

Zaak C-515/20

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

14 oktober 2020

Verwijzende rechter:

Bundesfinanzhof (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

10 juni 2020

Verzoekster:

B AG

Verweerder:

Finanzamt A

Voorwerp van het hoofdgeding

Richtlijn 2006/112 – Uitlegging van het begrip „brandhout” in artikel 122 – Toelaatbaarheid van de afbakening van het toepassingsgebied van artikel 122 door een lidstaat, waarbij deze gebruikmaakt van de gecombineerde nomenclatuur – In aanmerking te nemen criteria

Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing

Uitlegging van het Unierecht, artikel 267 VWEU

Prejudiciële vragen

- 1) Moet het begrip „brandhout” in artikel 122 van richtlijn 2006/112/EG aldus worden uitgelegd dat het iedere vorm van hout omvat die op grond van zijn objectieve eigenschappen uitsluitend bestemd is om te worden verbrand?

- 2) Kan een lidstaat die op grond van artikel 122 van richtlijn 2006/112/EG een verlaagd tarief voor leveringen van brandhout in het leven roept, voor de vaststelling van de juiste omschrijving van het toepassingsgebied daarvan gebruikmaken van de gecombineerde nomenclatuur overeenkomstig artikel 98, lid 3, van richtlijn 2006/112/EG?
- 3) Indien de tweede vraag bevestigend wordt beantwoord: mag een lidstaat de hem bij artikel 122 en artikel 98, lid 3, van richtlijn 2006/112/EG toegekende bevoegdheid om voor de vaststelling van de omschrijving van het toepassingsgebied van de verlaging van het belastingtarief voor leveringen van brandhout gebruik te maken van de gecombineerde nomenclatuur, met inachtneming van het beginsel van fiscale neutraliteit aldus uitoefenen dat de leveringen van verschillende vormen van brandhout die op grond van hun objectieve kenmerken en eigenschappen van elkaar verschillen, maar die uit het oogpunt van de gemiddelde consument aan dezelfde behoefte (in casu: verwarmen) voldoen – waarbij het vergelijkbare gebruik de maatstaf is – en dus met elkaar concurreren, aan verschillende belastingtarieven zijn onderworpen?

Aangevoerde Unierechtelijke bepalingen

Bijlage I bij verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad van 23 juli 1987 met betrekking tot de tarief- en statistiek nomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief, zoals gewijzigd bij uitvoeringsverordening (EU) nr. 1101/2014 van de Commissie van 16 oktober 2014 (gecombineerde nomenclatuur, hierna: „GN”)

Zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij richtlijn 92/77/EEG van de Raad van 19 oktober 1992, in het bijzonder artikel 12, lid 3, onder a), derde alinea, juncto bijlage H

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, in het bijzonder de artikelen 98 en 122

Aangevoerde nationale bepalingen

Umsatzsteuergesetz (Duitse wet op de omzetbelasting, hierna: „UStG”), met name § 12, lid 2, punt 1, juncto punt 48 van bijlage 2

Korte weergave van de feiten en de procedure

- 1 Partijen verschillen van mening over de toepassing van het verlaagde omzetbelastingtarief ten aanzien van de levering van houtsnippers.

- 2 Verzoekster heeft in december 2015 aan verschillende klanten houtsnippers geleverd en heeft hun naast de daarvoor te betalen bedragen 7 % btw in rekening gebracht.
- 3 Verweerder stelt zich op het standpunt dat niet het verlaagde omzetbelastingtarief van 7 %, maar het normale belastingtarief (19 %) moet worden toegepast op verzoeksters leveringen, hetgeen verzoekster betwist.

Korte weergave van de motivering van de prejudiciële verwijzing

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

- 4 Artikel 98 van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„1. De lidstaten kunnen een of twee verlaagde tarieven toepassen.

2. De verlaagde tarieven zijn uitsluitend van toepassing op de goederenleveringen en de diensten die tot de in bijlage III genoemde categorieën behoren.

