

**Sag C-515/20**

**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement**

**Dato for indlevering:**

14. oktober 2020

**Forelæggende ret:**

Bundesfinanzhof (Tyskland)

**Afgørelse af:**

10. juni 2020

**Sagsøger:**

B AG

**Sagsøgt:**

Finanzamt A

---

**Hovedsagens genstand**

Direktiv 2006/112 – fortolkningen af begrebet »træ til brændsel« i artikel 122 – lovligheden af en medlemsstats anvendelse af den kombinerede nomenklatur til at fastsætte, hvad anvendelsesområdet for artikel 122 omfatter – kriterier, som skal anvendes

**Den præjudicielle forelæggelses genstand og retsgrundlag**

Fortolkning af EU-retten, artikel 267 TEUF

**Præjudicielle spørgsmål**

- 1) Skal begrebet træ til brændsel i artikel 122 i direktiv 2006/112/EF fortolkes således, at det omfatter enhver form for træ, der ud fra sine objektive egenskaber udelukkende er bestemt til at blive forbrændt?

- 2) Kan en medlemsstat, som på grundlag af artikel 122 i direktiv 2006/112/EF fastsætter en nedsat afgiftssats på levering af træ til brændsel, anvende den kombinerede nomenklatur til at fastsætte, hvad dens anvendelsesområde præcist omfatter, som omhandlet i artikel 98, stk. 3, i direktiv 2006/112/EF?
- 3) Såfremt det andet spørgsmål besvares bekræftende: Kan en medlemsstat, henset til princippet om afgiftsneutralitet, udøve sin beføjelse i medfør af artikel 122 i direktiv 2006/112/EF og artikel 98, stk. 3, i direktiv 2006/112/EF til at anvende den kombinerede nomenklatur til at fastsætte, hvad anvendelsesområdet for den nedsatte afgiftssats på levering af træ til brændsel omfatter, således, at leveringer af forskellige former for træ til brændsel, som ud fra deres objektive karakteristika og egenskaber adskiller sig fra hinanden, men fra en gennemsnitsforbrugers synspunkt som følge af kriteriet om sammenlignelig anvendelse tjener samme behov (her opvarmning) og dermed konkurrerer indbyrdes, er pålagt forskellige afgiftssatser?

#### **Anførte EU-retlige forskrifter**

Bilag I til Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 af 23. juli 1987 om told- og statistiknomenklaturen og Den Fælles Toldtarif, som ændret ved Kommissionens gennemførelsesforordning (EU) nr. 1101/2014 af 16. oktober 2014 (den kombinerede nomenklatur, herefter »KN«)

Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag som ændret ved Rådets direktiv 92/77/EØF af 19. oktober 1992, navnlig artikel 12, stk. 3, litra a), tredje afsnit, sammenholdt med bilag H

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, navnlig artikel 98 og 122

#### **Anførte nationale retsforskrifter**

Umsatzsteuergesetz (lov om merværdiafgift), navnlig § 12, stk. 2, nr. 1, sammenholdt med nr. 48 i tillæg 2

#### **Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingernes forløb**

- 1 Unigheden mellem parterne vedrører anvendelsen af den nedsatte momsats på levering af træflis.
- 2 Sagsøgeren leverede i december 2015 træflis til forskellige kunder og fakturerede dem 7% i moms i tillæg til de beløb, der skulle betales herfor.

- 3 Sagsøgte har gjort gældende, at der på sagsøgerens leveringer ikke skal anvendes den nedsatte momssats på 7%, men derimod den normale momssats (19%). Sagsøgeren har bestridt dette.

### Kort fremstilling af begrundelsen for den præjudicielle forelæggelse

#### *Retsforskrifter*

##### *EU-retten*

- 4 Artikel 98 i direktiv 2006/112 bestemmer følgende:
- »1. Medlemsstaterne kan anvende en eller to nedsatte satser.
2. De nedsatte satser må kun anvendes på levering af de kategorier af varer og ydelser, som er anført i bilag III.
- [...]
3. Ved anvendelse af de nedsatte satser i henhold til stk. 1 kan medlemsstaterne, hvor det drejer sig om varekategorier, anvende den kombinerede nomenklatur til at fastsætte, hvad den pågældende kategori præcist dækker.«
- 5 I henhold til artikel 122 i direktiv 2006/112 kan medlemsstaterne anvende en nedsat sats på bl.a. levering af træ til brændsel. Denne artikel er blandt de særlige bestemmelser, der finder anvendelse indtil indførelsen af den endelige ordning (artikel 109 ff.).
- 6 KN indeholder følgende underpositioner til position 4401:

