

**Υπόθεση C-515/20**

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98,  
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

**Ημερομηνία καταθέσεως:**

14 Οκτωβρίου 2020

**Αιτούν δικαστήριο:**Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο,  
Γερμανία)**Ημερομηνία της διατάξεως του αιτούντος δικαστηρίου:**

10 Ιουνίου 2020

**Προσφεύγουσα και νυν αναιρεσείουσα:**

B AG

**Καθής και νυν αναιρεσίβλητη:**

Finanzamt A (φορολογική αρχή)

**Αντικείμενο της κύριας δίκης**

Οδηγία 2006/112 – Ερμηνεία του όρου «καυσόξυλα» κατά το άρθρο 122 – Ζήτημα του κατά πόσον επιτρέπεται η οριοθέτηση του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 122 από κράτος μέλος με βάση τη συνδυασμένη ονοματολογία – Εφαρμοστέα κριτήρια

**Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως**

Ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, άρθρο 267 ΣΛΕΕ

**Προδικαστικά ερωτήματα**

- 1) Έχει ο όρος «καυσόξυλα» κατά το άρθρο 122 της οδηγίας 2006/112/EK την έννοια ότι καλύπτει κάθε είδους ξυλεία η οποία, με βάση τις αντικειμενικές ιδιότητές της, προορίζεται αποκλειστικά για καύση με σκοπό την παροχή θέρμανσης;

- 2) Έχει τη δυνατότητα κράτος μέλος, το οποίο θεσπίζει μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ για τις παραδόσεις καυσόξυλων δυνάμει του άρθρου 122 της οδηγίας 2006/112/EK, να οριοθετήσει επακριβώς το πεδίο εφαρμογής του εν λόγω συντελεστή με βάση τη συνδυασμένη ονοματολογία, σύμφωνα με όσα προβλέπει το άρθρο 98, παράγραφος 3, της οδηγίας 2006/112/EK;
- 3) Εάν η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα είναι καταφατική: Μπορεί κράτος μέλος το οποίο, δυνάμει του άρθρου 122 και του άρθρου 98, παράγραφος 3, της οδηγίας 2006/112/EK, έχει τη δυνατότητα να οριοθετήσει το πεδίο εφαρμογής του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ για τις παραδόσεις καυσόξυλων με βάση τη συνδυασμένη ονοματολογία, να κάνει χρήση της δυνατότητας αυτής κατά τρόπον ώστε, διασφαλίζοντας συγχρόνως την τήρηση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, να υπαγάγει σε διαφορετικούς συντελεστές ΦΠΑ τις παραδόσεις ποικίλων μορφών καυσόξυλων που διαφέρουν μεν μεταξύ τους ως προς τα αντικειμενικά χαρακτηριστικά και τις ιδιότητές τους, πλην όμως, από τη σκοπιά του μέσου καταναλωτή με γνώμονα το κριτήριο της συγκρισιμότητας των χρήσεων, ικανοποιούν την ίδια ανάγκη (εν προκειμένω: θέρμανση) με αποτέλεσμα να συνιστούν ανταγωνιστικά μεταξύ τους προϊόντα;

### **Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης**

Παράρτημα I του κανονισμού (ΕΟΚ) 2658/87 του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1987, για τη δασμολογική και στατιστική ονοματολογία και το κοινό δασμολόγιο, όπως τροποποιήθηκε με τον εκτελεστικό κανονισμό (ΕΕ) 1101/2014 της επιτροπής, της 16ης Οκτωβρίου 2014 (συνδυασμένη ονοματολογία, στο εξής: ΣΟ).

Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών - Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/77/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, ιδίως το άρθρο 12, παράγραφος 3, στοιχείο α', τρίτο εδάφιο, σε συνδυασμό με το παράρτημα Η.

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ιδίως τα άρθρα 98 και 122.

### **Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου**

Umsatzsteuergesetz (γερμανικός νόμος περί φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG), ιδίως το άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 1, σε συνδυασμό με το σημείο 48 του παραρτήματος 2.

