



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

3. února 2022 *

„Řízení o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 122 – Snížená sazba u dodání palivového dřeva – Rozlišení podle objektivních charakteristik a vlastností výrobků – Formy dřeva určené ke spalování, které slouží stejné potřebě spotřebitele a navzájem si konkurují – Zásada daňové neutrality“

Ve věci C-515/20,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo) ze dne 10. června 2020, došlým Soudnímu dvoru dne 14. října 2020, v řízení

B AG

proti

Finanzamt A,

SOUDNÍ DVŮR (šestý senát),

ve složení L. Bay Larsen, místopředseda Soudního dvora vykonávající funkci předsedy šestého senátu, N. Jääskinen a J.-C. Bonichot (zpravodaj), soudci,

generální advokát: E. Tančev,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za B AG par T. Hammerem, Wirtschaftsprüfer a Steuerberater, jakož i C. Hammer, Steuerberater,
- za německou vládu J. Möllerem a S. Costanzo, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a R. Pethkem, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: němčina.

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 98 a 122 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností B AG a Finanzamt A (finanční úřad A, Německo) (dále jen „správce daně“) ve věci uplatnění snížené sazby daně z přidané hodnoty (DPH) u dodání dřevní štěpky.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice o DPH

- 3 Bod 4 odůvodnění směrnice o DPH uvádí:

„Dosažení cíle vytvoření vnitřního trhu předpokládá, že v členských státech jsou uplatňovány právní předpisy o daních z obratu, které nenarušují podmínky hospodářské soutěže ani nebrání volnému pohybu zboží a služeb. Je proto nezbytné dosáhnout takové harmonizace právních předpisů týkajících se daní z obratu pomocí systému [DPH], která co nejvíce vyloučí faktory, jež mohou narušovat podmínky hospodářské soutěže jak na úrovni členských států, tak na úrovni Společenství.“

- 4 Bod 7 odůvodnění této směrnice zní takto:

„Společný systém DPH by měl, přestože sazby a osvobození od daně nejsou zcela harmonizovány, vést k neutralitě v hospodářské soutěži v tom smyslu, že obdobné zboží a služby na území každého členského státu nesou stejné daňové zatížení bez ohledu na délku výrobního a distribučního řetězce.“

- 5 Článek 96 uvedené směrnice stanoví:

„Členské státy uplatňují základní sazbu DPH, kterou stanoví každý členský stát jako procentní podíl ze základu daně a která je stejná pro dodání zboží i pro poskytnutí služby.“

- 6 Článek 98 směrnice o DPH stanoví:

„1. Členské státy mohou uplatňovat jednu či dvě snížené sazby.

2. Snížené sazby se uplatňují pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb těch kategorií, které jsou uvedeny v příloze III.

[...]

3. Členské státy mohou při uplatňování snížených sazeb podle odstavce 1 na kategorie týkající se zboží použít k přesnému vymezení rozsahu dané kategorie kombinovanou nomenklaturu.“

7 Příloha III této směrnice, jež stanoví seznam dodání zboží a poskytnutí služeb, která mohou být předmětem snížené sazby uvedené v článku 98, neobsahuje kategorii výrobků „palivové dřevo“.

8 Články 109 až 122 uvedené směrnice stanoví podmínky, za kterých mohou členské státy uplatňovat snížené sazby DPH, dokud není zaveden konečný režim.

9 Článek 122 této směrnice stanoví:

„Členské státy mohou uplatňovat sníženou sazbu [...] u dodání palivového dříví.“

KN

10 Kombinovaná nomenklatura (dále jen „KN“) je uvedena v příloze I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (Úř. věst. 1987, L 256, s. 1; Zvl. vyd. 02/02, s. 382), ve znění prováděcího nařízení Komise (EU) č. 1101/2014 ze dne 16. října 2014 (Úř. věst. 2014, L 312, s. 1).

