

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 3 februari 2022 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 122 – Reducerad skattesats för leveranser av brännved – Åtskillnad på grundval av varans objektiva kännetecken och egenskaper – Former av trä för förbränning som tillgodoser samma behov hos konsumenten och som konkurrerar med varandra – Principen om skatteneutralitet”

I mål C-515/20,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) genom beslut av den 10 juni 2020, som inkom till domstolen den 14 oktober 2020, i målet

B AG

mot

Finanzamt A,

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av domstolens vice ordförande L. Bay Larsen, tillika tillförordnad ordförande på sjätte avdelningen, samt domarna N. Jääskinen och J.-C. Bonichot (referent),

generaladvokat: E. Tanchev,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- B AG, genom T. Hammer, Wirtschaftsprüfer och Steuerberater, och C. Hammer, Steuerberater,
- Tysklands regering, genom J. Möller och S. Costanzo, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och R. Pethke, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 98 och 122 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan bolaget B AG och Finanzamt A (skattemyndigheten A, Tyskland) (nedan kallad skattemyndigheten) angående tillämpningen av den reducerade mervärdesskattesatsen på leveranser av träflis.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Mervärdesskattedirektivet

3 I skäl 4 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”Förverkligandet av målet att skapa en inre marknad förutsätter att det i medlemsstaterna tillämpas en sådan lagstiftning om omsättningsskatter som inte snedvrider konkurrensvillkoren eller hindrar den fria rörligheten av varor och tjänster. Det är därför nödvändigt att genom ett mervärdesskattesystem åstadkomma en sådan harmonisering av lagstiftningen om omsättningsskatter som i möjligaste mån undanröjer faktorer som kan snedvrida konkurrensvillkoren, på nationell nivå såväl som på gemenskapsnivå.”

4 Skäl 7 i direktivet har följande lydelse:

”Det gemensamma systemet för mervärdesskatt bör, även om skattesatserna och undantagen inte är helt harmoniserade, vara konkurrensneutralt genom att liknande varor och tjänster belastas med lika stort skatteuttag inom varje medlemsstats territorium, oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan är.”

5 I artikel 96 i direktivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall tillämpa en normalskattesats för mervärdesskatt, som skall fastställas av varje medlemsstat som en viss procentsats av beskattningsunderlaget och som skall vara densamma för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster.”

6 I artikel 98 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna får tillämpa en eller två reducerade skattesatser.

2. De reducerade skattesatserna får endast tillämpas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i de kategorier som anges i bilaga III.

...

3. Vid tillämpningen av de reducerade skattesatser som avses i punkt 1 på varukategorier får medlemsstaterna använda Kombinerade nomenklaturen för att fastställa exakt vad respektive kategori omfattar.”

7 I bilaga III till mervärdesskattedirektivet anges en förteckning över leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster på vilka de reducerade skattesatser som avses i artikel 98 får tillämpas. I denna bilaga återfinns inte produktkategorin ”brännved”.

8 I artiklarna 109–122 i direktivet fastställs de villkor på vilka medlemsstaterna får tillämpa reducerade mervärdesskattesatser så länge det slutgiltiga systemet inte har införts.

9 I artikel 122 i samma direktiv föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna får tillämpa en reducerad skattesats på ... leverans av ved.”

KN

10 Kombinerade nomenklaturen (nedan kallad KN) återfinns i bilaga I till rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan (EGT L 256, 1987, s. 1), i dess lydelse enligt kommissionens genomförandeförordning (EU) nr 1101/2014 av den 16 oktober 2014 (EUT L 312, 2014, s. 1).

11 Den innehåller bland annat följande tulltaxenummer:

KN-nummer

Varuslag

4401

– Brännved i form av stockar, kubbar, vedträn, kvistar, risknippen e.d.; trä i form av flis eller spån; sågspån och annat träavfall, även agglomererat till vedträn, briketter, pelletar eller liknande former

4401 10 00

– Brännved i form av stockar, kubbar, vedträn, kvistar, risknippen e.d.

