



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (šesti senat)

z dne 3. februarja 2022 *

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 122 – Nižja stopnja za dobave lesa za kurjavo – Razlikovanje glede na objektivne značilnosti in lastnosti proizvodov – Oblike lesa, namenjene izgorevanju, ki izpolnjujejo enake potrebe potrošnika in si med seboj konkurirajo – Načelo davčne nevtralnosti“

V zadevi C-515/20,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) z odločbo z dne 10. junija 2020, ki je na Sodišče prispela 14. oktobra 2020, v postopku

B AG

proti

Finanzamt A,

SODIŠČE (šesti senat),

v sestavi L. Bay Larsen, podpredsednik Sodišča v funkciji predsednika šestega senata, N. Jääskinen in J.-C. Bonichot (poročevalec), sodnika,

generalni pravobranilec: E. Tanchev,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za B AG T. Hammer, Wirtschaftsprüfer in Steuerberater, in C. Hammer, Steuerberater,
- za nemško vlado J. Möller in S. Costanzo, agenta,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in R. Pethke, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

* Jezik postopka: nemščina.

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 98 in 122 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo B AG in Finanzamt A (finančna uprava A, Nemčija) (v nadaljevanju: davčna uprava) glede uporabe nižje stopnje davka na dodano vrednost (DDV), ki se uporablja za dobave lesnih sekancev.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o DDV

- 3 V uvodni izjavi 4 Direktive o DDV je navedeno:

„Uresničitev cilja o vzpostavitvi notranjega trga je pogojena z uporabo zakonodaje o prometnih davkih v državah članicah, ki ne izkrivlja pogojev konkurence in ne ogroža prostega pretoka blaga in storitev. Zato je treba doseči uskladitev zakonodaje o prometnih davkih s sistemom [DDV], ki bi odpravil, kolikor je mogoče, dejavnike, ki lahko izkrivljajo pogoje konkurence na nacionalni ravni ali na ravni Skupnosti.“

- 4 V uvodni izjavi 7 te direktive je navedeno:

„Skupni sistem DDV bi moral, kljub temu da stopnje in oprostitve niso popolnoma usklajene, voditi v nevtralnost konkurence, kar pomeni, da bo imelo podobno blago na ozemlju vsake države članice enako davčno obremenitev ne glede na število proizvodnih in distribucijskih faz.“

- 5 Člen 96 navedene direktive določa:

„Države članice uporabljajo splošno stopnjo DDV, ki jo določi vsaka država članica kot odstotek od davčne osnove in je enaka za dobavo blaga in za opravljanje storitev.“

- 6 Člen 98 Direktive o DDV določa:

„1. Države članice lahko uporabljajo eno ali dve nižji stopnji.

2. Nižje stopnje se uporabljajo samo za dobavo blaga in opravljanje storitev iz kategorij, določenih v Prilogi III.

[...]

3. Pri uporabi nižjih stopenj iz odstavka 1 za kategorije, ki se nanašajo na blago, lahko države članice uporabljajo kombinirano nomenklaturu, da določijo natančen obseg vsake kategorije.“

- 7 Priloga III k tej direktivi, v kateri je določen seznam dobav blaga in storitev, za katere se lahko uporabijo nižje stopnje iz člena 98 te direktive, ne vsebuje kategorije proizvodov „les za kurjavo“.
- 8 Členi od 109 do 122 navedene direktive določajo pogoje, pod katerimi lahko države članice do uvedbe dokončne ureditve uporabljajo nižje stopnje DDV.
- 9 Člen 122 iste direktive določa:
„Države članice lahko uporabljajo nižjo stopnjo za dobavo [...] lesa za kurjavo.“

KN

- 10 Kombinirana nomenklatura (v nadaljevanju: NK) je navedena v Prilogi I k Uredbi Sveta (EGS) št. 2658/87 z dne 23. julija 1987 o tarifni in statistični nomenklaturi ter skupni carinski tarifi (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 2, str. 382), kakor je bila spremenjena z Izvedbeno uredbo Komisije (EU) št. 1101/2014 z dne 16. oktobra 2014 (UL 2014, L 312, str. 1).
- 11 Med drugim zajema te tarifne številke:

