

**Predmet C-515/20****Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 98. stavka 1.  
Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

14. listopada 2020.

**Sud koji je uputio zahtjev:**

Bundesfinanzhof (Njemačka)

**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

10. lipnja 2020.

**Tužitelj:**

B AG

**Tuženik:**

Finanzamt A

**Predmet glavnog postupka**

Direktiva 2006/112 – Tumačenje pojma „ogrjevno drvo” iz članka 122. – Dopusštenost ograničenja područja primjene članka 122. koje određuje država članica na temelju kombinirane nomenklature – Kriteriji koje treba uzeti u obzir

**Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku**

Tumačenje prava Unije, članak 267. UFEU-a

**Prethodna pitanja**

1. Treba li pojam ogrjevnog drva iz članka 122. Direktive 2006/112/EZ tumačiti na način da on obuhvaća svako drvo koje je, u skladu sa svojim objektivnim svojstvima, namijenjeno isključivo spaljivanju?
2. Može li država članica koja u skladu s člankom 122. Direktive 2006/112/EZ primijeni sniženu poreznu stopu na isporuke ogrjevnog drva na temelju

kombinirane nomenklature precizno odrediti njezino područje primjene u skladu s člankom 98. stavkom 3. Direktive 2006/112/EZ?

3. U slučaju potvrdnog odgovora na drugo pitanje: može li država članica, poštujući načelo porezne neutralnosti, izvršavati ovlast koju ima na temelju članka 122. Direktive 2006/112/EZ i članka 98. stavka 3. Direktive 2006/112/EZ i koja se odnosi na ograničavanje područja primjene snižene porezne stope na isporuke ogrjevnog drva na temelju kombinirane nomenklature, na način da isporuke različitih oblika ogrjevnog drva koji se razlikuju po svojim objektivnim obilježjima i svojstvima, ali sa stajališta prosječnog potrošača u skladu s kriterijem usporedivosti prilikom primjene služe za ispunjavanje iste svrhe (u ovom slučaju: grijanje) te su stoga u međusobnom tržišnom natjecanju, podliježu različitim poreznim stopama?

### **Navedene odredbe prava Unije**

Prilog I. Uredbi Vijeća (EEZ) br. 2658/87 od 23. srpnja 1987. o tarifnoj i statističkoj nomenklaturi i o Zajedničkoj carinskoj tarifi, kako je izmijenjena Provedbenom uredbom Komisije (EU) br. 1101/2014 od 16. listopada 2014. (kombinirana nomenklatura, u daljnjem tekstu: KN)

Šesta direktiva Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 92/77/EEZ od 19. listopada 1992., osobito članak 12. stavak 3. točka (a) treći podstavak u vezi s Prilogom H

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, osobito članci 98. i 122.

### **Navedene nacionalne odredbe**

Umsatzsteuergesetz (Zakon o porezu na promet, u daljnjem tekstu: UStG), osobito članak 12. stavak 2. točka 1. u vezi s točkom 48. Priloga II.

### **Kratki prikaz činjenica i postupka**

- 1 Stranke se spore oko primjene snižene stope poreza na promet na isporuku drvene sječke.
- 2 Tužitelj je u prosincu 2015. isporučio drvenu sječku različitim kupcima te im je uz iznose koje je za to trebalo platiti zaračunao 7 % poreza na promet.
- 3 Tuženik smatra da na tužiteljeve isporuke ne treba primijeniti sniženu stopu poreza na promet od 7 %, nego standardnu stopu (19 %). Tužitelj to osporava.

## Kratki prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

### *Pravni okvir*

#### *Pravo Unije*

4 Člankom 98. Direktive 2006/112 određuje se:

„1. Države članice mogu primijeniti jednu ili dvije snižene stope.

2. Snižene stope primjenjuju se samo na isporuke robe ili usluga u kategorijama navedenim u Prilogu III.

[...]

3. Kada primjenjuju snižene stope predviđene stavkom 1. na kategorije roba, države članice se mogu koristiti kombiniranom nomenklaturom za utvrđivanje točnog obuhvata dotične kategorije.”

5 U skladu s člankom 122. Direktive 2006/112, države članice mogu primjenjivati sniženu stopu, među ostalim, na isporuku ogrjevnog drva. Taj je članak dio posebnih odredbi Direktive koje se primjenjuju do donošenja konačnih odredaba o porezu na dodanu vrijednost (članak 109. i sljedeći članci).