11 Obsahuje mimo jiné následující čísla sazebníku:

Kód KN	Popis zboží
4401	– Palivové dřevo v polenech, špalcích, větvích, otepích nebo v podobných tvarech; dřevěné štěpky nebo třísky; piliny a dřevěné zbytky a dřevěný odpad, též aglomerované do polen, briket, pelet nebo podobných tvarů
4401 10 00	– palivové dřevo v polenech, špalcích, větvích, otepích nebo v podobných tvarech
	– dřevěné štěpky nebo třísky
4401 21 00	– – jehličnaté
4401 22 00	– – jiné než jehličnaté
	– piliny, dřevěné zbytky a dřevěný odpad, též aglomerované do polen, briket, pelet nebo podobných tvarů
4401 31 00	– – dřevěné pelety
4401 39	– – ostatní
4401 39 20	– – – aglomerované (například brikety)
	– – – ostatní
4401 39 30	– – – – piliny

Německé právo

- 12 Ustanovení § 12 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) stanoví:

„(1) Sazba daně činí pro každé zdanitelné plnění 19 % vyměřovacího základu daně (§§ 10, 11, § 25 odst. 3 a § 25a odst. 3 a 4).

(2) Sazba daně se snižuje na 7 % u následujících plnění:

1. dodání, dovoz nebo pořízení uvnitř Společenství v případě zboží, které je uvedeno v příloze 2, s výjimkou zboží uvedeného pod číslem 49 písm. f) a čísly 53 a 54;

[...]

- 13 Číslo 48 přílohy 2 tohoto zákona zní následovně:

Pořadové číslo	Popis zboží	Celní sazebník (kapitola, položka, podpoložka)
48	dřevo, a sice	
	a) palivové dřevo v polenech, špalcích, větvích, otepích nebo v podobných tvarech	podpoložka 4401 10 00
	b) piliny, dřevěné zbytky a dřevěný odpad, též aglomerované do polen, briket, pelet nebo podobných tvarů	podpoložka 4401 30

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 14 Spor se týká uplatnění snížené sazby DPH u dodávek dřevní štěpky.
- 15 Žalobkyně v původním řízení v průběhu roku 2015 uváděla na trh dřevní štěpku s chráněnými označeními „Flokets weiss“ (tzv. průmyslová štěpka) a „Flokets natur“ (tzv. lesní štěpka) a zajišťovala údržbu topných zařízení používajících jako palivo dřevní štěpku.
- 16 Průmyslová štěpka je výsledkem pořezu kulatiny, kdy jsou odřezky rozřezány na štěpku ve štěpkovačích. Lesní štěpka pochází z korun stromů a mlází získaných při údržbě lesů. Zbytky dřeva jsou rozřezány strojově v lese a poté žalobkyní v původním řízení usušeny.
- 17 Během zdaňovacího období roku 2015 žalobkyně v původním řízení dodala lesní a průmyslovou štěpku obci A a farnosti B. V tomto období rovněž dodala v rámci dohody o „provozu zařízení na vytápění štěpkou včetně údržby a čištění“ uzavřené s obcí C dřevní štěpku jako palivo.
- 18 V předběžném přiznání k DPH za rok 2015 uplatnila žalobkyně v původním řízení na výše uvedená plnění základní sazbu (19 %) v souladu s názorem správce daně vyjádřeným při předchozí daňové kontrole.