[...]

3. Bij de toepassing van de in lid 1 bedoelde verlaagde tarieven op de categorieën waarin aan goederen wordt gerefereerd, mogen de lidstaten voor de vaststelling van de juiste omschrijving van de betrokken categorie gebruikmaken van de gecombineerde nomenclatuur.”

- 5 Overeenkomstig artikel 122 van richtlijn 2006/112 mogen de lidstaten onder andere op leveringen van brandhout een verlaagd belastingtarief toepassen. Dit artikel behoort tot de bijzondere bepalingen van de richtlijn die van toepassing zijn tot de invoering van de definitieve btw-regeling (artikel 109 e.v.).
- 6 De GN bevat de volgende onderverdelingen van post 4401:

GN-code	Omschrijving
4401	Brandhout, in de vorm van ronde of andere blokken, rijshout, takkenbossen en dergelijke; hout in plakjes, spanen of kleine stukjes; zaagsel, resten en afval, van hout, ook indien geperst tot blokken, briketten, pellets of dergelijke vormen
4401 10 00	– brandhout, in de vorm van ronde en andere blokken, rijshout, takkenbossen en dergelijke
	– hout in plakjes, spanen of kleine stukjes
4401 21 00	– – naaldhout
4401 22 00	– – ander
	– zaagsel, resten en afval, van hout, ook indien geperst tot

	blokken, briketten, pellets of dergelijke vormen
4401 31 00	-- houtpellets
4401 39	-- andere
4401 39 20	--- geperst (bijvoorbeeld briketten)
	--- andere
4401 39 30	---- zaagsel
4401 39 80	---- andere

Nationaal recht

- 7 De Duitse wetgever heeft in § 12, lid 2, punt 1, UStG juncto punt 48 van bijlage 2 bij het UStG bepaald dat de belasting op onder andere leveringen van bepaalde vormen van hout – te weten a) brandhout in de vorm van ronde en andere blokken, rijshout, takkenbossen en dergelijke, en b) zaagsel, resten en afval, van hout, ook indien geperst tot blokken, briketten, pellets of dergelijke vormen – wordt verlaagd naar 7 %.
- 8 Bijlage 2 bij het UStG verwijst naar de GN. Volgens de rechtspraak van de verwijzende rechter moet de vraag inzake de indeling van goederen in de posten of postonderverdelingen van de GN – en diensgevolge de omvang van het toepassingsgebied van het verlaagde belastingtarief – dus uitsluitend worden beantwoord aan de hand van bepalingen en begrippen met betrekking tot het belastingtarief.
- 9 Bij de dienovereenkomstig te verrichten tariefomschrijving komt de toepassing van het verlaagde belastingtarief voor leveringen van houtsnippers niet in aanmerking, omdat deze als hout in de vorm van spanen of kleine stukjes moeten worden ingedeeld onder GN-onderverdelingen 4401 21 00 of 4401 22 00 en dus niet onder § 12, lid 2, punt 1, UStG juncto punt 48 van bijlage 2 bij het UStG vallen.
- 10 De houtsnippers die in casu aan de orde zijn, zijn uitsluitend bestemd om als verbrandingsmateriaal te worden gebruikt. Zij concurreren met andere vormen van hout die – zoals blokken en tot pellets of briketten geperst zaagsel – gewoonlijk als brandstof dienen en waarvan de levering overeenkomstig § 12, lid 2, punt 1, UStG juncto punt 48 van bijlage 2 bij het UStG aan het verlaagde belastingtarief is onderworpen.

Eerste vraag

- 11 De eerste prejudiciële vraag betreft de uitlegging van het begrip „brandhout” in artikel 122 van richtlijn 2006/112. Voor zover het Unierecht – zoals in casu artikel 122 – niet uitdrukkelijk verwijst naar het recht van de lidstaten, moeten de lidstaten zich bij de precisering van de categorieën goederen waarop zij een verlaagd btw-tarief toepassen, houden aan de afbakening daarvan, zoals uitgelegd

door het Hof (zie arrest van 17 januari 2013, Commissie/Spanje, C-360/11, EU:C:2013:17, punt 19 e.v.).