### **Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας**

- 1 Αντικείμενο της ένδικης διαφοράς είναι η εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στην παράδοση ρινισμάτων ξύλου.
- 2 Τον Δεκέμβριο του έτους 2015 η προσφεύγουσα και νυν αναιρεσείουσα (στο εξής: προσφεύγουσα) παρέδωσε ρινίσματα ξυλείας σε διάφορους πελάτες της, χρεώνοντας σε αυτούς ΦΠΑ 7% επί του καταβλητέου ποσού.
- 3 Η καθής και νυν αναιρεσίβλητη φορολογική αρχή (στο εξής: καθής) θεωρεί ότι στις παραδόσεις της προσφεύγουσας δεν εφαρμόζεται ο μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ 7%, αλλά ο κανονικός συντελεστής (19%). Η προσφεύγουσα αμφισβητεί την άποψη της φορολογικής αρχής.

### **Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της απόφασης περί παραπομπής**

#### ***Νομικό πλαίσιο***

#### ***Δίκαιο της Ένωσης***

- 4 Το άρθρο 98 της οδηγίας 2006/112 ορίζει τα εξής:
  - «1. Τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν έναν ή δύο μειωμένους συντελεστές.
  2. Οι μειωμένοι συντελεστές εφαρμόζονται μόνο στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών των κατηγοριών που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ.

[παραλείπόμενα]

  3. Κατά την εφαρμογή των μειωμένων συντελεστών που αναφέρονται στην παράγραφο 1 στις κατηγορίες που αφορούν αγαθά, τα κράτη μέλη μπορούν να χρησιμοποιούν τη συνδυασμένη ονοματολογία για να οριοθετούν επακριβώς την οικεία κατηγορία.»
- 5 Κατά το άρθρο 122 της οδηγίας 2006/112, τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν μειωμένο συντελεστή, μεταξύ άλλων, στις παραδόσεις καυσόξυλων. Το άρθρο αυτό συγκαταλέγεται στις ειδικές διατάξεις της οδηγίας που ισχύουν μέχρι τη θέσπιση του οριστικού καθεστώτος φόρου προστιθέμενης αξίας (άρθρα 109 επ.).
- 6 Στην κλάση 4401 η ΣΟ προβλέπει τις ακόλουθες διακρίσεις:

Κωδικός ΣΟ 4401	Περιγραφή εμπορευμάτων Καυσόξυλα σε κυλίνδρους, κούτσουρα, μικρά κλαδιά,
--------------------	---

	δεμάτια ή με παρόμοιες μορφές. Ξυλεία σε πλακίδια ή σε μικρά τεμάχια. Πριονίδια, απορρίμματα και θραύσματα ξύλου, έστω και συσσωματωμένα σε μορφή κούτσουρων, πλίνθων, τροχίσκων ή σε παρόμοιες μορφές
4401 10 00	– Καυσόξυλα σε κυλίνδρους, κούτσουρα, μικρά κλαδιά, δεμάτια ή σε παρόμοιες μορφές
	– Ξυλεία σε πλακίδια ή σε μικρά τεμάχια
4401 21 00	– – Κωνοφόρων
4401 22 00	– – Άλλη από των κωνοφόρων
	– Πριονίδια, απορρίμματα και θραύσματα ξύλου, έστω και συσσωματωμένα σε μορφή κούτσουρων, πλίνθων, τροχίσκων ή σε παρόμοιες μορφές
4401 31 00	– – Τροχίσκοι ξύλου
4401 39	– – Άλλα
4401 39 20	– – – Συσσωματωμένα (π.χ. σε μορφή πλίνθων)
	– – – Άλλα
4401 39 30	– – – – Πριονίδια
4401 39 80	– – – – Άλλα