KN-kode	Varebeskrivelse
4401	Brænde; træ i form af flis eller spåner; savsmuld og træaffald, også agglomereret til briketter eller lignende former
4401 10 00	– Brænde
	– Træ i form af flis eller spåner
4401 21 00	– – Af nåletræ
4401 22 00	– – Af andet træ
	– Savsmuld og træaffald, også agglomereret til briketter eller lignende former
4401 31 00	– – Træpiller
4401 39	– – Andre varer
4401 39 20	– – – Agglomereret (f.eks. briketter)
	– – – I andre tilfælde
4401 39 30	– – – – Savsmuld
4401 39 80	– – – – Andre varer

*Nationale retsfor skrifter*

- 7 Den tyske lovgiver har i § 12, stk. 2, nr. 1, i lov om merværdiafgift, sammenholdt med nr. 48 i tillæg 2 til lov om merværdiafgift, bestemt, at afgiften reduceres til 7% bl.a. for levering af bestemte former for træ – nemlig a) brænde; træ i form af flis eller spåner og b) savsmuld og træaffald, også agglomereret til briketter eller lignende former.
- 8 Tillæg 2 til lov om merværdiafgift henviser til KN. Ifølge den forelæggende rets praksis skal spørgsmålet om varers tarifiering i positionerne eller underpositionerne i KN – og dermed rækkevidden af anvendelsesområdet for den nedsatte afgiftssats – derfor udelukkende besvares ud fra toldmæssige forskrifter og begreber.
- 9 Ved den toldmæssige afgrænsning, der skal foretages i henhold hertil, kan den nedsatte afgiftssats ikke anvendes på leveringerne af træflis, eftersom denne som træ i form af flis skal tariferes i underpos. 4401 21 00 eller 4401 22 00 KN og dermed ikke er omfattet af § 12, stk. 2, nr. 1, i lov om merværdiafgift, sammenholdt med nr. 48 i tillæg 2 til lov om merværdiafgift.
- 10 Den her omhandlede træflis er udelukkende bestemt til at blive anvendt som forbrændingsmateriale. Den konkurrerer ikke med andre former for træ, der – som spåner eller savsmuld agglomereret til briketter – normalt anvendes som forbrændingsmateriale, og hvis levering i henhold til § 12, stk. 2, nr. 1, i lov om merværdiafgift, sammenholdt med nr. 48 i tillæg 2 til lov om merværdiafgift, er pålagt den nedsatte afgiftssats.

*Det første spørgsmål*

- 11 Det første præjudicielle spørgsmål vedrører fortolkningen af begrebet »træ til forbrænding«, som anvendes i artikel 122 i direktiv 2006/112. For så vidt som EU-retten – som her artikel 122 – ikke indeholder nogen udtrykkelig henvisning til medlemsstaternes ret, er medlemsstaterne – når de præciserer de enkelte kategorier af varer, på hvilke de anvender en nedsat momssats – forpligtede til at respektere strukturerne i disse kategorier, som fortolket af Domstolen (jf. dom af 17.1.2013, Kommissionen mod Spanien, C-360/11, EU:C:2013:17, præmis 19 ff.).
- 12 Hvad angår fortolkningen af begrebet »træ til brændsel« i artikel 122 i direktiv 2006/112 synes den almindelige sprogbrug (jf. dom af 17.1.2013, Kommissionen mod Spanien, C-360/11, EU:C:2013:17, præmis 63 vedrørende bilag III til direktiv 2006/112) at tale for, at det omfatter enhver form for træ, som ud fra sine objektive egenskaber udelukkende er bestemt til at blive forbrændt.