- 12 Bij de uitlegging van het begrip „brandhout” in artikel 122 van richtlijn 2006/112 kan op basis van de omgangstaal (zie arrest van 17 januari 2013, Commissie/Spanje, C-360/11, EU:C:2013:17, punt 63, met betrekking tot bijlage III bij richtlijn 2006/112) worden aangenomen dat het iedere vorm van hout omvat die op grond van zijn objectieve eigenschappen uitsluitend bestemd is om te worden verbrand.

Tweede vraag

- 13 De verwijzende rechter betwijfelt of de lidstaten bij de toepassing van de mogelijkheid in artikel 122 van richtlijn 2006/112 bevoegd zijn om voor de vaststelling van de juiste omschrijving van het toepassingsgebied van een verlaagd belastingtarief voor leveringen van brandhout gebruik te maken van de GN. Artikel 98, lid 3, van richtlijn 2006/112 voorziet in beginsel in een dergelijke bevoegdheid. Het valt evenwel te betwijfelen of deze bevoegdheid zich ook uitstrekt tot de in artikel 122 bedoelde gevallen, dan wel of zij beperkt is tot de gevallen waarin goederen uit de in bijlage III bij de richtlijn genoemde categorieën worden geleverd.
- 14 Voor een dergelijke beperking kan pleiten dat artikel 98, lid 3, van richtlijn 2006/112 met het begrip „betrokken categorie” aanknoopt bij de bewoordingen van lid 2 van de bepaling, dat naar de „in bijlage III genoemde categorieën” verwijst. Voorts verduidelijkt artikel 98, lid 2, volgens de systematiek van de bepaling de in lid 1 ervan opgenomen regeling, waaraan artikel 98, lid 3, blijkens de duidelijke bewoordingen daarvan refereert.
- 15 Anderzijds kan de verwijzing in artikel 98, lid 3, van richtlijn 2006/112 naar de „toepassing van de in lid 1 bedoelde verlaagde tarieven” ook aldus worden opgevat dat de bevoegdheid om voor de afbakening gebruik te maken van de GN bestaat, ongeacht de bepaling waarop de mogelijkheid van de desbetreffende lidstaat tot toepassing van een verlaagd belastingtarief berust. Dat zou stroken met het feit dat artikel 122 de uit artikel 98, leden 1 en 2, voortvloeiende mogelijkheid om een verlaagd btw-tarief toe te passen – tijdelijk – uitbreidt (zie arrest van 5 september 2019, Regards Photographiques, C-145/18, EU:C:2019:668, punt 44, met betrekking tot artikel 103 van de richtlijn).
- 16 Omdat het om een overgangsbepaling gaat, zou het juridisch-technisch moeilijk zijn geweest om de in artikel 122 van richtlijn 2006/112 genoemde categorieën goederen op te nemen in artikel 98, lid 2, juncto bijlage III bij de richtlijn. Tegen deze achtergrond kan de omstandigheid dat de bevoegdheid om voor de afbakening gebruik te maken van de GN – anders dan volgens de eerdere regeling in artikel 12, lid 3, onder a), derde alinea, van richtlijn 77/388 juncto bijlage H bij deze richtlijn – thans niet meer is geregeld in bijlage III bij richtlijn 2006/112, ervoor pleiten dat het een weloverwogen keuze van de Uniewetgever was dat deze

bevoegdheid zich ook uitstrekt tot de in de overgangsbepalingen van artikel 109 e.v. van richtlijn 2006/112 opgenomen mogelijkheden tot toepassing van een verlaagd belastingtarief.