### *Εθνικό δίκαιο*

- 7 Στο άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 1, του UStG, σε συνδυασμό με το σημείο 48 του παραρτήματος 2 του UStG, ο Γερμανός νομοθέτης έχει προβλέψει ότι ο φορολογικός συντελεστής για τις παραδόσεις που αφορούν, μεταξύ άλλων, ορισμένες μορφές ξυλείας –και συγκεκριμένα α) καυσόξυλα σε κυλίνδρους, κούτσουρα, μικρά κλαδιά, δεμάτια ή σε παρόμοιες μορφές και β) πριονίδια, απορρίμματα και θραύσματα ξύλου, έστω και συσσωματωμένα σε μορφή κούτσουρων, πλίνθων, τροχίσκων ή σε παρόμοιες μορφές– μειώνεται στο 7 %.
- 8 Το παράρτημα 2 του UStG παραπέμπει στη ΣΟ. Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τη νομολογία του αιτούντος δικαστηρίου, το ζήτημα της κατάταξης των αγαθών στις κλάσεις και διακρίσεις της ΣΟ –επομένως και το πεδίο εφαρμογής του μειωμένου συντελεστή φόρου– επιλύεται αποκλειστικά βάσει των δασμολογικών διατάξεων και όρων.
- 9 Κατά την οριοθέτηση βάσει των ανωτέρω δασμολογικών διατάξεων και όρων, δεν τίθεται ζήτημα εφαρμογής του μειωμένου συντελεστή στις παραδόσεις των ρινισμάτων ξυλείας, διότι τα τελευταία ως ξυλεία σε μικρά τεμάχια, κατατάσσονται στις διακρίσεις αριθ. 4401 21 00 ή αριθ. 4401 22 00 της ΣΟ, με αποτέλεσμα να μην εμπίπτουν στη διάταξη του άρθρου 12, παράγραφος 2, σημείο 1, του UStG, σε συνδυασμό με το σημείο 48 του παραρτήματος 2 του UStG.
- 10 Εν προκειμένω, τα επίμαχα ρινίσματα ξυλείας προορίζονται να χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά ως καύσιμη ύλη. Αποτελούν ανταγωνιστικό προϊόν προς άλλα προϊόντα ξυλείας, όπως κούτσουρα και πριονίδια συσσωματωμένα σε τροχίσκους ή σε πλίνθους, τα οποία χρησιμοποιούνται συνήθως ως καύσιμη ύλη και η

παράδοσή τους υπόκειται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 12, παράγραφος 2, σημείο 1, του UStG, σε συνδυασμό με το σημείο 48 του παραρτήματος 2 του UStG.

### *Επί του πρώτου ερωτήματος*

- 11 Το πρώτο προδικαστικό ερώτημα αφορά την ερμηνεία του όρου «καυσόξυλα» που περιλαμβάνεται στο άρθρο 122 της οδηγίας 2006/112. Εφόσον το δίκαιο της Ένωσης –εν προκειμένω το εν λόγω άρθρο 122– δεν κάνει ρητή παραπομπή στο δίκαιο των κρατών μελών, τα τελευταία οφείλουν, όταν καθορίζουν τις ειδικές κατηγορίες αγαθών που υπάγονται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, να τηρούν την οριοθέτηση των εν λόγω κατηγοριών σύμφωνα με την ερμηνεία του Δικαστηρίου (πρβλ. απόφαση της 17ης Ιανουαρίου 2013, Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατά Βασιλείου της Ισπανίας, C-360/11, EU:C:2013:17, σκέψεις 19 επ.).
- 12 Όσον αφορά την ερμηνεία του όρου «καυσόξυλα» που περιλαμβάνεται στο άρθρο 122 της οδηγίας 2006/112, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι ο όρος αυτός, με βάση τη σημασία που έχει στην καθομιλουμένη (πρβλ. απόφαση της 17ης Ιανουαρίου 2013, Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατά Βασιλείου της Ισπανίας, C-360/11, EU:C:2013:17, σκέψη 63 επί του παραρτήματος III της οδηγίας 2006/112), καλύπτει κάθε είδους ξυλεία, η οποία βάσει των αντικειμενικών ιδιοτήτων της προορίζεται αποκλειστικά για καύση με σκοπό την παροχή θέρμανσης.