| Tarifna oznaka KN | Poimenovanje |
|-------------------|--|
| 4401 | Les za ogrevanje v hlodih, polenih, vejah, butarah ali podobnih oblikah; iver in podobni drobci, žagovina, lesni odpadki in ostanki, aglomerirani ali neaglomerirani v hlode, brikete, pelete ali podobne oblike |
| 4401 10 00 | – Les za ogrevanje v hlodih, polenih, vejah, butarah ali podobnih oblikah – Iver, sekanci in podobno |
| 4401 21 00 | – – iglavcev |
| 4401 22 00 | – – neiglavcev |
| | – Žagovina, odpadki in ostanki, aglomerirani ali neaglomerirani v hlode, brikete, pelete ali podobne oblike |
| 4401 31 00 | – – leseni peleti |
| 4401 39 | – – drugo |
| 4401 39 20 | – – – aglomerirani (npr.: briketi) |
| | – – – drugo |
| 4401 39 30 | – – – – žagovina |

Nemško pravo

- 12 Člen 12 Umsatzsteuergesetz (zakon o davku na dodano vrednost) določa:

„(1) Davčna stopnja znaša 19 % davčne osnove za vse obdavčljive transakcije (člena 10 in 11, člen 25(3) ter člen 25a(3) in (4)).

(2) Davčna stopnja se zniža na 7 % za te transakcije:

1. dobavo, uvoz ali pridobitev blaga znotraj Skupnosti iz priloge 2, razen blaga, navedenega pod številko 49(f) ter številka 53 in 54;

[...]

13 Številka 48 priloge 2 k temu zakonu določa:

| [Zaporedna številka] | Poimenovanje blaga | Carinska tarifa (poglavje, tarifna številka, tarifna podštevilka) |
|----------------------|--|---|
| 48 | Les, in sicer: | |
| | a) Les za kurjavo v hlohkih, polenih, vejah, butarah ali podobnih oblikah | Tarifna podštevilka 4401 10 00 |
| | b) Žagovina, odpadki in ostanki, aglomerirani v hlohde, brikete, pelete ali podobne oblike | Tarifna podštevilka 4401 30 |

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

- 14 Spor se nanaša na uporabo nižje stopnje DDV za dobavo lesnih sekancev.
- 15 Tožeča stranka iz postopka v glavni stvari je leta 2015 tržila lesne sekance z zaščitenima označbama „*Flokets weiss*“ (tako imenovani „industrijski“ lesni sekanci) in „*Flokets natur*“ (tako imenovani „gozdni“ lesni sekanci) ter zagotavljala vzdrževanje grelnih naprav, ki kot gorivo uporabljajo lesne sekance.
- 16 Industrijski lesni sekanci se pridobivajo s sekanjem hlohkov, katerih ostanki se z drobilniki predelajo v lesne sekance. Gozdni lesni sekanci se pridobivajo iz krošenj in panjevcev pri vzdrževanju gozdov. Lesni ostanki se v gozdu razdrobijo s strojem, nato pa jih tožeča stranka iz postopka v glavni stvari posuši.
- 17 Tožeča stranka iz postopka v glavni stvari je v davčnem letu 2015 občini A in župniji B dobavila gozdne in industrijske lesne sekance. V tem obdobju je v okviru sporazuma o „spremljanju delovanja grelne naprave z lesnimi sekanci, vključno z vzdrževanjem in čiščenjem“, sklenjenega z občino C, dobavila tudi lesne sekance kot gorivo.
- 18 V obračunu akontacije DDV za davčno leto 2015 je tožeča stranka iz postopka v glavni stvari za zgoraj navedene storitve uporabila splošno stopnjo (19 %) v skladu z mnenjem davčne uprave, izraženim med prejšnjim davčnim nadzorom.
- 19 Tožeča stranka iz postopka v glavni stvari je to stopnjo izpodbijala pri Finanzgericht (finančno sodišče, Nemčija), ki je tožbi delno ugodilo. To sodišče je razsodilo, da bi morale biti dobave lesnih sekancev občini A in župniji B obdavčene po nižji stopnji, paket storitev, opravljenih za občino C, pa bi moral biti obdavčen po splošni stopnji, ker pomeni enotno skupno storitev.

