes adómértéket az egyes termékekre alkalmazzák, a Kombinált Nomenklatúrát alkalmazhatják az adott termékek pontos meghatározásához.”
- 5 A 2006/112 irányelv 122. cikke értelmében a tagállamok többek között a tűzifaként felhasznált fára alkalmazhatnak kedvezményes adómértéket. E cikk a végleges szabályozás bevezetéséig érvényben lévő különös rendelkezések részét képezi (109. és azt követő cikkek).
- 6 A KN a 4401 vámtarifaszámhoz tartozó következő alszámokat foglalja magában:
- | KN-kód     | Árumegnevezés  |
|------------|--|
| 4401       | Tűzifa hasáb, tuskó, rőzse, köteg vagy hasonló formában; faforgács vagy hasonló részek; fűrészpor, és fahulladék és -maradék, hasáb, brikett, labdac (pellet) vagy hasonló alakra tömörítve is |
| 4401 10 00 | Tűzifa hasáb, tuskó, rőzse, köteg vagy hasonló formában – Faforgács vagy hasonló részek  |
| 4401 21 00 | – – Tülevelű fából   |
| 4401 22 00 | – – Más fából  |
|            | – Fűrészpor és fahulladék és -maradék, hasáb, brikett, labdac (pellet) vagy hasonló alakra tömörítve is  |
| 4401 31 00 | – – Falabdacs (pellet)   |
| 4401 39    | – – Más  |
| 4401 39 20 | – – – Tömörítve (például brikett)  |
|            | – – – Más  |
| 4401 39 30 | – – – – Fűrészpor  |
| 4401 39 80 | – – – – Más  |

*A nemzeti jog*

- 7 A német jogalkotó az UStG 2. mellékletének 48. pontjával összefüggésben értelmezett 12. §-a (2) bekezdésének 1. pontjában előírta, hogy 7%-os kedvezményes adómérték alkalmazandó többek között faáru meghatározott formái, nevezetesen a következők tekintetében: a) tűzifa hasáb, tuskó, rózse, köteg vagy hasonló formában és b) fűrészpor és fahulladék és -maradék, hasáb, brikett, labdac (pellet) vagy hasonló alakra tömörítve is.
- 8 Az UStG 2. melléklete a KN-re utal. Ennélfogva a kérdést előterjesztő bíróság ítélkezési gyakorlatának megfelelően a termékeknek a KN vámtarifaszámai vagy vámtarifaszámok alá történő besorolásának kérdését, és ennélfogva a kedvezményes adómérték hatályának terjedelmét kizárólag a tarifális rendelkezések és fogalmak alapján kell megválaszolni.
- 9 Ennélfogva az elvégzendő tarifális meghatározás során a faapríték értékesítése tekintetében a kedvezményes adómérték alkalmazása nem lehetséges, mivel azt faforgácsként a KN 4401 21 00 vagy 4401 22 00 vámtarifaszám alá kell besorolni, és így nem tartozik az UStG 2. mellékletének 48. pontjával összefüggésben értelmezett 12. §-a (2) bekezdése 1. pontjának a hatálya alá.
- 10 A jelen ügyben szóban forgó faaprítékot kizárólag tüzelőanyagként való felhasználásra szánják. A faárúk más, általában tüzelőanyagként felhasznált formáival, mint például a tuskóval, valamint a labdac (pelletté), briketté tömörített fűrészporral versenyez, amelyek értékesítésére az UStG 2. mellékletének 48. pontjával összefüggésben értelmezett 12. §-a (2) bekezdésének 1. pontja értelmében kedvezményes adómérték alkalmazandó.