### *Επί του δεύτερου ερωτήματος*

- 13 Το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες ως προς το εάν τα κράτη μέλη έχουν την εξουσία, κάνοντας χρήση της δυνατότητας που τους παρέχει το άρθρο 122 της οδηγίας 2006/112, να οριοθετούν επακριβώς το πεδίο εφαρμογής μειωμένου συντελεστή στις παραδόσεις καυσόξυλων με βάση τη ΣΟ. Καταρχήν, το άρθρο 98, παράγραφος 3, της οδηγίας 2006/112 παρέχει μια τέτοιου είδους εξουσία στα κράτη μέλη. Παραμένει ωστόσο αμφίβολο εάν η εξουσία αυτή εκτείνεται και στις περιπτώσεις του άρθρου 122 ή αν περιορίζεται μόνο στις παραδόσεις αγαθών των κατηγοριών που περιλαμβάνονται στο παράρτημα III της οδηγίας.
- 14 Υπέρ ενός τέτοιου περιορισμού θα μπορούσε να συνηγορήσει το γεγονός ότι το άρθρο 98, παράγραφος 3, της οδηγίας 2006/112, με τον όρο «οικεία κατηγορία» κάνει αναφορά στο γράμμα της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου, που με τη σειρά της παραπέμπει στις «κατηγορίες που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα III». Επίσης, από απόψεως γενικής οικονομίας της διατάξεως, η παράγραφος 2 του άρθρου 98 εξειδικεύει τη ρύθμιση της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, στην οποία κάνει αναφορά το σαφές γράμμα της παραγράφου 3 του άρθρου 98.
- 15 Από την άλλη πλευρά, η αναφορά που κάνει το άρθρο 98, παράγραφος 3, της οδηγίας 2006/112 στην «εφαρμογή των μειωμένων συντελεστών που αναφέρονται στην παράγραφο 1» θα μπορούσε να εκληφθεί και υπό την έννοια ότι η εξουσία οριοθέτησης με βάση τη ΣΟ υφίσταται ανεξαρτήτως του ποια διάταξη είναι εκείνη που παρέχει στο ενδιαφερόμενο κράτος μέλος τη δυνατότητα

να εφαρμόσει τον μειωμένο συντελεστή. Η άποψη αυτή συνάδει και με το γεγονός ότι το άρθρο 122 –για τη μεταβατική περίοδο που ισχύει μέχρι τη θέσπιση οριστικού καθεστώτος– επεκτείνει τη δυνατότητα εφαρμογής του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ, η οποία προκύπτει από το άρθρο 98, παράγραφοι 1 και 2 (πρβλ. απόφαση της 5ης Σεπτεμβρίου 2019, *Regards Photographiques*, C-145/18, EU:C:2019:668, σκέψη 44 επί του άρθρου 103 της οδηγίας).

- 16 Δεδομένου άλλωστε ότι το άρθρο 122 της οδηγίας 2006/112 αποτελεί μεταβατική διάταξη, θα ήταν νομοτεχνικά δύσκολο οι κατηγορίες των αγαθών τις οποίες αφορά να συμπεριληφθούν και στη διάταξη του άρθρου 98, παράγραφος 2, σε συνδυασμό με το παράρτημα III της οδηγίας. Υπό αυτές τις συνθήκες, το γεγονός ότι η εξουσία οριοθέτησης με βάση τη ΣΟ δεν ρυθμίζεται πλέον στο παράρτημα III της οδηγίας 2006/112 –σε αντίθεση με την προϊσχύσασα ρύθμιση του άρθρου 12, παράγραφος 3, στοιχείο α΄, τρίτο εδάφιο, σε συνδυασμό με το παράρτημα Η της οδηγίας 77/388–, θα μπορούσε να εκληφθεί ως συνειδητή επιλογή του νομοθέτη της Ένωσης να επεκτείνει την εν λόγω εξουσία και στις δυνατότητες εφαρμογής μειωμένου συντελεστή που προβλέπονται στις μεταβατικές διατάξεις των άρθρων 109 επ. της οδηγίας 2006/112.