6 Kombinirana nomenklatura sadržava podbrojeve tarifnog broja 4401:

Oznaka KN	Naziv
4401	Ogrjevno drvo u obliku oblica, cjepanica, pruća, snopova ili sličnih oblika; drvo u obliku iverja ili sličnih čestica; drvena piljevina te otpaci i ostaci od drva, neovisno jesu li aglomerirani u oblice, brikete, pelete ili slične oblike ili ne
4401 10 00	– ogrjevno drvo u obliku oblica, cjepanica, grana, snopova ili sličnih oblika
	– drvo u obliku iverja ili sličnih čestica
4401 21 00	– – crnogorica
4401 22 00	– – necrnogorično
	– drvena piljevina te otpaci i ostaci od drva, neovisno jesu li aglomerirani u oblice, brikete, pelete ili slične oblike ili ne
4401 31 00	– – pelete od drva
4401 39	– – ostalo
4401 39 20	– – – aglomerirano (na primjer, brikete)
	– – – ostalo
4401 39 30	– – – – drvena piljevina
4401 39 80	– – – – ostalo

*Nacionalno pravo*

- 7 Njemački zakonodavac predvidio je u članku 12. stavku 2. točki 1. UStG-a, u vezi s točkom 48. Priloga 2. UStG-u, da se porez smanjuje na 7 %, među ostalim, kad je riječ o isporukama određenih oblika drva, odnosno (a) ogrjevnog drva u obliku oblica, cjepanica, pruća, snopova ili sličnih oblika i (b) drvne piljevine te otpadaka i ostataka od drva, neovisno o tome jesu li aglomerirani u oblice, brikete, pelete ili slične oblike ili ne.
- 8 U Prilogu II. UStG-u upućuje se na KN. Stoga, prema sudskoj praksi suda koji je uputio zahtjev, na pitanje o razvrstavanju robe u tarifne brojeve ili podbrojeve KN-a i, u skladu s time, o dosegu područja primjene snižene porezne stope, treba odgovoriti isključivo u skladu s tarifnim odredbama i pojmovima.
- 9 Prilikom tarifnog razgraničavanja koje posljedično treba provesti, primjena snižene porezne stope na isporuke drvne sječke ne uzima se u obzir jer potonju drvenu sječku treba razvrstati kao slične čestice u podbrojeve 4401 21 00 ili 4401 22 00 KN-a te ona stoga nije obuhvaćena odredbama članka 12. stavka 2. točke 1. UStG-a u vezi s točkom 48. Priloga 2. UStG-u.
- 10 Drvena sječka o kojoj je riječ u ovom slučaju namijenjena je isključivo za uporabu kao sirovina za ogrjev. Drvena sječka je u tržišnom natjecanju s drugim oblicima drva koji, poput cjepanica i drvne piljevine aglomerirane u pelete ili brikete, obično služe kao sirovina za ogrjev i čija isporuka podliježe sniženoj poreznoj stopi na temelju članka 12. stavka 2. točke 1. UStG-a u vezi s točkom 48. Priloga 2. UStG-u.

*Prvo pitanje*

- 11 Prvo prethodno pitanje odnosi se na tumačenje pojma „ogrjevno drvo” koji se upotrebljava u članku 122. Direktive 2006/112. Ako se u pravu Unije, kao u ovom slučaju u članku 122., izričito ne upućuje na pravo država članica, države članice obvezne su prilikom preciziranja kategorija robe na koje primjenjuju sniženu stopu poreza na dodanu vrijednost uzeti u obzir njihov okvir, onako kako ga tumači Sud (vidjeti presudu od 17. siječnja 2013., Komisija/Španjolska, C-360/11, EU:C:2013:17, t. 19. i sljedeće).
- 12 Što se tiče tumačenja pojma „ogrjevno drvo” iz članka 122. Direktive 2006/112, čini se da uobičajena jezična uporaba (vidjeti presudu od 17. siječnja 2013., Komisija/Španjolska, C-360/11, EU:C:2013:17, t. 63. koja se odnosi na Prilog III. Direktivi 2006/112) ide u prilog tome da taj pojam obuhvaća svako drvo koje je, u skladu sa svojim objektivnim svojstvima, namijenjeno isključivo spaljivanju.

*Drugo pitanje*

- 13 Sud koji je uputio zahtjev ima dvojbe u pogledu pitanja jesu li države članice prilikom primjene mogućnosti iz članka 122. Direktive 2006/112 ovlaštene da, na

temelju KN-a, točno odrede područje primjene snižene porezne stope na isporuke ogrjevnog drva. Člankom 98. stavkom 3. Direktive 2006/112 u načelu se predviđa takva mogućnost. Međutim, dvojbena je obuhvaća li ta ovlast i slučajeve iz članka 122. ili je ograničena na slučajeve isporuke robe iz kategorija navedenih u Prilogu III. Direktivi.