– Trä i form av flis eller spån

4401 21 00

– – av barrträ

4401 22 00

– av lövträ

– Sågspån och annat träavfall, agglomererat till vedträn, briketter, pelletar eller liknande former

4401 31 00

– – Träpellets

4401 39

– andra

4401 39 20

– – – agglomererade (t.ex. i form av briketter)

– – – andra

4401 39 30

– – – – Sågspån

Tyskrätt

12 I 12 § i Umsatzsteuergesetz (omsättningsskattelagen) föreskrivs följande:

”(1) Skattesatsen uppgår till 19 procent av beskattningsunderlaget för alla skattepliktiga transaktioner (10 §, 11 §, 25 § tredje stycket och 25a § tredje och fjärde stycket).

(2) Skattesatsen reduceras till 7 % för följande transaktioner:

1. leverans, import eller förvärv inom gemenskapen av de varor som anges i bilaga 2, med undantag av de varor som anges i nr 49 f, nr 53 och nr 54.

...”

13 Nr 48 i bilaga 2 till denna lag har följande lydelse:

[Ordningsnr]

Varuslag

Tulltaxa (kapitel, nummer, undernummer)

48

Trä, det vill säga:

a) Brännved i form av stockar, kubbar, vedträn, kvistar, risknippen e.d.

Undernummer 4401 10 00

b) Sågspån och annat träavfall, agglomererat till vedträn, briketter, pelletar eller liknande former

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

14 Twisten rör tillämpningen av den reducerade mervärdesskattesatsen på leverans av träflis.

15 Under år 2015 saluförde klaganden i det nationella målet träflis med de skyddade beteckningarna Flokets weiss (så kallat industriträflis) och Flokets natur (så kallad skogsträflis) och skötte underhåll av värmeanläggningar som använder träflis som bränsle.

16 Industriträflisen härrör från kapning av stockar vars avklipp reduceras till träflis av flishuggare. Skogsträflis kommer från kronor och grenar som härrör från skogsunderhåll. Träresterna krossas av en maskin i skogen och torkas sedan av klaganden.

17 Under beskattningsåret 2015 levererade klaganden skogsträflis och industriträflis till kommunen A och till församlingen B. Klaganden levererade även under denna period, inom ramen för ett avtal som ingåtts med kommunen C om "uppföljning av driften av en träflisvärmeanläggning, inklusive underhåll och rengöring", träflis som bränsle.

18 I den preliminära mervärdesskattedeklarationen för räkenskapsåret 2015 tillämpade klaganden normalskattesatsen (19 procent) på de ovannämnda tjänsterna, i enlighet med den uppfattning som skattemyndigheten hade gett uttryck för vid en tidigare skattekontroll.

19 Klaganden överklagade denna skattesats till Finanzgericht (skattedomstol, Tyskland), som delvis biföll överklagandet. Nämda domstol fann att den reducerade skattesatsen skulle tillämpas på leveranser av träflis till kommunen A och församlingen B, men att de tjänster som tillhandahölls kommunen C skulle beskattas enligt normalskattesatsen, eftersom det utgjorde ett enda tillhandahållande.

20 Såväl klaganden som skattemyndigheten överklagade domen från Finanzgericht (skattedomstol) till Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland).

21 Den hänskjutande domstolen önskar för det första få klarhet i hur begreppet "ved" i artikel 122 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas, särskilt huruvida detta begrepp omfattar träflis.

22 För det andra önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida medlemsstaterna, när de utnyttjar den möjlighet som föreskrivs i artikel 122 i mervärdesskattedirektivet, har rätt att exakt definiera tillämpningsområdet för en reducerad skattesats för leveranser av ved genom att använda sig av KN eller om den befogenhet att göra detta som föreskrivs i artikel 98.3 i direktivet är begränsad till fall där en reducerad skattesats tillämpas på leveranser av varor som omfattas av de kategorier som anges i bilaga III till direktivet.