- 19 Žalobkyně v původním řízení napadla tuto sazbu u Finanzgericht (finanční soud, Německo), který žalobě částečně vyhověl. Uvedený soud rozhodl, že dodávky dřevní štěpky obci A a farnosti B mají podléhat snížené sazbě, ale že balíček služeb poskytovaných obci C má být zdaněn základní sazbou, neboť představuje jediné celkové plnění.
- 20 Žalobkyně v původním řízení i správce daně podali proti rozsudku Finanzgericht (finanční soud) opravný prostředek „Revision“ k Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo).
- 21 Tento soud si zaprvé klade otázku ohledně pojmu „palivové dřevo“ uvedeného v článku 122 směrnice o DPH, zejména ohledně toho, zda tento pojem zahrnuje dřevní štěpku.
- 22 Zadruhé si předkládající soud klade otázku, zda jsou členské státy při využití možnosti stanovené v článku 122 směrnice o DPH oprávněny přesně vymezit působnost snížené sazby daně u dodání palivového dřeva za použití KN, nebo zda je oprávnění v tomto smyslu stanovené v čl. 98 odst. 3 této směrnice omezeno na případy uplatnění snížené sazby daně u dodání zboží, které spadá do kategorií uvedených v příloze III uvedené směrnice.
- 23 Zatřetí pro případ, že by členské státy byly oprávněny upřesnit působnost snížené sazby DPH u dodání palivového dřeva prostřednictvím KN, se předkládající soud táže, zda zásada daňové neutrality brání uplatnění rozdílných sazeb daně na různé formy palivového dřeva.
- 24 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1. Musí být pojem palivové dřevo uvedený v článku 122 [směrnice o DPH] vykládán v tom smyslu, že zahrnuje jakékoliv dřevo, které je na základě svých objektivních vlastností určeno výhradně ke spalování?
2. Může členský stát, který na základě článku 122 [směrnice o DPH] zavede sníženou sazbu daně u dodání palivového dřeva, přesně vymezit její působnost v souladu s čl. 98 odst. 3 [směrnice o DPH] odkazem na [KN]?
3. V případě kladné odpovědi na druhou otázku: může členský stát využít oprávnění vymezit působnost snížené sazby daně u dodání palivového dřeva za použití [KN], které mu přiznává článek 122 [směrnice o DPH] a čl. 98 odst. 3 [směrnice o DPH], při dodržení zásady daňové neutrality tak, že dodání různých forem palivového dřeva, které se liší svými objektivními charakteristikami a vlastnostmi, avšak z pohledu průměrného spotřebitele slouží podle kritéria srovnatelnosti v použití stejné potřebě (v projednávané věci topení) a tím si navzájem konkurují, podléhají různým sazbám daně?“

K předběžným otázkám

K první otázce

- 25 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda článek 122 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že pojem „palivové dřevo“ zahrnuje jakékoliv dřevo, které je na základě svých objektivních vlastností určeno výhradně ke spalování.

- 26 Je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora z požadavků jednotného uplatňování unijního práva i ze zásady rovnosti plyne, že znění ustanovení unijního práva, které za účelem vymezení svého smyslu a rozsahu výslovně neodkazuje na právo členských států, musí být zpravidla vykládáno autonomním a jednotným způsobem v celé Evropské unii bez ohledu na kvalifikace použité v členských státech [rozsudek ze dne 9. září 2021, Bundesamt für Fremdenwesen und Asyl (Následná žádost o mezinárodní ochranu), C-18/20, EU:C:2021:710, bod 32].
- 27 Z toho vyplývá, že vzhledem k neexistenci odkazu v článku 122 směrnice o DPH musí být pojem „palivové dřevo“ uvedený v tomto ustanovení považován za autonomní pojem unijního práva, jehož smysl a rozsah musí být totožný ve všech členských státech. Soudnímu dvoru tudíž přísluší, aby tento pojem vykládal v unijním právním řádu jednotně.
- 28 Při neexistenci definice „palivového dřeva“ v této směrnici je třeba vycházet z obvyklého významu výrazu v běžném jazyce (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. září 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, bod 29), a sice dřevo určené ke spalování za účelem zajištění vytápění veřejných nebo soukromých prostor.
- 29 Dále je třeba uvést, že článek 122 směrnice o DPH má povahu výjimky. Podle článku 96 této směrnice se totiž pro dodání zboží i pro poskytnutí služby použije stejná sazba DPH, tedy základní sazba, kterou stanoví každý členský stát. Článek 122 uvedené směrnice tedy stanoví možnost prozatímně uplatňovat sníženou sazbu DPH mimo jiné na palivové dřevo jako výjimku z tohoto pravidla.
- 30 Jakožto odchylné ustanovení musí být tento článek vykládán striktně [rozsudky ze dne 29. července 2019, Inter-Environnement Wallonie a Bond Beter Leefmilieu Vlaanderen, C-411/17, EU:C:2019:622, bod 147) a ze dne 16. července 2020, JE (Rozhodné právo ve věcech rozvodu), C-249/19, EU:C:2020:570, bod 23], a v důsledku toho i pojem „palivové dřevo“, který určuje rozsah jeho působnosti. Za „palivové dřevo“ je tedy v souladu s definicí, kterou navrhuje předkládající soud, třeba považovat jakékoliv dřevo, které je na základě svých objektivních vlastností, jako je určitý stupeň vyschnutí, určeno výhradně ke spalování.
- 31 Z výše uvedeného vyplývá, že článek 122 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že pojem palivové dřevo ve smyslu tohoto článku označuje jakékoliv dřevo, které je na základě svých objektivních vlastností určeno výhradně ke spalování.