- 14 U prilog takvom ograničenju može ići činjenica da se pojmom „dotična kategorija” u članku 98. stavku 3. Direktive 2006/112 preuzima tekst stavka 2. te odredbe kojim se upućuje na „kategorij[e] naveden[e] u Prilogu III.”. Usto, u skladu sa strukturom odredbe, člankom 98. stavkom 2. pojašnjava se odredba stavka 1. tog članka, na koji se jasno odnosi tekst članka 98. stavka 3.
- 15 Suprotno tomu, upućivanje iz članka 98. stavka 3. Direktive 2006/112 na činjenicu da se „primjenjuju snižene stope predviđene stavkom 1.” također se može shvatiti na način da ovlast za razgraničenje na temelju KN-a postoji neovisno o odredbi na kojoj se temelji mogućnost dotične države članice da primijeni sniženu poreznu stopu. To je u skladu s činjenicom da se člankom 122. prijelazno proširuje mogućnost primjene snižene stope PDV-a koja proizlazi iz članka 98. stavaka 1. i 2. (vidjeti presudu od 5. rujna 2019., *Regards Photographiques*, C-145/18, EU:C:2019:668, t. 44. koja se odnosi na članak 103. Direktive).
- 16 Zbog prijelazne prirode te odredbe s pravnog bi gledišta bilo teško uključiti kategorije robe iz članka 122. Direktive 2006/112 u članak 98. stavak 2. u vezi s Prilogom III. toj direktivi. U tom kontekstu, okolnost da se ovlast za razgraničenje na temelju KN-a, drukčije nego u ranijoj odredbi iz članka 12. stavka 3. točke (a) trećeg podstavka u vezi s Prilogom H Direktivi 77/388, sada uređuje izvan Priloga III. Direktivi 2006/112, ide u prilog tomu da je autor Direktive svjesno odlučio proširiti tu ovlast i na mogućnosti primjene snižene porezne stope koje se navode u prijelaznim odredbama članka 109. i sljedećih članaka Direktive 2006/112.

### ***Treće pitanje***

*Selektivna primjena snižene stope PDV-a (isključivo) uz poštovanje načela porezne neutralnosti*

- 17 Ako su države članice ovlaštene primjenjivati sniženu poreznu stopu na određene kategorije usluga, tada se one u skladu sa sudskom praksom Suda mogu odlučiti na to da sniženu poreznu stopu primjenjuju samo na konkretan i specifičan aspekt predmetne kategorije. Međutim, ako država članica odluči selektivno primijeniti sniženu stopu PDV-a, mora poštovati načelo porezne neutralnosti. Tom se načelu protivi to da se slične usluge ili slična roba, koji su u međusobnom tržišnom natjecanju, različito tretiraju s obzirom na PDV (vidjeti presudu od 27. lipnja 2019., *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie i dr.*, C-597/17, EU:C:2019:544, t. 44. i sljedeće).

*Dvojbe u pogledu kriterija za utvrđivanje sličnosti između dviju isporuka robe*

- 18 Dvojbe suda koji je uputio zahtjev odnose se na kriterij koji treba primijeniti u kontekstu selektivne primjene snižene stope PDV-a za utvrđivanje sličnosti između dviju isporuka robe.
- 19 U tom pogledu, sud koji je uputio zahtjev presudio je u odnosu na članak 12. stavak 3. točku (a) treći podstavak u vezi s Prilogom H Direktivi 77/388 da roba koju treba razvrstati u različite tarifne podbrojeve KN-a, neovisno o identičnom području primjene, nije slična i da stoga ne podliježe istoj stopi PDV-a, čak ni uz poštovanje načela porezne neutralnosti.
- 20 Međutim, što se tiče načela porezne neutralnosti Sud je u međuvremenu presudio da u pogledu pitanja sličnosti između dviju isporuka robe ili usluga valja uzeti u obzir točku gledišta prosječnog potrošača, izbjegavajući u potpunosti umjetne razlike koje se temelje na nebitnim razlikama (presude od 27. veljače 2014., *Pro Med Logistik i Pongratz*, C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, t. 53. i od 10. studenoga 2011., *The Rank Group*, C-259/10 i C-260/10, EU:C:2011:719, t. 43.). Stoga su dvije isporuke robe ili usluga slične kada imaju slične značajke i ispunjavaju iste potrebe potrošača, ovisno o kriteriju usporedivosti u korištenju i kada postojeće razlike ne utječu znatno na odluku prosječnog potrošača o izboru jedne ili druge navedene isporuke (presude od 27. lipnja 2019., *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie i dr.*, C-597/17, EU:C:2019:544, t. 48. i od 10. studenoga 2011., *The Rank Group*, C-259/10 i C-260/10, EU:C:2011:719, t. 44.).
- 21 U tim okolnostima, vijeće koje je uputilo zahtjev dvoji u pogledu toga može li i dalje primjenjivati svoju sudsku praksu prema kojoj različito tarifno razvrstavanje isključuje sličnost predmetne robe. Naime, iako prema navedenoj sudskoj praksi Suda relevantno stajalište prosječnog potrošača zahtijeva ispitivanje sličnosti u pogledu upotrebe usluge od strane prosječnog potrošača, za tarifno razvrstavanje u načelu su relevantne samo objektivne značajke i svojstva robe (vidjeti najnoviju presudu od 30. travnja 2020., *DHL Logistics (Slovakia)*, C-810/18, EU:C:2020:336, t. 25.). Točno je da namjena proizvoda također može predstavljati objektivni kriterij razvrstavanja ako je svojstvena tom proizvodu (presuda od 30. travnja 2020., *DHL Logistics (Slovakia)*, C-810/18, EU:C:2020:336, t. 26.). Međutim, namjena proizvoda je relevantan kriterij samo ako se razvrstavanje ne može napraviti na temelju isključivo objektivnih osobina i svojstava tog proizvoda (presuda od 5. rujna 2019., *TDK-Lambda Germany*, C-559/18, EU:C:2019:667, t. 27.).
- 22 U ovom slučaju ta dva kriterija dovode do različitih rezultata: sa stajališta prosječnog potrošača, drvena sječka o kojoj je riječ u ovom slučaju ne razlikuje se značajno od drugih oblika ogrjevnog drva na čiju isporuku treba primijeniti sniženu poreznu stopu jer se ti oblici također koriste za spaljivanje i proizvodnju topline u uređajima za grijanje. Suprotno tomu, s obzirom na svoje objektivne osobine i svojstva drvena se sječka jasno razlikuje od takvih drugih oblika

