

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

3. februar 2022 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 122 – nedsat sats på levering af træ til brændsel – sontring på grundlag af varenes objektive karakteristika og egenskaber – former for træ bestemt til forbrænding, der tjener samme behov hos forbrugeren og konkurrerer indbyrdes – princippet om afgiftsneutralitet«

I sag C-515/20,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) ved afgørelse af 10. juni 2020, indgået til Domstolen den 14. oktober 2020, i sagen

B AG

mod

Finanzamt A,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling),

sammensat af Domstolens vicepræsident, L. Bay Larsen, som fungerende formand for Sjette Afdeling, og dommerne N. Jääskinen og J.-C. Bonichot (refererende dommer),

generaladvokat: E. Tanchev,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- B AG ved Wirtschaftsprüfer og Steuerberater T. Hammer og Steuerberater C. Hammer,
- den tyske regering ved J. Möller og S. Costanzo, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og R. Pethke, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 98 og 122 i Rådets

direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem B AG og Finanzamt A (skatte- og afgiftsmyndighed A, Tyskland) (herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden«) vedrørende anvendelsen af den nedsatte sats for merværdiafgift (moms) på leveringen af træflis.

Retsforskrifter

EU-retten

Momsdirektivet

3 Følgende fremgår af momsdirektivets fjerde betragtning:

»Det er en forudsætning for virkeliggørelsen af målet om indførelse af et indre marked, at der i medlemsstaterne findes lovgivning om omsætningsafgifter, der ikke fordrejer konkurrencevilkårene, og som ikke hindrer den frie bevægelighed for varer og ydelser. Det er derfor nødvendigt at gennemføre en harmonisering af lovgivningen om omsætningsafgift ved hjælp af et [moms]system [...], for i videst muligt omfang at fjerne de faktorer, der kan fordreje konkurrencevilkårene både på det nationale plan og på fællesskabsplan.«

4 Syvende betragtning til dette direktiv er affattet således:

»Det fælles momssystem bør, selv om satserne og fritagelserne ikke er fuldstændigt harmoniseret, medføre konkurrencemæssig neutralitet, således at varer og ydelser af samme art på de enkelte medlemsstaters område beskattes ens uanset produktions- og distributionskædens længde.«

5 Det nævnte direktivs artikel 96 bestemmer:

»Medlemsstaterne anvender en normalsats for momsen, som fastsættes af hver enkelt medlemsstat som en procentsats af afgiftsgrundlaget, og som er ens for levering af varer og for levering af ydelser.«

6 Momsdirektivets artikel 98 fastsætter:

»1. Medlemsstaterne kan anvende en eller to nedsatte satser.

2. De nedsatte satser må kun anvendes på levering af de kategorier af varer og ydelser, som er anført i bilag III.

[...]

3. Ved anvendelse af de nedsatte satser i henhold til stk. 1 kan medlemsstaterne, hvor det drejer sig om varekategorier, anvende den kombinerede nomenklatur til at fastsætte, hvad den pågældende kategori præcist dækker.«

7 Dette direktivs bilag III, som fastsætter listen over leveringer af varer og ydelser, som kan belægges med de i direktivets artikel 98 omhandlede nedsatte satser, indeholder ikke en kategori af varer benævnt »træ til brændsel«.

8 Nævnte direktivs artikel 109-122 fastsætter de betingelser, hvorpå medlemsstaterne kan anvende de nedsatte momssatser, så længe den endelige momsordning ikke er indført.

9 Samme direktivs artikel 122 bestemmer:

»Medlemsstaterne kan anvende en nedsat sats på levering af [...] træ til brændsel.«

KN

10 Den kombinerede nomenklatur (herefter »KN«) er indeholdt i bilag I til Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 af 23. juli 1987 om told- og statistiknomenklaturen og den fælles toldtarif (EFT 1987, L 256, s. 1), som ændret ved Kommissionens gennemførelsesforordning (EU) nr. 1101/2014 af 16. oktober 2014 (EUT 2014, L 312, s. 1).