K druhé otázce

- 32 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 122 směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že členský stát, který na základě tohoto ustanovení zavede sníženou sazbu DPH u dodání palivového dřeva, může vymežit její působnost v souladu s čl. 98 odst. 3 uvedené směrnice s použitím odkazu na KN.
- 33 Je třeba připomenout, že pokud jde o kategorie dodání zboží uvedené v příloze III směrnice o DPH, které mohou být předmětem snížené sazby DPH podle čl. 98 odst. 1 a 2 této směrnice, odstavec 3 tohoto článku výslovně umožňuje členským státům, aby přesněji vymezily tyto kategorie odkazem na KN.

- 34 Naproti tomu tuto možnost nelze vyvodit ze znění článku 122 směrnice o DPH, který pouze uvádí, že členské státy mohou uplatňovat sníženou sazbu mimo jiné u dodání palivového dřeva, dokud není zaveden konečný režim.
- 35 Je však třeba zdůraznit, že jak bylo uvedeno v bodě 30 tohoto rozsudku, článek 122 směrnice o DPH představuje výjimku, a musí být tedy vykládán striktně. Členské státy tudíž nemohou na základě tohoto ustanovení přiznat sníženou sazbu jiným dodáním dřeva než dodáním palivového dřeva.
- 36 Dále vzhledem k tomu, že článek 122 směrnice o DPH opravňuje členské státy, aby během přechodného období uplatňovaly sníženou sazbu u dodání palivového dřeva, mohou se tyto státy uplatňování takové sazby u těchto dodání vzdát a rozhodnout se, že u nich budou uplatňovat základní sazbu stanovenou v článku 96 této směrnice. Takové oprávnění zahrnuje rovněž možnost uplatňovat sníženou sazbu pouze u některých dodání palivového dřeva, za předpokladu, že je tohoto oprávnění využíváno striktně v mezích odchylky, jak bylo připomenuto v předchozím bodě.
- 37 Podobně jako vyplývá z ustálené judikatury Soudního dvora, pokud jde o článek 98 směrnice o DPH (rozsudek ze dne 27. června 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie a další, C-597/17, EU:C:2019:544, bod 44), je třeba uvést, že unijní normotvůrce v článku 122 této směrnice pouze stanovil pro členské státy možnost uplatňovat, jako odchylku a přechodně, sníženou sazbu DPH u dodání mimo jiné palivového dřeva. Členské státy mají tedy možnost vyhradit uplatňování této snížené sazby pouze pro část těchto dodání.
- 38 Členskými státy, které hodlají využít možnosti, kterou jim přiznává článek 122 směrnice o DPH, omezeným způsobem, a tudíž selektivně, přísluší upřesnit jakýmkoliv prostředkem v jejich vnitrostátním právu dodání palivového dřeva, u kterých se rozhodly uplatňovat sníženou sazbu. Žádné ustanovení unijního práva jim nezakazuje použít za tímto účelem nástroj tohoto práva, a zejména odkázat na KN, i když to tento článek 122 na rozdíl od článku 98 této směrnice výslovně nestanoví.
- 39 Možnost vyhradit uplatňování snížené sazby pouze některým dodáním palivového dřeva, vyplývající z článku 122 směrnice o DPH, je však podmíněna dodržáním zásady daňové neutrality. Jak totiž vyplývá z ustálené judikatury, členské státy mohou určit konkrétní kategorie dodání zboží a poskytnutí služeb, na něž uvedená směrnice umožňuje uplatňovat sníženou sazbu, pod podmínkou, že je dodržena zásada daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH (rozsudky ze dne 22. dubna 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, bod 38, a ze dne 9. září 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, bod 25 a citovaná judikatura).
- 40 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že článek 122 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že členský stát, který na základě tohoto článku zavede sníženou sazbu DPH u dodání palivového dřeva, může vymezit její působnost na určité kategorie dodání palivového dřeva s použitím odkazu na KN, pod podmínkou, že je dodržena zásada daňové neutrality.