ogrjevnog drva zbog posebnog načina prerade drvne mase sjeckanjem, njezina oblika koji time nastaje i vanjskih okolnosti njezina korištenja kao sirovina za ogrjev. Stoga, ovisno o primijenjenom kriteriju, sličnost između drvne sječke i drugih oblika ogrjevnog drva treba potvrditi ili zanijekati.

*Značenje ovlasti za ograničenje na temelju KN-a*

- 23 U središtu dvojbi iznesenih u pogledu kriterija koji treba primijeniti u ovom slučaju kako bi se utvrdila sličnost jest pitanje koje se odnosi na značenje ovlasti država članica da na temelju KN-a točno ograniče područje primjene snižene porezne stope. Kada bi sličnost trebalo utvrditi samo sa stajališta prosječnog potrošača, mogućnost razgraničenja na temelju KN-u naposljetku bi u predmetnom slučaju bila bespredmetna i općenito, izvan okvira predmetnog slučaja, znatno ograničena, iako su države članice za to izričito ovlaštene na temelju članka 98. stavka 3. Direktive 2006/112.
- 24 Isto tako, Sud je u drugom kontekstu već istaknuo da se načelu porezne neutralnosti ne može protiviti odstupanje koje je zakonodavac izričito predvidio niti ugroziti njegov koristan učinak (presuda od 8. veljače 2018., Komisija/Njemačka, C-380/16, EU:C:2018:76, t. 58.; vidjeti također mišljenje nezavisne odvjetnice od 8. svibnja 2012. u predmetu C-44/11, EU:C:2012:276, t. 60.). Međutim, u ovom slučaju ograničenje načela porezne neutralnosti ovisi o tome izvršava li država članica ovlast za razgraničenje na temelju KN-a i stoga se samo neizravno temelji na odredbi Direktive 2006/112.
- 25 Ako mogućnost predviđena člankom 98. stavkom 3. Direktive 2006/112 ipak predstavlja odstupanje u navedenom smislu koje je zakonodavac izričito predvidio, način uporabe koji se ne uzima u obzir prilikom tarifnog razvrstavanja, i stajalište prosječnog potrošača koje se na njemu temelji, ne može se isticati protiv primjene standardne porezne stope koja se temelji na razgraničenju korištenjem KN-a. To je također u skladu s načelom uskog tumačenja sniženih poreznih stopa, koje treba primjenjivati usporedno s načelom porezne neutralnosti (presuda od 3. ožujka 2017., Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, t. 32.). Takvo usko tumačenje moglo bi se tim više opravdati u ovom slučaju jer je u pogledu članka 122. Direktive 2006/112 riječ o odstupanju dopuštenom samo tijekom prijelaznog razdoblja (vidjeti presude od 28. veljače 2012., Komisija/Francuska, C-119/11, EU:C:2012:104, t. 29. i od 7. ožujka 2002., Komisija/Finska, C-169/00, EU:C:2002:149, t. 34.).