11 Den omfatter bl.a. følgende toldpositioner:

KN-kode

Varebeskrivelse

4401

– Brænde; træ i form af flis eller spåner; savsmuld og træaffald, også agglomereret til briketter eller lignende former

4401 10 00

– Brænde

– Træ i form af flis eller spåner

4401 21 00

– – Af nåletræ

4401 22 00

– – Af andet træ

– Savsmuld og træaffald, også agglomereret til briketter eller lignende former

4401 31 00

– – Træpiller

4401 39

– – Andre varer

4401 39 20

– – – Agglomereret (fx briketter)

— — — I andre tilfælde

4401 39 30

— — — — Savsmuld

Tysk ret

12 § 12 i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift) bestemmer:

»(1) Afgiften udgør 19% af afgiftsgrundlaget for samtlige afgiftspligtige transaktioner (§§ 10 og 11, § 25, stk. 3, samt § 25a, stk. 3 og 4).

(2) Momssatsen nedsættes til 7% for følgende transaktioner:

1. levering, import og erhvervelse inden for Fællesskabet af de i bilag 2 nævnte varer med undtagelse af de i nr. 49, litra f), nr. 53 og 54 nævnte varer;

[...]

13 Nr. 48 i bilag 2 til denne lov har følgende ordlyd:

Løbenr.

Varebeskrivelse

Toldtarif (kapitel, position, underposition)

48

Træ, dvs.:

a) Brænde; træ i form af flis eller spåner eller lignende former

Underposition 4401 10 00

b) Savsmuld og træaffald, også agglomereret til briketter eller lignende former.

Underposition 4401 30

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

14 Twisten vedrører anvendelsen af den nedsatte momssats på levering af træflis.

15 Sagsøgeren i hovedsagen solgte i 2015 træflis med den beskyttede betegnelse »Flokets weiss« (såkaldt »industriel« træflis) og »Flokets natur« (såkaldt »skovflis«) og varetog vedligeholdelsen af varme anlæg, der anvendte træflis som brændsel.

16 Det industrielle træflis stammer fra udskæring af træstammer, idet de overskydende spåner reduceres til træflis ved hjælp af en flishugger. Skovfliset stammer fra trækroner og lavskov og opstår i forbindelse med vedligeholdelse af skovarealer. Det overskydende træ hakkes maskinelt i skoven og tørres dernæst af sagsøgeren i hovedsagen.

17 I afgiftsåret 2015 leverede sagsøgeren i hovedsagen industrielt træflis og skovflis til kommunen A og sognet B. Sagsøgeren i hovedsagen leverede endvidere i denne periode inden for rammerne af en aftale indgået med kommune C vedrørende »drift af varme anlæg med fyring af træflis, inklusive vedligeholdelse og rengøring« træflis beregnet til forbrænding.

18 I den foreløbige momsangivelse for afgiftsåret 2015 anvendte sagsøgeren i hovedsagen normalsatsen (19%) på de ovennævnte ydelser i overensstemmelse med den opfattelse, som skatte- og afgiftsmyndigheden havde givet udtryk for i forbindelse med en tidligere skatte- og afgiftskontrol.

19 Sagsøgeren i hovedsagen anlagde sag til prøvelse af denne sats ved Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland), som delvist gav sagsøgeren i hovedsagen medhold. Denne ret fandt, at leveringen af træflis til kommune A og sogn B skulle undergives den nedsatte sats, men at den samlede række ydelser, der blev leveret til kommune C, skulle undergives normalsatsen, eftersom den udgjorde én enkelt ydelse.

20 Såvel sagsøgeren i hovedsagen som skatte- og afgiftsmyndigheden har iværksat revisionsanke til prøvelse af dommen afsagt af Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) ved Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland).

21 Den forelæggende ret har for det første rejst tvivl om begrebet »træ til brændsel« i momsdirektivets artikel 122, navnlig med hensyn til, om dette begreb omfatter træflis.

22 For det andet ønsker den forelæggende ret oplyst, om medlemsstaterne i forbindelse med udøvelsen af den mulighed, der er fastsat i momsdirektivets artikel 122, har beføjelse til præcist at fastsætte anvendelsesområdet for en nedsat afgiftssats for levering af træ til brændsel under anvendelse af KN, eller om den bemyndigelse hertil, der er fastsat i dette direktivs artikel 98, stk. 3, er begrænset til tilfælde, hvor der anvendes en nedsat afgiftssats på levering af varer, der er omfattet af de kategorier, der er opregnet i bilag III til nævnte direktiv.