*Az első kérdéstről*

- 11 Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés a 2006/112 irányelv 122. cikkében szereplő „tűzifa” fogalmának értelmezésére vonatkozik. Amennyiben az uniós jog – mint a jelen esetben a 122. cikk – nem utal kifejezetten a tagállamok jogára, a tagállamok azon termékkategóriák meghatározása során, amelyek esetén kedvezményes héamértéket alkalmaznak, kötelesek tiszteletben tartani e kategóriáknak a Bíróság által értelmezett határait (lásd: 2013. január 17-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-360/11, EU:C:2013:17, 19. és azt követő pontok).
- 12 A 2006/112 irányelv 122. cikkében szereplő „tűzifa” fogalmának értelmezése során az általános nyelvhasználat (a 2006/112 irányelv III. melléklete vonatkozásában lásd: 2013. január 17-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-360/11, EU:C:2013:17, 63. pont) amellel szól, hogy a tűzifa valamennyi olyan faanyagra kiterjed, amelyet objektíve vizsgálva kizárólag égetésre szánnak.

*A második kérdésről*

- 13 A kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei merülnek fel azzal kapcsolatban, hogy a tagállamok a 2006/112 irányelv 122. cikkében biztosított lehetőséggel élve jogosultak-e a KN alkalmazásával a tűzifaként felhasznált fára vonatkozó kedvezményes adómérték hatályát pontosan meghatározni. A 2006/112 irányelv 98. cikkének (3) bekezdése főszabály szerint rendelkezik ilyen lehetőségről. Kétséges mindazonáltal, hogy e lehetőség kiterjed-e az irányelv 122. cikkében említett esetekre, vagy az az irányelv III. mellékletében felsorolt kategóriákba tartozó termékek értékesítésére korlátozódik.
- 14 Az ilyen korlátozás mellett szólhat, hogy a 2006/112 irányelv 98. cikkének (3) bekezdése az „adott termékek” fogalmával e rendelkezés (2) bekezdésének szövegét veszi át, amely „a III. mellékletben szereplő kategóriák[ra]” utal. Ezenkívül a 98. cikk (2) bekezdése e cikk rendszerében konkretizálja az (1) bekezdésében foglalt szabályozást, amelyre egyértelmű megfogalmazása szerint a 98. cikk (3) bekezdése hivatkozik.
- 15 Másrészt a 2006/112 irányelv 98. cikkének (3) bekezdésében szereplő, „az (1) bekezdésben meghatározott kedvezményes adómérték [alkalmazására]” való hivatkozást úgy is lehetne értelmezni, hogy a KN alkalmazásával történő meghatározás lehetősége fennáll, függetlenül attól, hogy az adott tagállam mely rendelkezés alapján jogosult kedvezményes adómértéket alkalmazni. Ez összhangban áll azzal a körülménnyel, hogy a 122. cikk – átmeneti jelleggel – kiterjeszti a kedvezményes adómérték alkalmazásának a 98. cikk (1) és (2) bekezdéséből eredő lehetőségét (lásd az irányelv 103. cikke vonatkozásában: 2019. szeptember 5-i *Regards Photographiques* ítélet, C-145/18, EU:C:2019:668, 44. pont).
- 16 E rendelkezés átmeneti jellege miatt jogtechnikai nehézségekbe ütközött volna a 2006/112 irányelv 122. cikkében említett termékkategóriák ezen irányelv III. mellékletével összefüggésben értelmezett 98. cikkének (2) bekezdésébe való illesztése. Minderre tekintettel az a körülmény, hogy a KN alkalmazásával való meghatározás lehetőségét – a 77/388 irányelv H. mellékletével összhangban értelmezett 12. cikke (3) bekezdése a) pontjának harmadik albekezdése szerinti korábbi szabályozásban foglaltaktól eltérően – már nem a 2006/112 irányelv III. melléklete szabályozza, a jogalkotó azon tudatos döntése mellett szól, hogy e jogosultságot kiterjeszti a kedvezményes adómérték alkalmazásának a 2006/112 irányelv 109. és azt követő cikkeiben foglalt átmeneti rendelkezésekben szereplő lehetőségeire is.