### ***Επί του τρίτου ερωτήματος***

*Επιλεκτική εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ (μόνον) εφόσον τηρείται η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας*

- 17 Στο μέτρο που τα κράτη μέλη έχουν την εξουσία να εφαρμόζουν μειωμένο συντελεστή στις παραδόσεις αγαθών ορισμένων κατηγοριών, μπορούν επίσης, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, να αποφασίσουν ότι θα εφαρμόσουν τον μειωμένο συντελεστή μόνο σε μία συγκεκριμένη και ειδική περίπτωση της αντίστοιχης κατηγορίας. Ωστόσο, όταν ένα κράτος μέλος αποφασίζει να εφαρμόσει επιλεκτικά τον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, οφείλει να σέβεται την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Η αρχή αυτή δεν επιτρέπει να επιφυλάσσεται διαφορετική μεταχείριση από πλευράς ΦΠΑ σε παρόμοια αγαθά ή υπηρεσίες, που τελούν σε ανταγωνισμό μεταξύ τους (πρβλ. απόφαση της 27ης Ιουνίου 2019, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie* κ.λπ., C-597/17, EU:C:2019:544, σκέψεις 44 επ.).

*Επιφυλάξεις ως προς τα κριτήρια διάγνωσης της ομοιότητας δύο αγαθών*

- 18 Οι επιφυλάξεις του αιτούντος δικαστηρίου αφορούν τα κριτήρια που πρέπει να χρησιμοποιηθούν στο πλαίσιο της επιλεκτικής εφαρμογής μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν δύο αγαθά είναι παρόμοια.
- 19 Επί του ζητήματος αυτού, το αιτούν δικαστήριο έχει κρίνει, όσον αφορά το άρθρο 12, παράγραφος 3, στοιχείο α΄, τρίτο εδάφιο, σε συνδυασμό με το παράρτημα Η της οδηγίας 77/388, ότι τα αγαθά που κατατάσσονται σε διαφορετικές διακρίσεις της ΣΟ δεν θεωρούνται παρόμοια ανεξαρτήτως του αν έχουν την ίδια ακριβώς

χρήση, και για τον λόγο αυτόν δεν είναι υποχρεωτική η υπαγωγή τους στον ίδιο συντελεστή ΦΠΑ, χωρίς τούτο να συνιστά παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας.