- 20 Tožeča stranka iz postopka v glavni stvari in davčna uprava sta zoper sodbo Finanzgericht (finančno sodišče) vložili revizijo pri Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija).
- 21 To sodišče se, na prvem mestu, sprašuje o pojmu „les za kurjavo“ iz člena 122 Direktive o DDV, zlasti o tem, ali ta pojem vključuje lesne sekance.
- 22 Na drugem mestu, predložitveno sodišče se sprašuje, ali lahko države članice pri izvajanju možnosti iz člena 122 Direktive o DDV področje uporabe nižje stopnje davka za dobavo lesa za kurjavo natančno opredelijo z uporabo KN ali pa je pristojnost v zvezi s tem iz člena 98(3) te direktive omejena na primere uporabe nižje stopnje davka za dobavo blaga, ki spada v kategorije, našteje v Prilogi III k navedeni direktivi.
- 23 Na tretjem mestu, če bi države članice področje uporabe nižje stopnje DDV za dobavo lesa za kurjavo lahko določile z uporabo KN, želi predložitveno sodišče izvedeti, ali načelo davčne nevtralnosti nasprotuje uporabi različnih davčnih stopenj za različne oblike lesa za kurjavo.
- 24 V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:
- „1. Ali je treba pojem ‚les za kurjavo‘ iz člena 122 [Direktive DDV] razlagati tako, da zajema vsakršen les, ki je po svojih objektivnih lastnostih namenjen izključno kurjavi?
 2. Ali lahko država članica, ki na podlagi člena 122 [Direktive DDV] določi nižjo davčno stopnjo za dobave lesa za kurjavo, področje uporabe te davčne stopnje natančno opredeli z uporabo [KN], kot je to določeno v členu 98(3) [Direktive DDV]?
 3. Če je odgovor na drugo vprašanje pritrdilen: ali sme država članica pristojnost, ki ji je podeljena na podlagi člena 122 [Direktive DDV] in člena 98(3) [Direktive DDV], da področje uporabe nižje davčne stopnje za dobavo lesa za kurjavo določi na podlagi [KN], ob upoštevanju načela davčne nevtralnosti izvajati tako, da se za dobave različnih oblik lesa za kurjavo, ki se razlikujejo po svojih objektivnih značilnostih, vendar z vidika povprečnega potrošnika zaradi njihove primerljive uporabe zadovoljujejo enake potrebe (v tem primeru: ogrevanje) in si tako konkurirajo, uporabljajo različne davčne stopnje?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

- 25 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 122 Direktive o DDV razlagati tako, da pojem „les za kurjavo“ zajema vsakršen les, ki je po svojih objektivnih lastnostih namenjen izključno kurjavi.
- 26 Spomniti je treba, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča iz zahtev po enotni uporabi prava Unije in načela enakosti izhaja, da je treba izraze iz določbe prava Unije, ki se za opredelitev smisla in obsega ne sklicuje posebej na pravo držav članic, navadno razlagati avtonomno in enotno v celotni Evropski uniji, neodvisno od opredelitev, ki se uporabljajo v državah članicah (sodba z dne 9. septembra 2021, Bundesamt für Fremdenwesen und Asyl (Naknadna prošnja za mednarodno zaščito), C-18/20, EU:C:2021:710, točka 32).

- 27 Iz tega izhaja, da je treba, ker člen 122 Direktive o DDV ne vsebuje nobenega napotila, pojem „les za kurjavo“ iz te določbe šteti za avtonomen pojem prava Unije, katerega pomen in obseg morata biti enaka v vseh državah članicah. Zato mora Sodišče ta pojem v pravnem redu Unije razlagati enotno.
- 28 V zvezi s tem je treba ob neobstoju opredelitve „lesa za kurjavo“ v tej direktivi na eni strani upoštevati običajni pomen tega izraza v vsakdanjem jeziku (glej v tem smislu sodbo z dne 9. septembra 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, točka 29), in sicer gre za les, namenjen kurjavi za ogrevanje javnih ali zasebnih prostorov.
- 29 Na drugi strani je treba poudariti, da člen 122 Direktive o DDV pomeni odstopanje. V skladu s členom 96 te direktive se namreč za dobave blaga in opravljanje storitev uporablja enaka, in sicer splošna stopnja DDV, ki jo določi vsaka država članica. Možnost začasne uporabe nižje stopnje DDV, med drugim za les za kurjavo, je torej v členu 122 navedene direktive določena kot izjema od tega pravila.
- 30 Ta člen je treba kot določbo o odstopanju razlagati ozko (sodbi z dne 29. julija 2019, Inter-Environnement Wallonie in Bond Beter Leefmilieu Vlaanderen, C-411/17, EU:C:2019:622, točka 147, in z dne 16. julija 2020, JE (Pravo, ki se uporablja za razvezo zakonske zveze), C-249/19, EU:C:2020:570, točka 23), posledično pa tudi pojem „les za kurjavo“, ki določa njegovo področje uporabe. Zato je treba v skladu z opredelitvijo, ki jo predlaga predložitveno sodišče, za „les za kurjavo“ šteti vsakršen les, ki je po svojih objektivnih lastnostih, kot je vnaprej določena stopnja sušenja, namenjen izključno kurjavi.
- 31 Iz navedenega izhaja, da je treba člen 122 Direktive o DDV razlagati tako, da se s pojmom les za kurjavo v smislu tega člena označuje vsakršen les, ki je po svojih objektivnih lastnostih namenjen izključno kurjavi.