***A harmadik kérdésről***

*A kedvezményes héamértéknek (kizárólag) az adósemlegesség elvének tiszteletben tartása mellett történő szelektív alkalmazása*

- 17 Amennyiben a tagállamok adott szolgáltatáskategóriákra kedvezményes adómértéket alkalmazhatnak, a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint dönthetnek úgy, hogy a kedvezményes adómértéket kizárólag az adott kategória egyes konkrét és sajátos területeit illetően alkalmazzák. Ha valamely tagállam úgy dönt, hogy szelektív módon alkalmazza a kedvezményes héamértéket, tiszteletben kell tartania az adósemlegesség elvét. Ezen elvvel ellentétes az, ha az egymással versenyző hasonló árukat vagy szolgáltatásokat a héa szempontjából eltérően kezelik (2019. június 27-i Belgisch Syndicaat van Chiropraxie és társai ítélet, C-597/17, EU:C:2017:544, 44. és azt követő pontok).

*Két tárgy közötti hasonlóság meghatározásának kritériumával kapcsolatos kétségek*

- 18 A kérdést előterjesztő bíróság kétségei a kedvezményes héamérték szelektív alkalmazásával összefüggésben a két termék közötti hasonlóság meghatározása során alkalmazandó kritériumra vonatkoznak.
- 19 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság a 77/388 irányelv H. mellékletével összefüggésben értelmezett 12. cikke (3) bekezdése a) pontjának harmadik albekezdésével kapcsolatban megállapította, hogy azok a termékek, amelyeket a KN különböző vámtarifaalszámai alá kell besorolni, – azonos felhasználási módtól függetlenül – nem hasonlók, és ezért még az adósemlegesség elvének tiszteletben tartása mellett sem tartozhatnak ugyanazon héamérték alá.
- 20 Ugyanakkor időközben a Bíróság az adósemlegesség elvét illetően kimondta, hogy a két termék vagy szolgáltatásnyújtás hasonlóságának a kérdése tekintetében elsősorban az átlagos fogyasztó szempontját kell figyelembe venni, figyelmen kívül hagyva a csekély eltérésekre alapított mesterséges megkülönböztetést (2014. február 27-i Pro Med Logistik és Pongratz ítélet, C-454/12 és C-455/12, EU:C:2014:111, 53. pont; 2011. november 10-i The Rank Group ítélet, C-259/10 és C-260/10, EU:C:2011:719, 43. pont). Két termék vagy szolgáltatásnyújtás hasonló, amennyiben a felhasználásuk alapján való összehasonlításuk azt mutatja, hogy azonos tulajdonságokkal rendelkeznek, és a fogyasztók azonos igényeinek kielégítésére szolgálnak, valamint amennyiben a fennálló különbségek nem befolyásolják jelentősen az átlagos fogyasztó arra irányuló döntését, hogy az említett termékek vagy szolgáltatások közül melyiket vegye igénybe (2019. június 27-i Belgisch Syndicaat van Chiropraxie és társai ítélet, C-597/17, EU:C:2019:544, 48. pont; 2011. november 10-i The Rank Group ítélet, C-259/10 és C-260/10, EU:C:2011:719, 44. pont).
- 21 Mindezek alapján a kérdést előterjesztő tanácsnak kétségei merülnek fel azzal kapcsolatban, hogy azon ítélkezési gyakorlatának keretei között maradhat-e,

amely szerint az eltérő tarifális besorolás kizárja a szóban forgó termékek hasonlóságát. Míg ugyanis a Bíróság hivatkozott ítélkezési gyakorlata szerint az átlagos fogyasztó irányadó szempontjából a szolgáltatás átlagos fogyasztó általi felhasználásakor a hasonlóság vizsgálata szükséges, a tarifális besorolás általában kizárólag az áruk objektív jellemzőin és tulajdonságain alapul (lásd legutóbb: 2020. április 30-i DHL Logistics [Slovakia] ítélet, C-810/18, EU:C:2020:336, 25. pont). Kétségtelen, hogy a termék rendeltetése a tarifális besorolás terén objektív kritériumnak is minősülhet, amennyiben a termékhez szorosan kötődik (2020. április 30-i DHL Logistics [Slovakia] ítélet, C-810/18, EU:C:2020:336, 26. pont). A termék rendeltetése ugyanakkor csak akkor lehet releváns szempont, ha a besorolás kizárólag a termék objektív jellemzői és tulajdonságai alapján nem lehetséges (2019. szeptember 5-i TDK-Lambda Germany ítélet, C-559/18, EU:C:2019:667, 27. pont).