23 För det tredje önskar den hänskjutande domstolen, för det fall att medlemsstaterna har rätt att precisera tillämpningsområdet för den reducerade mervärdesskattesatsen för leveranser av ved genom att använda sig av KN, få klarhet i huruvida principen om skatteneutralitet utgör hinder för att olika skattesatser tillämpas på olika former av ved.

24 Mot denna bakgrund beslutade Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

"1) Ska begreppet ved i artikel 122 i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att det omfattar allt trä som, utifrån dess objektiva egenskaper, uteslutande är avsett för förbränning?

2) Får medlemsstaterna, när de med stöd av artikel 122 i [mervärdesskattedirektivet] antar en reducerad skattesats på leverans av ved, använda [KN] för att fastställa bestämmelsens exakta tillämpningsområde i enlighet med artikel 98.3 i [mervärdesskattedirektivet]?

3) Om fråga 2 besvaras jakande: Kan en medlemsstat, med iakttagande av principen om skatteneutralitet, använda sig av den möjlighet som den ges i artiklarna 122 och 98.3 i [mervärdesskattedirektivet] att använda [KN] för att fastställa tillämpningsområdet för att kunna reducera skattesatser på leverans av ved på så sätt att leverans av olika vedtyper som uppvisar olika objektiva kännetecken och egenskaper, men som ur genomsnittskonsumentens synvinkel används på samma sätt och tillgodoser samma behov (i förevarande fall uppvärmning) så att de konkurrerar med varandra, omfattas av olika skattesatser?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

25 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 122 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att begreppet ved omfattar allt trä vars objektiva egenskaper gör att det uteslutande lämpar sig för förbränning.

26 Enligt domstolens fasta praxis följer det såväl av kravet på en enhetlig tillämpning av unionsrätten som av likhetsprincipen, att ordalydelsen i en unionsbestämmelse som inte innehåller någon uttrycklig hänvisning till medlemsstaternas rättsordningar för fastställandet av bestämmelsens innebörd och tillämpningsområde, i regel ska ges en självständig och enhetlig tolkning inom hela Europeiska unionen, oberoende av vilka kvalifikationer som används i medlemsstaterna (dom av den 9 september 2021, Bundesamt für Fremdenwesen und Asyl (Senare ansökan om internationellt skydd), C-18/20, EU:C:2021:710, punkt 32).

27 Härav följer att begreppet "ved" i artikel 122 i mervärdesskattedirektivet, i avsaknad av en hänvisning i denna bestämmelse, ska betraktas som ett självständigt unionsrättsligt begrepp som ska ha samma innebörd och räckvidd i samtliga medlemsstater. Det ankommer således på domstolen att ge detta begrepp en enhetlig tolkning i unionens rättsordning.

28 I avsaknad av en definition av begreppet "ved" i detta direktiv, ska det för det första hänvisas till den normala betydelsen av uttrycket i vanligt språkbruk (se, i detta avseende, dom av den 9 september 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, punkt 29), nämligen ved som är avsedd att brännas för uppvärmning av offentliga eller privata lokaler.

29 Det ska vidare påpekas att artikel 122 i mervärdesskattedirektivet är av undantagskaraktär. Enligt artikel 96 i mervärdesskattedirektivet ska samma mervärdesskattesats, nämligen den normalskattesats som fastställts av varje medlemsstat, tillämpas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster. Det är således genom undantag från denna bestämmelse som det i artikel 122 i direktivet föreskrivs en möjlighet att provisoriskt tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på bland annat ved.

30 I egenskap av undantagsbestämmelse ska denna artikel tolkas restriktivt (dom av den 29 juli 2019, Inter-Environnement Wallonie och Bond Beter Leefmilieu Vlaanderen, C-411/17, EU:C:2019:622, punkt 147) och dom av den 16 juli 2020, JE (Lag tillämplig på äktenskapsskillnad), C-249/19, EU:C:2020:570, punkt 23), och följaktligen även begreppet ”ved”, vilket avgör dess tillämpningsområde. I enlighet med den definition som den hänskjutande domstolen har föreslagit ska således endast trä vars objektiva egenskaper, såsom en förutbestämd torkningsgrad, gör att det uteslutande är lämpat för förbränning, anses utgöra ”ved”.