***Det andet spørgsmål***

- 13 Den forelæggende ret er i tvivl om, hvorvidt medlemsstaterne, når de udøver muligheden i artikel 122 i direktiv 2006/112, har beføjelse til at anvende den kombinerede nomenklatur til at fastsætte, hvad anvendelsesområdet for den nedsatte afgiftssats på leveringer af træ til brændsel præcist omfatter. Artikel 98, stk. 3, i direktiv 2006/112 fastsætter principielt en sådan beføjelse. Det er dog uklart, om denne beføjelse også omfatter de situationer, der er omhandlet i artikel 122, eller om den er begrænset til levering af varer inden for de kategorier, der er nævnt i bilag III til direktivet.
- 14 Det taler muligvis for en sådan begrænsning, at artikel 98, stk. 3, i direktiv 2006/112 med begrebet »den pågældende kategori« knytter sig til ordlyden i bestemmelsens stk. 2, som henviser til »de kategorier [...] som er anført i bilag III«. Desuden fremgår det af bestemmelsens opbygning, at artikel 98, stk. 2, konkretiserer indholdet af stk. 1, som artikel 98, stk. 3, ud fra sin klare ordlyd henviser til.
- 15 På den anden side kan henvisningen i artikel 98, stk. 3, i direktiv 2006/112 til »anvendelse af de nedsatte satser i henhold til stk. 1« også fortolkes således, at beføjelsen til at anvende KN til at fastsætte, hvad anvendelsesområdet omfatter, gælder, uanset hvilken bestemmelse medlemsstaternes mulighed for at anvende en nedsat afgiftssats er baseret på. Dette vil være i overensstemmelse med det forhold, at artikel 122 – midlertidigt – udvider muligheden for at anvende den nedsatte momsats i henhold til direktivets artikel 98, stk. 1 og 2 (jf. dom af 5.9.2019, *Regards Photographiques*, C-145/18, EU:C:2019:668, præmis 44 vedrørende direktivets artikel 103).
- 16 Som følge af bestemmelsens karakter af overgangsbestemmelse ville det retsteknisk have været vanskeligt at lade artikel 98, stk. 2, sammenholdt med bilag III til direktiv 2006/112, omfatte de kategorier af varer, der er nævnt i direktivets artikel 122. På baggrund heraf kan det forhold, at beføjelsen til at anvende KN til at fastsætte, hvad anvendelsesområdet omfatter – til forskel fra den tidligere bestemmelse i artikel 12, stk. 3, litra a), tredje afsnit, sammenholdt med bilag H til direktiv 77/388 – nu er fastsat uden for bilag III til direktiv 2006/112, tale for, at lovgiver har truffet et bevidst valg om også at udstrække denne beføjelse til de muligheder for at anvende en nedsat afgiftssats, som er indeholdt i overgangsbestemmelserne i artikel 109 ff. i direktiv 2006/112.

***Det tredje spørgsmål***

*Selektiv anvendelse af den nedsatte momsats (kun) henset til princippet om afgiftsneutralitet*

- 17 For så vidt som medlemsstaterne har beføjelse til at anvende en nedsat afgiftssats på bestemte kategorier af ydelser, kan de ifølge Domstolens praksis beslutte kun at anvende den nedsatte afgiftssats på et konkret og specifikt aspekt af de

forskellige kategorier. Det tilkommer imidlertid en medlemsstat at overholde princippet om afgiftsneutralitet, når den vælger selektivt at anvende den nedsatte momssats. Dette princip er til hinder for, at sammenlignelige varer eller tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles momsmæssigt forskelligt (jf. dom af 27.6.2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie m.fl., C-597/17, EU:C:2019:544, præmis 44 ff.).

*Tvivel vedrørende kriterierne for at afgøre, om to varer er sammenlignelige*

- 18 Den forelæggende rets tvivl vedrører de kriterier, der i forbindelse med den selektive anvendelse af den nedsatte momssats skal anvendes ved afgørelsen af, om to varer er sammenlignelige.
- 19 I denne henseende har den forelæggende ret vedrørende artikel 12, stk. 3, litra a), tredje afsnit, sammenholdt med bilag H til direktiv 77/388, afgjort, at varer, som skal tilføres i forskellige underpositioner i KN, uanset om de har identiske anvendelsesområder, ikke er sammenlignelige og dermed, henset til princippet om afgiftsneutralitet, ikke nødvendigvis skal pålægges samme momssats.
- 20 I mellemtiden har Domstolen imidlertid vedrørende princippet om afgiftsneutralitet fastholdt, at der ved afgørelsen af, om to tjenesteydelser er sammenlignelige, fortrinsvis skal tages hensyn til den gennemsnitlige forbrugers synspunkt, idet kunstige sondringer på grundlag af ubetydelige forskelle herved skal undgås (dom af 27.2.2014, Pro Med Logistik og Pongratz, C-454/12 og C-455/12, EU:C:2014:111, præmis 53, og af 10.11.2011, The Rank Group, C-259/10 og C-260/10, EU:C:2011:719, præmis 43). Varer eller tjenesteydelser er sammenlignelige, hvis de har ensartede egenskaber og tjener samme behov ud fra et forbrugersynspunkt som følge af et kriterium om sammenlignelig anvendelse, og når de tilstedeværende forskelle ikke på væsentlig måde påvirker gennemsnitsforbrugers afgørelse om at anvende den ene eller anden af disse varer eller ydelser (dom af 27.6.2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie m.fl., C-597/17, EU:C:2019:544, præmis 48, og af 10.11.2011, The Rank Group, C-259/10 og C-260/10, EU:C:2011:719, præmis 44).
- 21 På denne baggrund er den forelæggende afdeling i tvivl om, hvorvidt den kan fastholde sin retspraksis, hvorefter varer, som toldmæssigt tilføres forskelligt, ikke er sammenlignelige. Mens gennemsnitsforbrugers synspunkt, som ifølge den citerede praksis fra Domstolen er afgørende, kræver en vurdering af sammenligneligheden med hensyn til gennemsnitsforbrugers anvendelse af ydelsen, er det afgørende kriterium ved tilførelse principielt kun varens objektive karakteristika og egenskaber (jf. senest dom af 30.4.2020, DHL Logistics [Slovakia], C-810/18, EU:C:2020:336, præmis 25). Ganske vist kan varens bestemmelse udgøre et objektive kriterium ved tilførelsen, såfremt varen og dens bestemmelse hænger uløseligt sammen (dom af 30.4.2020, DHL Logistics [Slovakia], C-810/18, EU:C:2020:336, præmis 26). Varens bestemmelse kan imidlertid kun udgøre et relevant kriterium, hvis tilførelsen ikke kan foretages