Drugo vprašanje

- 32 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 122 Direktive o DDV razlagati tako, da lahko država članica, ki na podlagi te določbe za dobave lesa za kurjavo določi nižjo stopnjo DDV, njeno področje uporabe v skladu s členom 98(3) navedene direktive opredeli s sklicevanjem na KN.
- 33 Opozoriti je treba, da glede kategorij dobav blaga, naštetih v Prilogi III k Direktivi o DDV, za katere se lahko na podlagi člena 98(1) in (2) te direktive uporablja nižja stopnja DDV, odstavek 3 tega člena državam članicam izrecno dovoljuje, da te kategorije natančneje opredelijo s sklicevanjem na KN.
- 34 I Enake možnosti pa, nasprotno, ni mogoče izpeljati iz samega besedila člena 122 Direktive o DDV, ki določa le, da lahko države članice nižjo stopnjo uporabijo med drugim za dobave lesa za kurjavo, dokler ni uvedena dokončna ureditev.
- 35 Vendar je treba poudariti, na eni strani, da je člen 122 Direktive o DDV, kot je bilo navedeno v točki 30 te sodbe, določba o odstopanju in ga je treba zato razlagati ozko. Zato državam članicam ni dovoljeno, da na podlagi te določbe nižjo stopnjo priznajo za dobavo lesa, ki ni dobava lesa za kurjavo.

- 36 Na drugi strani, ker člen 122 Direktive o DDV državam članicam daje možnost, da v prehodnem obdobju uporabijo nižjo stopnjo za dobave lesa za kurjavo, se lahko te države odločijo, da za te dobave ne uporabijo take stopnje in da zanje uporabijo splošno stopnjo iz člena 96 te direktive. Taka možnost vključuje tudi možnost uporabe nižje stopnje za samo nekatere dobave lesa za kurjavo, če se ta možnost izvaja v strogih mejah odstopanja, kot je bilo opozorjeno v prejšnji točki.
- 37 Kot namreč izhaja iz ustaljene sodne prakse Sodišča v zvezi s členom 98 Direktive o DDV (sodba z dne 27. junija 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie in drugi, C-597/17, EU:C:2019:544, točka 44), je treba poudariti, da je zakonodajalec Unije v členu 122 te direktive predvidel zgolj možnost, da države članice izjemoma in prehodno uporabijo nižjo stopnjo DDV za dobave – med drugim – lesa za kurjavo. Zato imajo države članice možnost, da uporabo te nižje stopnje prihranijo le za del teh dobav.
- 38 Tako morajo države članice, ki nameravajo omejeno in torej selektivno uporabiti možnost, ki jim jo daje člen 122 Direktive o DDV, na kakršen koli način v svojem nacionalnem pravu natančno določiti dobave lesa za kurjavo, za katere se odločijo, da se bo zanje uporabljala nižja stopnja. Nobena določba prava Unije jim ne prepoveduje, da v ta namen uporabijo instrument tega prava in se zlasti sklicujejo na KN, tudi če navedeni člen 122, drugače kot člen 98 te direktive, tega izrecno ne določa.
- 39 Vendar je možnost, ki izhaja iz člena 122 Direktive o DDV, da se upravičenost do nižje stopnje pridrži za nekatere dobave lesa za kurjavo, pogojena le s spoštovanjem načela davčne nevtralnosti. Kot namreč izhaja iz ustaljene sodne prakse, lahko države članice natančneje opredelijo kategorije dobav blaga ali opravljanja storitev, za katere jim navedena direktiva dovoljuje uporabo nižje stopnje, če spoštujejo načelo davčne nevtralnosti, na katerem temelji skupni sistem DDV (sodbi z dne 22. aprila 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, točka 38, in z dne 9. septembra 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, točka 25 in navedena sodna praksa).
- 40 Glede na zgoraj navedeno je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 122 Direktive o DDV razlagati tako, da država članica, ki na podlagi tega člena za dobavo lesa za kurjavo določi nižjo stopnjo DDV, lahko njeno področje uporabe s sklicevanjem na KN omeji na nekatere kategorije dobav lesa za kurjavo, če spoštuje načelo davčne nevtralnosti.