- 20 Ωστόσο, το Δικαστήριο εν τω μεταξύ έκρινε επανειλημμένως, όσον αφορά την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, ότι για να προσδιοριστεί η ομοιότητα μεταξύ δύο αγαθών ή υπηρεσιών, πρέπει να ληφθεί υπόψη κυρίως η άποψη του μέσου καταναλωτή, θα πρέπει δε να αποφεύγονται τεχνητές διακρίσεις που στηρίζονται σε ασήμαντες διαφορές (απόφαση της 27ης Φεβρουαρίου 2014, Pro Med Logistik και Pongratz, C-454/12 και C-455/12, EU:C:2014:111, σκέψη 53, και απόφαση της 10ης Νοεμβρίου 2011, The Rank Group, C-259/10 και C-260/10, EU:C:2011:719, σκέψη 43). Κατά συνέπεια, δύο αγαθά ή υπηρεσίες είναι παρόμοια όταν έχουν ανάλογες ιδιότητες και ικανοποιούν τις ίδιες ανάγκες του καταναλωτή, με γνώμονα ένα κριτήριο συγκρισιμότητας των χρήσεων, και όταν οι υπάρχουσες διαφορές δεν επηρεάζουν σημαντικά την απόφαση του μέσου καταναλωτή να επιλέξει το ένα αγαθό ή υπηρεσία από τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες (απόφαση της 27ης Ιουνίου 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie κ.λπ., C-597/17, EU:C:2019:544, σκέψη 48, και απόφαση της 10ης Νοεμβρίου 2011, The Rank Group, C-259/10 και C-260/10, EU:C:2011:719, σκέψη 44).
- 21 Υπ' αυτές τις συνθήκες το αιτούν δικαστήριο διατηρεί επιφυλάξεις ως προς το αν δύναται να παραμείνει προσηλωμένο στη νομολογία του, σύμφωνα με την οποία η διαφορετική δασμολογική ταξινόμηση των σχετικών αγαθών αποκλείει την αντιμετώπισή τους ως παρόμοια αγαθά. Πράγματι, ενώ το καθοριστικό κριτήριο που έχει θέσει η προμνησθείσα νομολογία του Δικαστηρίου, ήτοι η άποψη του μέσου καταναλωτή, απαιτεί να εξετάζεται η ομοιότητα των αγαθών υπό το πρίσμα της χρήσης που επιφυλάσσει στην παροχή ο μέσος καταναλωτής, το καθοριστικό κριτήριο για τη δασμολογική ταξινόμηση κάθε αγαθού αναζητείται στα εν γένει αντικειμενικά χαρακτηριστικά και ιδιότητές του (πρβλ. πρόσφατη απόφαση της 30ής Απριλίου 2020, DHL Logistics [Σλοβακία], C-810/18, EU:C:2020:336, σκέψη 25). Δεν αποκλείεται βέβαια να αποτελέσει αντικειμενικό κριτήριο ταξινόμησης η σκοπούμενη χρήση του αγαθού, υπό την προϋπόθεση ότι είναι συμφυής με αυτό (απόφαση της 30ής Απριλίου 2020, DHL Logistics [Σλοβακία], C-810/18, EU:C:2020:336, σκέψη 26). Ωστόσο, ο σκοπός χρήσης του αγαθού αποτελεί λυσιτελές κριτήριο μόνον στο μέτρο που η δασμολογική κατάταξη δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί με βάση τα αντικειμενικά χαρακτηριστικά του και τις αντικειμενικές ιδιότητές του (απόφαση της 5ης Σεπτεμβρίου 2019, TDK-Lambda Germany, C-559/18, EU:C:2019:667, σκέψη 27).
- 22 Στην προκειμένη περίπτωση, η εφαρμογή των δύο ανωτέρω κριτηρίων οδηγεί σε διαφορετικά αποτελέσματα: Με γνώμονα την άποψη του μέσου καταναλωτή, τα ρινίσματα ξυλίας, περί των οποίων πρόκειται στην ένδικη διαφορά, δεν εμφανίζουν σημαντικές διαφορές σε σχέση με τις άλλες μορφές καυσόξυλων που υπάγονται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, δεδομένου ότι χρησιμοποιούνται με τον ίδιο τρόπο σε εγκαταστάσεις θέρμανσης για καύση και παραγωγή θερμότητας. Αντιθέτως, με γνώμονα τα αντικειμενικά χαρακτηριστικά και τις

ιδιότητες τους, τα ρινίσματα ξυλείας διακρίνονται σαφώς από τις λοιπές αντίστοιχες μορφές καυσόξυλων, λόγω της ειδικής επεξεργασίας που υφίστανται κατά τον τεμαχισμό τους, του σχήματος που λαμβάνουν κατόπιν της επεξεργασίας αυτής και λόγω των εξωτερικών συνθηκών υπό τις οποίες χρησιμοποιούνται ως καύσιμη ύλη. Ανάλογα λοιπόν με το κριτήριο που χρησιμοποιείται, τα ρινίσματα ξυλείας μπορούν να θεωρηθούν είτε παρόμοια με τις άλλες μορφές καυσόξυλων είτε διαφορετικά από αυτές.