31 Av det ovan anförda följer att artikel 122 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att begreppet ved, i den mening som avses i denna artikel, avser allt trä vars objektiva egenskaper gör att det uteslutande är avsett för förbränning.

Den andra frågan

32 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 122 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en medlemsstat som med tillämpning av denna bestämmelse inför en reducerad mervärdesskattesats för leveranser av ved kan avgränsa dess tillämpningsområde i enlighet med artikel 98.3 i nämnda direktiv med hänvisning till KN.

33 När det gäller de kategorier av leveranser av varor som anges i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, vilka kan omfattas av en reducerad mervärdesskattesats enligt artikel 98.1 och 98.2 i direktivet, ges medlemsstaterna enligt punkt 3 i denna artikel uttryckligen möjligheten att avgränsa dessa kategorier med hänvisning till KN.

34 Samma möjlighet kan däremot inte utläsas av själva ordalydelsen i artikel 122 i mervärdesskattedirektivet, i vilken det endast anges att medlemsstaterna får tillämpa en reducerad skattesats bland annat på leveranser av ved, så länge som det slutgiltiga systemet inte har införts.

35 Det ska emellertid understrykas, såsom har angetts i punkt 30 i denna dom, att artikel 122 i direktivet utgör en undantagsbestämmelse och följaktligen ska tolkas restriktivt. Det är således inte tillåtet för medlemsstaterna att med tillämpning av denna bestämmelse bevilja en reducerad skattesats på leveranser av annat trä än ved.

36 Eftersom artikel 122 i mervärdesskattedirektivet ger medlemsstaterna möjlighet att under en övergångsperiod tillämpa en reducerad skattesats på leveranser av ved, kan medlemsstaterna avstå från att tillämpa en sådan skattesats på dessa leveranser och välja att tillämpa den normalskattesats som föreskrivs i artikel 96 i direktivet. En sådan möjlighet innefattar även möjligheten att tillämpa en reducerad skattesats på endast vissa leveranser av ved, förutsatt att denna möjlighet tillämpas inom de strikta gränser som gäller för undantaget, såsom det erinrats om i föregående punkt.

37 I likhet med vad som framgår av domstolens fasta praxis avseende artikel 98 i mervärdesskattedirektivet (dom av den 27 juni 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie m.fl., C-597/17, EU:C:2019:544, punkt 44), ska det nämligen påpekas att unionslagstiftaren i artikel 122 i direktivet endast föreskrivit en möjlighet för medlemsstaterna att, undantagsvis och under en övergångsperiod, tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på leverans av bland annat ved. Medlemsstaterna har således möjlighet att förbehålla endast en del av dessa leveranser rätten till reducerad skattesats.

38 Det ankommer således på de medlemsstater som avser att göra en begränsad och således selektiv användning av den möjlighet som de ges i artikel 122 i mervärdesskattedirektivet att med alla medel i sin nationella lagstiftning precisera vilka leveranser av ved som de väljer att tillämpa

en reducerad skattesats på. Det finns inte någon unionsrättslig bestämmelse som förbjuder dem att använda ett unionsrättsligt instrument för detta ändamål och, i synnerhet, att hänvisa till KN, även om detta inte uttryckligen föreskrivs i artikel 122, till skillnad från i artikel 98 i samma direktiv.