23 Såfremt medlemsstaterne er beføjede til at præcisere anvendelsesområdet for den nedsatte momsats for levering af træ til brændsel ved hjælp af KN, ønsker den forelæggende ret for det tredje oplyst, om princippet om afgiftsneutralitet er til hinder for, at der anvendes forskellige afgiftssatser på forskellige former af træ til brændsel.

24 På denne baggrund har Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal begrebet træ til brændsel i [momsdirektivets] artikel 122 [...] fortolkes således, at det omfatter enhver form for træ, der ud fra sine objektive egenskaber udelukkende er bestemt til at blive forbrændt?

2) Kan en medlemsstat, som på grundlag af [momsdirektivets] artikel 122 [...] fastsætter en nedsat afgiftssats på levering af træ til brændsel, anvende [KN] til at fastsætte, hvad dens

anvendelsesområde præcist omfatter, som omhandlet i [momsdirektivets] artikel 98, stk. 3 [...]?

3) Såfremt det andet spørgsmål besvares bekræftende: Kan en medlemsstat, henset til princippet om afgiftsneutralitet, udøve sin beføjelse i medfør af [momsdirektivets] artikel 122 [...] og artikel 98, stk. 3, [...] til at anvende [KN] til at fastsætte, hvad anvendelsesområdet for den nedsatte afgiftssats på levering af træ til brændsel omfatter, således, at leveringer af forskellige former for træ til brændsel, som ud fra deres objektive karakteristika og egenskaber adskiller sig fra hinanden, men fra en gennemsnitsforbrugers synspunkt som følge af kriteriet om sammenlignelig anvendelse tjener samme behov (her opvarmning) og dermed konkurrerer indbyrdes, er pålagt forskellige afgiftssatser?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

25 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 122 skal fortolkes således, at begrebet »træ til brændsel« omfatter enhver form for træ, der ud fra sine objektive egenskaber udelukkende er bestemt til forbrænding.

26 Det bemærkes, at i henhold til Domstolens faste praksis følger det af såvel kravene om en ensartet anvendelse af EU-retten som af lighedsprincippet, at en EU-retlig bestemmelse, som efter sin ordlyd ikke indeholder nogen udtrykkelig henvisning til medlemsstaternes ret med henblik på at fastlægge dens betydning og rækkevidde, normalt skal undergives en selvstændig og ensartet fortolkning i hele Den Europæiske Union, uafhængigt af de kvalifikationer, der anvendes i medlemsstaterne (dom af 9.9.2021, Bundesamt für Fremdenwesen und Asyl (Fornytt ansøgning om international beskyttelse), C-18/20, EU:C:2021:710, præmis 32).

27 Det følger heraf, at i mangel af en henvisning i momsdirektivets artikel 122 skal begrebet »træ til brændsel« i denne bestemmelse anses for at være et selvstændigt EU-retligt begreb, hvis betydning og rækkevidde skal være ens i alle medlemsstaterne. Det tilkommer dermed Domstolen at give dette begreb en ensartet fortolkning i Unionens retsorden.

28 I denne henseende skal der i mangel af en definition af det i direktivet indeholdte begreb »træ til brændsel« for det første tages hensyn til udtrykkets normale betydning i sædvanlig sprogbrug (jf. i denne retning dom af 9.9.2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, præmis 29), dvs. træ, der er bestemt til forbrænding med henblik på opvarmning af offentlige eller private lokaler.

29 For det andet bemærkes, at momsdirektivets artikel 122 har karakter af en undtagelse. I henhold til dette direktivs artikel 96 anvendes nemlig den samme momssats, dvs. normalsatsen fastsat i hver enkelt medlemsstat, for levering af varer såvel som for levering af ydelser. Det er således som en undtagelse fra denne regel, at muligheden for foreløbigt at anvende en nedsat momssats på bl.a. træ til brændsel er fastsat i nævnte direktivs artikel 122.