Derde vraag

Selectieve toepassing van het verlaagde btw-tarief (alleen) mits inachtneming van het beginsel van fiscale neutraliteit

- 17 Voor zover de lidstaten bevoegd zijn om voor bepaalde categorieën prestaties een verlaagd tarief toe te passen, kunnen zij volgens de rechtspraak van het Hof ervoor kiezen om het verlaagde tarief enkel toe te passen op een concreet en specifiek aspect van de desbetreffende categorie. Wanneer een lidstaat ervoor kiest het verlaagde btw-tarief selectief toe te passen, moet hij echter het beginsel van fiscale neutraliteit eerbiedigen. Dit beginsel verzet zich ertegen dat soortgelijke goederen of diensten, die met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld (zie arrest van 27 juni 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a., C-597/17, EU:C:2019:544, punt 44 e.v.).

Twijfels over het criterium ter bepaling of twee goederen soortgelijk zijn

- 18 De twijfels van de verwijzende rechter betreffen het criterium dat in het kader van de selectieve toepassing van het verlaagde btw-tarief moet worden toegepast om te bepalen of twee goederen soortgelijk zijn.
- 19 In dit verband heeft de verwijzende rechter met betrekking tot artikel 12, lid 3, onder a), derde alinea, van richtlijn 77/388 juncto bijlage H bij deze richtlijn geoordeeld dat onder verschillende GN-onderverdelingen in te delen goederen ongeacht hun identieke toepassingsgebied niet soortgelijk zijn en daarom zelfs met inachtneming van het beginsel van fiscale neutraliteit niet mogen worden onderworpen aan hetzelfde btw-tarief.
- 20 Intussen heeft het Hof met betrekking tot het beginsel van fiscale neutraliteit echter vastgesteld dat het oogpunt van de gemiddelde consument bepalend is voor het antwoord op de vraag of twee goederen of diensten soortgelijk zijn, waarbij kunstmatige onderscheiden op basis van onbeduidende verschillen moeten worden vermeden (arresten van 27 februari 2014, Pro Med Logistik en Pongratz, C-454/12 en C-455/12, EU:C:2014:111, punt 53, en 10 november 2011, The Rank Group, C-259/10 en C-260/10, EU:C:2011:719, punt 43). Twee goederen of diensten zijn dus soortgelijk wanneer zij overeenkomstige eigenschappen vertonen en aan dezelfde behoeften van de consument voldoen – waarbij het vergelijkbare gebruik de maatstaf is – en wanneer de verschillen die zij vertonen, de beslissing van de consument om het ene of het andere goed dan wel de ene of de andere dienst te betrekken niet aanmerkelijk beïnvloeden (arresten van 27 juni 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a., C-597/17, EU:C:2019:544, punt 48, en

10 november 2011, The Rank Group, C-259/10 en C-260/10, EU:C:2011:719, punt 44).

- 21 In het licht daarvan vraagt de verwijzende rechter zich af of hij kan vasthouden aan zijn rechtspraak dat een verschillende tariefindeling uitsluit dat de betrokken goederen soortgelijk zijn. Terwijl het volgens de aangehaalde rechtspraak van het Hof doorslaggevende oogpunt van de gemiddelde consument verlangt dat het onderzoek van de soortgelijkheid wordt toegespitst op het gebruik door de gemiddelde consument van de prestatie, zijn in beginsel namelijk louter de objectieve kenmerken en eigenschappen van de goederen van belang voor de tariefindeling [zie laatstelijk arrest van 30 april 2020, DHL Logistics (Slovakia), C-810/18, EU:C:2020:336, punt 25]. Ook de bestemming van het product kan een objectief indelingscriterium zijn, wanneer die bestemming inherent is aan het product [arrest van 30 april 2020, DHL Logistics (Slovakia), C-810/18, EU:C:2020:336, punt 26], maar de bestemming van het product kan slechts een relevant criterium zijn voor zover de indeling niet uitsluitend op basis van de objectieve kenmerken en eigenschappen van het product kan worden verricht (arrest van 5 september 2019, TDK-Lambda Germany GmbH, C-559/18, EU:C:2019:667, punt 27).
- 22 In casu leiden deze twee criteria tot verschillende resultaten: uit het oogpunt van de gemiddelde consument vertonen de houtsnippers die in casu aan de orde zijn, geen wezenlijke verschillen met andere vormen van brandhout, op de levering waarvan het verlaagde belastingtarief moet worden toegepast, aangezien zij in dezelfde mate worden gebruikt voor zowel verbranding als warmtewinning in verwarmingsinstallaties. Wat hun objectieve kenmerken en eigenschappen betreft, zijn houtsnippers wegens de bijzondere wijze waarop zij worden verkregen, namelijk door te hakselen, hun hieruit voortvloeiende vorm en de externe omstandigheden van het gebruik ervan als brandstof duidelijk te onderscheiden van zulke andere vormen van brandhout. Naargelang van het toegepaste criterium moet derhalve worden bevestigd of ontkend dat houtsnippers en andere vormen van brandhout soortgelijk zijn.