39 Möjligheten enligt artikel 122 i mervärdesskattedirektivet att endast tillämpa en reducerad skattesats på vissa leveranser av ved förutsätter emellertid att principen om skatteneutralitet iakttas. Såsom framgår av fast rättspraxis är det nämligen tillåtet för medlemsstaterna att närmare bestämma på vilka kategorier av leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som de enligt direktivet får tillämpa en reducerad skattesats, under förutsättning att de iakttar den princip om skatteneutralitet som ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt (dom av den 22 april 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, punkt 38, och dom av den 9 september 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, punkt 25 och där angiven rättspraxis).

40 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den andra frågan besvaras enligt följande. Artikel 122 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en medlemsstat som med tillämpning av denna artikel inför en reducerad mervärdesskattesats för leveranser av ved kan begränsa dess tillämpningsområde till vissa kategorier av leveranser av ved med hänvisning till KN, under förutsättning att principen om skatteneutralitet iakttas.

Dentredjefrågan

41 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida principen om skatteneutralitet ska tolkas så, att den utgör hinder för att leverans av träflis undantas från den reducerade skattesats som är tillämplig på leverans av andra former av ved.

42 När en medlemsstat väljer att selektivt tillämpa den reducerade mervärdesskattesatsen på leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster på vilka en sådan skattesats kan tillämpas enligt mervärdesskattedirektivet, ska den, såsom det erinrats om i punkt 40 i förevarande dom, iakttä principen om skatteneutralitet.

43 Denna princip utgör hinder för att jämförbara och konkurrerande varor eller tjänster behandlas olika i mervärdesskattehanseende (dom av den 9 september 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

44 Enligt fast rättspraxis ska frågan huruvida varor eller tjänster är jämförbara besvaras med genomsnittskonsumentens synvinkel som utgångspunkt. Varor eller tjänster är jämförbara när de har liknande egenskaper och fyller samma behov hos konsumenten – vilket ska avgöras på grundval av huruvida de används på ett jämförbart sätt – och när de skillnader som finns inte har något betydande inflytande på genomsnittskonsumentens beslut att välja den ena eller den andra varan eller tjänsten (dom av den 9 september 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, punkt 38 och där angiven rättspraxis).

45 Det är med andra ord fråga om att undersöka huruvida de ifrågavarande varorna eller tjänsterna ur genomsnittskonsumentens synvinkel är utbytbara. I ett sådant fall kan nämligen tillämpningen av olika mervärdesskattesatser påverka konsumentens val, vilket följaktligen innebär att principen om skatteneutralitet har åsidosatts (dom av den 9 september 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, punkt 39 och där angiven rättspraxis).

46 Det ankommer således på den hänskjutande domstolen att göra en konkret prövning för att avgöra huruvida träflis kan ersätta andra former av ved ur genomsnittskonsumentens synvinkel.

47 Den tredje frågan ska således besvaras enligt följande. Principen om skatteneutralitet ska

tolkas så, att den inte utgör hinder för att nationell rätt utesluter leverans av träflis från den reducerade mervärdesskattesatsen, trots att leveranser av andra former av ved omfattas av den reducerade mervärdesskattesatsen, förutsatt att träflis för genomsnittskonsumenten inte kan ersättas av dessa andra former av ved, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

Rättegångskostnader

48 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjätte avdelningen) följande:

- 1) **Artikel 122 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att begreppet ved, i den mening som avses i denna artikel, avser allt trä vars objektiva egenskaper gör att det uteslutande är avsett för förbränning.**
- 2) **Artikel 122 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att en medlemsstat som med tillämpning av denna artikel inför en reducerad mervärdesskattesats för leveranser av ved kan begränsa dess tillämpningsområde till vissa kategorier av leveranser av ved med hänvisning till kombinerade nomenklaturen, under förutsättning att principen om skatteneutralitet iakttas.**
- 3) **Principen om skatteneutralitet ska tolkas så, att den inte utgör hinder för att nationell rätt utesluter leverans av träflis från den reducerade mervärdesskattesatsen, trots att leveranser av andra former av ved omfattas av den reducerade mervärdesskattesatsen, förutsatt att träflis för genomsnittskonsumenten inte kan ersättas av dessa andra former av ved, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.