K třetí otázce

- 41 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda zásada daňové neutrality musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby bylo dodání dřevní štěpky vyloučeno z uplatňování snížené sazby použitelné u dodání jiných forem palivového dřeva.
- 42 Jak bylo připomenuto v bodě 40 tohoto rozsudku, pokud se členský stát rozhodne selektivně uplatňovat sníženou sazbu DPH u dodání zboží nebo poskytnutí služeb, u kterých směrnice o DPH umožňuje uplatňovat takovou sazbu, musí dodržet zásadu daňové neutrality.
- 43 Tato zásada brání tomu, aby z hlediska DPH bylo s podobným zbožím nebo podobnými službami, které si navzájem konkurují, zacházeno rozdílně (rozsudek ze dne 9. září 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, bod 37 a citovaná judikatura).
- 44 Podle ustálené judikatury je pro určení, zda jsou zboží nebo služby podobné, třeba zohlednit především hledisko průměrného spotřebitele. Zboží nebo služby jsou podobné, pokud mají obdobné vlastnosti a slouží stejným potřebám spotřebitelů, a to na základě kritéria srovnatelnosti v použití, a pokud existující rozdíly neovlivňují podstatným způsobem rozhodnutí průměrného spotřebitele zvolit některé z uvedeného zboží nebo uvedených služeb (rozsudek ze dne 9. září 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, bod 38 a citovaná judikatura).
- 45 Jinými slovy, jedná se o posouzení toho, zda je dotčené zboží nebo poskytování služeb z pohledu průměrného spotřebitele zastupitelné. V takovém případě by totiž uplatněním rozdílných sazeb DPH mohla být dotčena volba spotřebitele, což by znamenalo porušení zásady daňové neutrality (rozsudek ze dne 9. září 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, bod 39 a citovaná judikatura).
- 46 Je tedy na předkládajícím soudu, aby provedl konkrétní posouzení za účelem určení, zda z hlediska průměrného spotřebitele je dřevní štěpka zastupitelná s jinými formami palivového dřeva.
- 47 Na třetí otázku je tedy třeba odpovědět tak, že zásada daňové neutrality musí být vykládána v tom smyslu, že nebrání tomu, aby vnitrostátní právo vylučovalo dodání dřevní štěpky z uplatňování snížené sazby DPH, ačkoliv u dodání jiných forem palivového dřeva ji uplatňuje, pokud pro průměrného spotřebitele není dřevní štěpka zastupitelná s těmito jinými formami palivového dřeva, což musí ověřit předkládající soud.

K nákladům řízení

- 48 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (šestý senát) rozhodl takto:

- 1) Článek 122 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že pojem palivové dřevo ve smyslu tohoto článku označuje jakékoliv dřevo, které je na základě svých objektivních vlastností určeno výhradně ke spalování.
- 2) Článek 122 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že členský stát, který na základě tohoto článku zavede sníženou sazbu daně z přidané hodnoty u dodání palivového dřeva, může vymezit její působnost na určité kategorie dodání palivového dřeva s použitím odkazu na kombinovanou nomenklaturu, pod podmínkou, že je dodržena zásada daňové neutrality.
- 3) Zásada daňové neutrality musí být vykládána v tom smyslu, že nebrání tomu, aby vnitrostátní právo vylučovalo dodání dřevní štěpky z uplatňování snížené sazby daně z přidané hodnoty, ačkoliv u dodání jiných forem palivového dřeva ji uplatňuje, pokud pro průměrného spotřebitele není dřevní štěpka zastupitelná s těmito jinými formami palivového dřeva, což musí ověřit předkládající soud.

Podpisy.