Belang van de bevoegdheid om voor de afbakening gebruik te maken van de GN

- 23 De uiteengezette twijfels over het criterium dat in casu ter bepaling van de soortgelijkheid moet worden toegepast, betreffen in wezen de vraag welk belang moet worden gehecht aan de bevoegdheid van de lidstaten om voor de vaststelling van de juiste omschrijving van het toepassingsgebied van een verlaagd belastingtarief gebruik te maken van de GN. Indien de soortgelijkheid uitsluitend uit het oogpunt van de gemiddelde consument moet worden bepaald, zou de mogelijkheid om voor de afbakening gebruik te maken van de GN in het onderhavige geval worden uitgehold en in het algemeen, los van het onderhavige geschil, aanzienlijk worden ingeperkt, hoewel de lidstaten krachtens artikel 98, lid 3, van richtlijn 2006/112 hiervoor uitdrukkelijk bevoegd zijn.

- 24 Ook het Hof heeft in een andere context reeds benadrukt dat het beginsel van fiscale neutraliteit niet in de weg kan staan aan een door de wetgever uitdrukkelijk bepaalde uitzondering en geen afbreuk kan doen aan het nuttig effect daarvan (arrest van 8 februari 2018, Commissie/Duitsland, C-380/16, EU:C:2018:76, punt 58; zie ook de conclusie van de advocaat-generaal van 8 mei 2012 in zaak C-44/11, EU:C:2012:276, punt 60). In casu hangt de beperking van het beginsel van fiscale neutraliteit echter af van de uitoefening door de lidstaat van de bevoegdheid om voor de afbakening gebruik te maken van de GN en berust zij dus slechts indirect op een regeling van richtlijn 2006/112.
- 25 Indien de in artikel 98, lid 3, van richtlijn 2006/112 vastgestelde bevoegdheid toch een door de wetgever uitdrukkelijk bepaalde uitzondering in voornoemde zin vormt, kan een bij de tariefindeling niet in aanmerking te nemen gebruikswijze – en het daarop gebaseerde oogpunt van een gemiddelde consument – niet in de weg staan aan de toepassing van het normale belastingtarief die berust op een afbakening waarbij gebruik wordt gemaakt van de GN. Dat zou ook stroken met het beginsel van strikte uitlegging van verlaagde belastingtarieven, dat naast het beginsel van fiscale neutraliteit moet worden toegepast (arrest van 9 maart 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, punt 32). Een dergelijke strikte uitlegging is in casu wellicht des te meer gerechtvaardigd, aangezien artikel 122 van richtlijn 2006/112 een uitsluitend tijdens een overgangsperiode toegestane uitzondering vormt (zie arresten van 28 februari 2012, Commissie/Frankrijk, C-119/11, EU:C:2012:104, punt 29, en 7 maart 2002, Commissie/Finland, C-169/00, EU:C:2002:149, punt 34).