30 Som undtagelsesbestemmelse skal denne artikel fortolkes strengt (dom af 29.7.2019, Inter-Environnement Wallonie og Bond Beter Leefmilieu Vlaanderen, C-411/17, EU:C:2019:622, præmis 147, og af 16.7.2020, JE (Lovvalg ved skilsmisse), C-249/19, EU:C:2020:570, præmis 23), hvilket følgelig også gælder for begrebet »træ til brændsel«, som fastlægger anvendelsesområdet herfor. I overensstemmelse med den definition, der er foreslået af den forelæggende ret, skal enhver form for træ, der ud fra sine objektive egenskaber – såsom en forudbestemt tørhedsgrad – udelukkende er bestemt til forbrænding, dermed anses for at udgøre »træ til brændsel«.

31 Det følger af det ovenstående, at momsdirektivets artikel 122 skal fortolkes således, at

begrebet træ til brændsel som omhandlet i denne artikel betegner enhver form for træ, der ud fra sine objektive egenskaber udelukkende er bestemt til forbrænding.

Det andet spørgsmål

32 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 122 skal fortolkes således, at en medlemsstat, der i henhold til denne bestemmelse indfører en nedsat momssats for levering af træ til brændsel, i overensstemmelse med nævnte direktivs artikel 98, stk. 3, kan fastsætte momssatsens anvendelsesområde ved at henvise til KN.

33 Det bemærkes, at hvad angår de kategorier af leveringer af varer, der er opregnet i bilag III til momsdirektivet, som kan gøres til genstand for en nedsat momssats i medfør af dette direktivs artikel 98, stk. 1 og 2, giver artiklens stk. 3 udtrykkeligt medlemsstaterne mulighed for mere præcist at fastsætte disse kategorier ved at henvise til KN.

34 Samme mulighed kan derimod ikke udledes af selve ordlyden af momsdirektivets artikel 122, som blot fastslår, at medlemsstaterne kan anvende en nedsat sats på levering af bl.a. træ til brændsel, så længe den endelige momsordning ikke er indført.

35 Det skal imidlertid for det første fremhæves, således som det er anført i nærværende doms præmis 30, at momsdirektivets artikel 122 udgør en undtagelsesbestemmelse og følgelig skal fortolkes strengt. Det er derfor ikke muligt for medlemsstaterne at anvende en nedsat sats på andre leveringer af træ end træ til brændsel i henhold til denne bestemmelse.

36 Eftersom momsdirektivets artikel 122 giver medlemsstaterne mulighed for i en overgangsperiode at anvende en nedsat sats på leveringer af træ til brændsel, kan medlemsstaterne for det andet undlade at anvende en sådan sats på disse leveringer og vælge at anvende den i dette direktivs artikel 96 fastsatte normalsats herpå. En sådan mulighed omfatter også muligheden for kun at anvende en nedsat sats på visse leveringer af træ til brændsel, forudsat at denne mulighed udøves inden for de strenge grænser for undtagelsen, således som det er anført i den foregående præmis.

37 I lighed med, hvad der følger af Domstolens faste praksis vedrørende momsdirektivets artikel 98 (dom af 27.6.2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie m.fl., C-597/17, EU:C:2019:544, præmis 44), bemærkes nemlig, at EU-lovgiver i direktivets artikel 122 alene har givet medlemsstaterne mulighed for, undtagelsesvis og på foreløbigt grundlag, at anvende en nedsat momssats på levering af bl.a. træ til brændsel. Medlemsstaterne har dermed mulighed for at lade fordelene ved denne nedsatte sats være forbeholdt alene en del af disse leveringer.

38 Det tilkommer således de medlemsstater, der har til hensigt at foretage en begrænset og dermed selektiv anvendelse af den mulighed, som de er tillagt ved momsdirektivets artikel 122, at præcisere ved ethvert middel i deres nationale lovgivning, hvilke leveringer af træ til brændsel de har valgt at lade være omfattet af en nedsat sats. Ingen EU-retlig bestemmelse forbyder dem at anvende et EU-retligt instrument med henblik herpå, herunder navnlig at henvise til KN, selv om nævnte artikel 122 til forskel fra dette direktivs artikel 98 ikke udtrykkeligt fastsætter dette.