alene på grundlag af varens objektive karakteristika og egenskaber (dom af 5.9.2019, TDK-Lambda Germany, C-559/18, EU:C:2019:667, præmis 27).

- 22 I den foreliggende sag medfører disse to kriterier forskellige resultater: Fra den gennemsnitlige forbrugers synspunkt er der ingen væsentlige forskelle mellem den træflis, som sagen vedrører, og andre former for træ til brændsel, hvis levering er pålagt den nedsatte afgiftssats, eftersom de anvendes på samme måde til forbrænding og varmeproduktion på kraftvarmeværker. Med hensyn til sine objektive karakteristika og egenskaber adskiller træflisen sig derimod i kraft af den særlige forarbejdningsmetode, som indebærer, at træet snittes, dens herved fremkomne form og de ydre omstændigheder ved dens anvendelse som forbrændingsmateriale tydeligt fra disse andre former for træ til brændsel. Afhængigt af hvilket kriterium der anvendes, skal spørgsmålet om, hvorvidt træflis og andre former for træ til brændsel er sammenlignelige, derfor enten besvares bekræftende eller benægtende.

*Betydningen af beføjelsen til at anvende KN til at fastsætte anvendelsesområdet*

- 23 Det centrale punkt i den beskrevne tvivl om, hvilket kriterium der skal anvendes ved afgørelsen af sammenligneligheden, er spørgsmålet om betydningen af medlemsstaternes beføjelse til at anvende KN til at fastsætte, hvad anvendelsesområdet for en nedsat afgiftssats præcist omfatter. Såfremt sammenligneligheden kun skal bestemmes ud fra den gennemsnitlige forbrugers synspunkt, vil muligheden for at anvende KN til at fastsætte anvendelsesområdet i den foreliggende sag være tømt for indhold og generelt, ud over den foreliggende sag, betydeligt begrænset, selv om medlemsstaterne i henhold til artikel 98, stk. 3, i direktiv 2006/112 udtrykkeligt har beføjelse hertil.
- 24 Også Domstolen har allerede i anden sammenhæng fremhævet, at princippet om afgiftsneutralitet ikke er til hinder for en undtagelse, som lovgiver udtrykkeligt har fastsat, og ikke kan påvirke dennes praktiske virkning (dom af 8.2.2018, Kommissionen mod Tyskland, C-380/16, EU:C:2018:76, præmis 58; jf. også generaladvokatens forslag til afgørelse af 8.5.2012 i sag C-44/11, EU:C:2012:276, punkt 60). Her afhænger begrænsningen af princippet om afgiftsneutralitet dog af medlemsstatens udøvelse af beføjelsen til at anvende KN til at fastsætte anvendelsesområdet, og den er derfor kun indirekte baseret på en bestemmelse i direktiv 2006/112.
- 25 Såfremt den beføjelse, som er fastsat i artikel 98, stk. 3, i direktiv 2006/112, også udgør en undtagelse, som lovgiver udtrykkeligt har fastsat, som omhandlet ovenfor, kan en anvendelse af varen, som ikke er relevant ved tariferingen – og den gennemsnitlige forbrugers synspunkt, som er baseret herpå – ikke påberåbes som argument mod at anvende den normale momsats baseret på en fastsættelse af anvendelsesområdet, som er foretaget ved anvendelse af KN. Dette vil også være i overensstemmelse med princippet om, at nedsatte momsats skal fortolkes strengt, som skal anvendes parallelt med princippet om afgiftsneutralitet (dom af 9.3.2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, præmis 32). En streng

fortolkning kan være så meget desto mere berettiget i denne sag, som artikel 122 i direktiv 2006/112 er en fritagelse, der kun er tilladt i en overgangsperiode (jf. dom af 28.2.2012, Kommissionen mod Frankrig, C-119/11, EU:C:2012:104, præmis 29, og af 7.3.2002, Kommissionen mod Finland, C-169/00, EU:C:2002:149, præmis 34).

ARBEJDSDOKUMENT