#### *Σημασία της εξουσίας οριοθέτησης βάσει της ΣΟ*

- 23 Καθοριστική σημασία για τις επιφυλάξεις που παραθέτει εν προκειμένω το αιτούν δικαστήριο ως προς τα εφαρμοστέα κριτήρια για τη διάγνωση της ομοιότητας των αγαθών έχει το ζήτημα της βαρύτητας που αποδίδεται στην εξουσία των κρατών μελών να καθορίζουν επακριβώς το πεδίο εφαρμογής του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ με βάση τη ΣΟ. Εάν η ομοιότητα των αγαθών προσδιοριζόταν με μοναδικό γνώμονα την άποψη του μέσου καταναλωτή, τότε σε κάθε περίπτωση αμφισβήτησης η δυνατότητα οριοθέτησης με βάση τη ΣΟ θα καθίστατο τελικά άνευ αντικειμένου ή, ακόμη και αν αίρονταν οι όποιες αμφισβητήσεις, γενικώς θα περιοριζόταν σημαντικά, παρά το γεγονός ότι στο άρθρο 98, παράγραφος 3, της οδηγίας 2006/112 υπάρχει ρητή πρόβλεψη ότι τα κράτη μέλη έχουν την εξουσία να οριοθετούν το πεδίο εφαρμογής του μειωμένου συντελεστή.
- 24 Εξάλλου, και το Δικαστήριο έχει ήδη επισημάνει σε άλλες περιπτώσεις ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν επιτρέπεται να αντιβαίνει σε εξαίρεση που έχει προβλεφθεί ρητώς από τον νομοθέτη, ούτε και να θίγει την πρακτική αποτελεσματικότητά της εν λόγω εξαίρεσης (απόφαση της 8ης Φεβρουαρίου 2018, Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατά Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, C-380/16, EU:C:2018:76, σκέψη 58 □ πρβλ. επίσης προτάσεις της γενικής εισαγγελέα E. Sharpston της 8ης Μαΐου 2012 στην υπόθεση C-44/11, EU:C:2012:276, σημείο 60). Στην προκειμένη περίπτωση, ωστόσο, οι περιορισμοί της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας εξαρτώνται από το εάν το κράτος μέλος θα ασκήσει την εξουσία του να οριοθετήσει το πεδίο εφαρμογής του μειωμένου συντελεστή βάσει της ΣΟ, και συνεπώς οι περιορισμοί αυτοί απορρέουν μόνον έμμεσα από ρύθμιση της οδηγίας 2006/112.
- 25 Στην περίπτωση δε που η ρητώς παρεχόμενη στα κράτη μέλη εξουσία δυνάμει του άρθρου 98, παράγραφος 3, της οδηγίας 2006/112 αποτελεί ταυτόχρονα και εξαίρεση προβλεφθείσα ρητώς από τον νομοθέτη, υπό την προαναφερθείσα έννοια, ένας σκοπός χρήσης που δεν λαμβάνεται υπόψη κατά τη δασμολογική ταξινόμηση –καθώς και η άποψη του μέσου καταναλωτή που διαμορφώνεται βάσει του εν λόγω σκοπού χρήσης– δεν θα μπορούσαν να αντιταχθούν σε εφαρμογή του κανονικού συντελεστή ΦΠΑ, η οποία στηρίζεται στην οριοθέτηση βάσει της ΣΟ. Τούτο θα ήταν συμβατό και με την αρχή της αυστηρής ερμηνείας των μειωμένων συντελεστών, η οποία πρέπει να εφαρμόζεται παραλλήλως προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας (απόφαση της 9ης Μαρτίου 2017, Oxysecure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, σκέψη 32). Μια τέτοια αυστηρή ερμηνεία θα ήταν κατά μείζονα λόγο δικαιολογημένη εν προκειμένω, διότι η



διάταξη του άρθρου 122 της οδηγίας 2006/112 αποτελεί παρέκκλιση που επιτρέπεται μόνον κατά τη διάρκεια μεταβατικής περιόδου (πρβλ. απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2012, Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατά Γαλλικής Δημοκρατίας, C-119/11, EU:C:2012:104, σκέψη 29, και απόφαση της 7ης Μαρτίου 2002, Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων κατά Δημοκρατίας της Φινλανδίας, C-169/00, EU:C:2002:149, σκέψη 34).

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