39 Muligheden for i henhold til momsdirektivets artikel 122 at lade fordelene ved en nedsat sats være forbeholdt visse leveringer af træ til brændsel er imidlertid betinget af, at princippet om afgiftsneutralitet overholdes. Som det fremgår af fast retspraksis, er det nemlig tilladt medlemsstaterne mere præcist at fastsætte de kategorier af varer eller tjenesteydelser, for hvilke direktivet tillader dem at fastsætte en nedsat sats, forudsat at princippet om afgiftsneutralitet, som er uadskilleligt forbundet med det fælles momssystem, overholdes (dom af 22.4.2021, Dyrektor

Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, præmis 38, og af 9.9.2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

40 I lyset af ovenstående betragtninger skal det andet spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 122 skal fortolkes således, at en medlemsstat, der i henhold til denne bestemmelse indfører en nedsat momssats for levering af træ til brændsel, kan begrænse anvendelsesområdet for den nedsatte sats til visse kategorier af levering af træ til brændsel ved at henvise til KN, forudsat at princippet om afgiftsneutralitet overholdes.

Det tredje spørgsmål

41 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om princippet om afgiftsneutralitet skal fortolkes således, at det er til hinder for, at levering af træflis ikke er omfattet af den nedsatte sats, der finder anvendelse på levering af andre former for træ til brændsel.

42 Som anført i nærværende doms præmis 40, påhviler det en medlemsstat, som har valgt en selektiv anvendelse af den nedsatte momssats på leveringer af varer eller tjenesteydelser, for hvilke momsdirektivet tillader anvendelsen af en sådan sats, at overholde princippet om afgiftsneutralitet.

43 Dette princip er til hinder for, at sammenlignelige varer eller tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles momsmæssigt forskelligt (dom af 9.9.2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).

44 Ifølge fast retspraksis skal der ved afgørelsen af, om varer eller tjenesteydelser er sammenlignelige, fortrinsvis tages hensyn til gennemsnitsforbrugerens synspunkt. Varer eller tjenesteydelser er sammenlignelige, hvis de har ensartede egenskaber og tjener samme behov ud fra et forbrugersynspunkt som følge af et kriterium om sammenlignelig anvendelse, og når de tilstedeværende forskelle ikke på væsentlig måde påvirker gennemsnitsforbrugerens afgørelse om at anvende den ene eller anden af disse varer eller ydelser (dom af 9.9.2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

45 Det drejer sig med andre ord om at undersøge, om de pågældende varer eller tjenesteydelser ud fra gennemsnitsforbrugerens synspunkt kan substitueres med hinanden. I dette tilfælde kan anvendelsen af forskellige momssatser påvirke forbrugerens valg, hvilket følgelig tyder på en tilsidesættelse af princippet om afgiftsneutralitet (dom af 9.9.2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).

46 Det påhviler således den forelæggende ret at foretage en konkret undersøgelse med henblik på at afgøre, om træflis kan substitueres med andre former for træ til brændsel ud fra gennemsnitsforbrugerens synspunkt.

47 Det tredje spørgsmål skal følgelig besvares med, at princippet om afgiftsneutralitet skal fortolkes således, at det ikke er til hinder for, at national ret udelukker, at levering af træflis kan være omfattet af den nedsatte momssats, selv om andre former for træ til brændsel er omfattet heraf, forudsat at træflis i gennemsnitsforbrugerens bevidsthed ikke kan substitueres med disse andre former for træ til brændsel, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Sagsomkostninger

48 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne.

Bortset fra de nævnte parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Sjette Afdeling) for ret:

- 1) **Artikel 122 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at begrebet træ til brændsel som omhandlet i denne artikel betegner enhver form for træ, der ud fra sine objektive egenskaber udelukkende er bestemt til forbrænding.**
- 2) **Artikel 122 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at en medlemsstat, der i henhold til denne bestemmelse indfører en nedsat merværdiafgiftssats for levering af træ til brændsel, kan begrænse anvendelsesområdet for den nedsatte sats til visse kategorier af levering af træ til brændsel ved at henvise til den kombinerede nomenklatur, forudsat at princippet om afgiftsneutralitet overholdes.**
- 3) **Princippet om afgiftsneutralitet skal fortolkes således, at det ikke er til hinder for, at national ret udelukker, at levering af træflis kan være omfattet af den nedsatte merværdiafgiftssats, selv om andre former for træ til brændsel er omfattet heraf, forudsat at træflis i gennemsnitsforbrugerens bevidsthed ikke kan substitueres med disse andre former for træ til brændsel, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.**

Underskrifter

* Processprog: tysk.