Tretje vprašanje

- 41 Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba načelo davčne nevtralnosti razlagati tako, da nasprotuje temu, da je dobava lesnih sekancev izključena iz uporabe nižje stopnje, ki se uporablja za dobavo drugih oblik lesa za kurjavo.
- 42 Kot je bilo opozorjeno v točki 40 te sodbe, mora država članica, kadar se odloči selektivno uporabiti nižjo stopnjo DDV za dobave blaga ali opravljanje storitev, za katere Direktiva o DDV omogoča uporabo take stopnje, spoštovati načelo davčne nevtralnosti.
- 43 To načelo nasprotuje temu, da se z vidika DDV podobno blago ali podobne storitve, ki si medsebojno konkurirajo, obravnavajo različno (sodba z dne 9. septembra 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, točka 37 in navedena sodna praksa).

- 44 V skladu z ustaljeno sodno prakso je treba, da bi se ugotovilo, ali so si blago ali storitve podobni, upoštevati predvsem stališče povprečnega potrošnika. Blago ali storitve so si podobni, če imajo podobne lastnosti in izpolnjujejo enake potrebe potrošnika glede na merilo primerljivosti njihove uporabe ter če obstoječe razlike ne vplivajo znatno na odločitev povprečnega potrošnika za eno ali drugo navedeno blago ali storitev (sodba z dne 9. septembra 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, točka 38 in navedena sodna praksa).
- 45 Povedano drugače, preučiti je treba, ali so zadevno blago ali storitve z vidika povprečnega potrošnika medsebojno zamenljivi. V tem primeru lahko namreč uporaba različnih stopenj DDV vpliva na izbiro potrošnika, kar naj bi posledično kazalo na kršitev načela davčne nevtralnosti (sodba z dne 9. septembra 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, točka 39 in navedena sodna praksa).
- 46 Predložitveno sodišče mora torej opraviti konkretno preučitev, da bi ugotovilo, ali so lesni sekanci z vidika povprečnega potrošnika zamenljivi z drugimi oblikami lesa za kurjavo.
- 47 Zato je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da je treba načelo davčne nevtralnosti razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da se dobava lesnih sekancev z nacionalno zakonodajo izključi iz uporabe nižje stopnje DDV, medtem ko so do te stopnje upravičene dobave drugih oblik lesa za kurjavo, pod pogojem, da lesnih sekancev pri povprečnem potrošniku ni mogoče zamenjati s temi drugimi oblikami lesa za kurjavo, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.

Stroški

- 48 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (šesti senat) razsodilo:

- 1. Člen 122 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da se s pojmom les za kurjavo v smislu tega člena označuje vsakršen les, ki je po svojih objektivnih lastnostih namenjen izključno kurjavi.**
- 2. Člen 122 Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da država članica, ki na podlagi tega člena za dobavo lesa za kurjavo določi nižjo stopnjo davka na dodano vrednost, lahko njeno področje uporabe s sklicevanjem na kombinirano nomenklaturu omeji na nekatere kategorije dobav lesa za kurjavo, če spoštuje načelo davčne nevtralnosti.**
- 3. Načelo davčne nevtralnosti je treba razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da se dobava lesnih sekancev z nacionalno zakonodajo izključi iz uporabe nižje stopnje davka na dodano vrednost, medtem ko so do te stopnje upravičene dobave drugih oblik lesa za kurjavo, pod pogojem, da lesnih sekancev pri povprečnem potrošniku ni mogoče zamenjati s temi drugimi oblikami lesa za kurjavo, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.**

Podpisi