- 22 A jelen ügyben e két kritérium eltérő eredményre vezet: Az átlagos fogyasztó szempontjából a jelen ügyben szóban forgó faapríték nem különbözik lényegesen a tűzifa egyéb olyan formáitól, amelyek értékesítésére kedvezményes adómértéket kell alkalmazni, mivel azokat egyaránt fűtőrendszerekben való égetésre és hőtermelésére használják fel. Ezzel szemben – objektív jellemzőik és tulajdonságaik tekintetében – a faapríték az apríték különleges feldolgozási módja, az ebből eredő formája és a tüzelőanyagként való felhasználásának külső körülményei miatt egyértelműen különbözik a tűzifa e más formáitól. Az alkalmazott kritériumtól függően tehát megállapítható, hogy a faapríték és a tűzifa más formái hasonlíthatnak, azonban az is, hogy nem.

*A KN alkalmazásával való meghatározási jogosultság jelentősége*

- 23 A fentiekben kifejtett, a hasonlóság meghatározásához a jelen ügyben alkalmazandó kritériummal kapcsolatos kétségek középpontjában a tagállamok azon jogosultságának jelentősége áll, hogy a KN alkalmazásával pontosan meghatározzák a kedvezményes adómérték hatályát. Ha a hasonlóságot kizárólag az átlagos fogyasztó szempontjából kellene meghatározni, a KN alkalmazásával való meghatározás lehetősége a jelen ügyben lényegében értelmét vesztené, és a jelen ügyön túlmenően jelentősen korlátozott lenne annak ellenére, hogy a tagállamok a 2006/112 irányelv 98. cikkének (3) bekezdése értelmében erre kifejezetten jogosultak.
- 24 Más összefüggésben már a Bíróság is kifejtette, hogy az adósemlegesség elvével nem ellentétes a jogalkotó által kifejezetten előírt kivétel, és nem sértheti annak hatékony érvényesülését (2018. február 8-i Bizottság kontra Németország ítélet, C-380/16, EU:C:2018:76, 58. pont; lásd még: Sharpston főtanácsnok C-44/11. sz. ügyre vonatkozó 2012. május 8-i indítványa, EU:C:2012:276, 60. pont). A jelen ügyben azonban az adósemlegesség elvének korlátozása attól függ, hogy a tagállam él-e a KN alkalmazásával történő meghatározás lehetőségével, tehát csak közvetetten alapul a 2006/112 irányelvben foglalt szabályozáson.

- 25 Abban az esetben, ha a 2006/112 irányelv 98. cikkének (3) bekezdésében előírt jogosultság a jogalkotó által kifejezetten előírt, fenti értelemben vett kivételnek minősül, a tarifális besorolás során figyelmen kívül hagyandó felhasználási mód és az azon alapuló átlagos fogyasztói nézőpont nem hozható fel az általános adómérték KN alkalmazásával történő meghatározáson alapuló alkalmazásával szemben. Ez megfelel a kedvezményes adómértékek szigorú értelmezése elvének is, amelyet az adósemlegesség elvével együttesen kell alkalmazni (2017. március 9-i Oxycure Belgium ítélet, C-573/15, EU:C:2017:189, 32. pont). Az ilyen szigorú értelmezés a jelen ügyben annál is inkább igazolható, mivel a 2006/112 irányelv 122. cikke csak egy átmeneti időszakra engedélyezett kivételnek minősül (lásd: 2012. február 28-i Bizottság kontra Franciaország ítélet, C-119/11, EU:C:2012:104, 29. pont; 2002. március 7-i Bizottság kontra Finnország ítélet, C-169/00, EU:C:2002:149, 34. pont).