

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (šesto vijeće)

3. veljače 2022. (*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 122. – Smanjena stopa za isporuku ogrjevnog drva – Razlikovanje s obzirom na objektivne karakteristike i svojstva proizvoda – Oblici drva namijenjeni spaljivanju koji služe istoj potrebi potrošača i međusobno si konkuriraju – Načelo porezne neutralnosti”

U predmetu C-515/20,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka), odlukom od 10. lipnja 2020., koju je Sud zaprimio 14. listopada 2020., u postupku

B AG

protiv

Finanzamt A,

SUD (šesto vijeće),

u sastavu: L. Bay Larsen, potpredsjednik Suda, u svojstvu predsjednika šestog vijeća, N. Jääskinen i J.-C. Bonichot (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: E. Tanchev,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za B AG, T. Hammer, *Wirtschaftsprüfer i Steuerberater*, i C. Hammer, *Steuerberater*,
- za njemačku vladu, J. Möller i S. Costanzo, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i R. Pethke, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odlučiti bez mišljenja, donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 98. i 122. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1., SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva B AG i Finanzamta A (Porezna uprava A, Njemačka, u daljnjem tekstu: porezna uprava) u vezi s primjenom snižene stope poreza na dodanu vrijednost (PDV) na isporuke drvene sječke.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o PDV-u

3 U skladu s uvodnom izjavom 4. Direktive o PDV-u:

„Postizanje cilja uspostavljanja unutarnjeg tržišta pretpostavlja primjenu zakonodavstva o porezu na promet u državama članicama koje ne narušava uvjete tržišnog natjecanja ni ne sprečava slobodno kretanje robe i usluga. Stoga je potrebno postići takvo usklađenje zakonodavstva o porezima na promet pomoću sustava [PDV-a], kojim će se, što je više moguće, ukloniti imbenici koji mogu narušavati uvjete tržišnog natjecanja, bilo na nacionalnoj ili na razini Zajednice.”

4 Uvodna izjava 7. te direktive glasi:

„Zajednički sustav PDV-a trebao bi, čak i u slučaju kad njegove stope i sustav izuzeća nisu u potpunosti usklađeni, dovesti do neutralnosti u području tržišnog natjecanja, na način da na teritoriju svih država članica slične robe i usluge nose isto porezno opterećenje, bez obzira na duljinu proizvodnog i distributivnog lanca.”

5 U članku 96. navedene direktive određuje se:

„Države članice primjenjuju standardnu stopu PDV-a, koju sve države članice utvrđuju kao postotak oporezivog iznosa i koja je jednaka i za isporuku roba i za isporuku usluga.”

6 U članku 98. Direktive o PDV-u navodi se:

„1. Države članice mogu primijeniti jednu ili dvije snižene stope.

2. Snižene stope primjenjuju se samo na isporuke robe ili usluga u kategorijama navedenim u Prilogu III.

3. Kada primjenjuju snižene stope predviđene stavkom 1. na kategorije roba, države članice se mogu koristiti kombiniranom nomenklaturom za utvrđivanje točnog obuhvata dotične kategorije.”

7 Prilog III. toj direktivi, koji utvrđuje popis isporuke robe i usluga na koje se mogu primijeniti snižene stope iz njezina članka 98., ne sadržava kategoriju proizvoda „ogrjevano drvo”.

8 Člancima 109. do 122. navedene direktive utvrđuju se uvjeti pod kojima države članice mogu primjenjivati snižene stope PDV-a sve do donošenja konačnih odredaba.

9 U članku 122. iste direktive navodi se:

„Države članice mogu primjenjivati sniženu stopu na isporuku [...] i ogrjevno drvo.”

KN

10 Kombinirana nomenklatura (u daljnjem tekstu: KN) nalazi se u Prilogu I. Uredbi Vijeća (EEZ) br. 2658/87 od 23. srpnja 1987. o tarifnoj i statističkoj nomenklaturi i o Zajedničkoj carinskoj tarifi (SL 1987., L 256, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 12., str. 3.), kako je izmijenjena Uredbom Komisije (EZ) br. 1101/2014 od 16. listopada 2014. (SL 2014., L 312, str. 1.).

11 Među ostalim, sadrži sljedeće tarifne brojeve:

Oznaka KN

Naziv

4401

Ogrjevno drvo u obliku oblica, cjepanica, pružaka, snopova ili sličnih oblika; drvo u obliku iverja ili sličnih estica; drvena piljevina te otpaci i ostaci od drva, neovisno jesu li aglomerirani u oblice, brikete, pelete ili slične oblike ili ne

4401 10 00

– ogrjevno drvo u obliku oblica, cjepanica, grana, snopova ili sličnih oblika

– drvo u obliku iverja ili sličnih estica

4401 21 00

– – crnogorica

4401 22 00

– – necrnogorično

– drvena piljevina te otpaci i ostaci od drva, neovisno jesu li aglomerirani u oblice, brikete, pelete ili slične oblike ili ne

4401 31 00

– – pelete od drva

4401 39

– – ostalo

4401 39 20

– – – aglomerirano (na primjer, brikete)

— — — ostalo

4401 39 30

— — — — drvena piljevina

Njemačko pravo

12 §lanak 12. Umsatzsteuergesetza (Zakon o porezu na promet) određuje:

„(1) Porezna stopa iznosi 19 % porezne osnovice za sve oporezive transakcije (§lanci 10. i 11., §lanak 25. stavak 3. i §lanak 25.a stavci 3. i 4.).

(2) Snižena stopa od 7 % primjenjuje se na sljedeće transakcije:

1. isporuka, uvoz ili stjecanje unutar Zajednice robe navedene u Prilogu 2., osim robe navedene u točki 49. (f) i točkama 53. i 54.;

[...]”

13 Točka 48. Priloga 2. tom zakonu glasi:

[Redni broj]

Naziv

Carinska tarifa (poglavlje, broj, podbroj)

48

Drvo, to jest:

a) ogrjevno drvo u obliku oblica, cjepanica, pruća, snopova ili sličnih oblika

Podbroj 4401 10 00

b) drvena piljevina te otpaci i ostaci od drva, neovisno jesu li aglomerirani u oblice, brikete, pelete ili slične oblike ili ne

Podbroj 4401 30

Glavni postupak i prethodna pitanja

14 Spor se odnosi na primjenu snižene stope PDV-a na isporuke drvne sječke.

15 Tužitelj iz glavnog postupka tijekom 2015. stavljao je na tržište drvnu sječku koja nosi zaštićene oznake „*Flokets Weiss*” (takozvana „industrijska” drvena sječka) i „*Flokets natur*”

(takozvana „šumska” drvena sje?ka) te je osigurao održavanje postrojenja za grijanje koja kao gorivo koriste drvenu sje?ku.

16 Industrijska drvena sje?ka proizvod je cijepanja trupaca ?iji se ostaci drobilicama usitnjavaju u drvenu sje?ku. Šumska drvena sje?ka dobivena je iz krošnji i granja proizišlih iz održavanja šuma. Ostaci drva drobe se strojem u šumi, a tužitelj iz glavnog postupka zatim ih suši.

17 Tijekom porezne godine 2015. tužitelj iz glavnog postupka isporučio je šumsku i industrijsku drvenu sje?ku op?ini A i župi B. Tijekom tog razdoblja tako?er je isporučio, u okviru sporazuma s op?inom C o „pra?enju funkcioniranja postrojenja za grijanje na drvenu sje?ku koje uklju?uje održavanje i ?iš?enje”, drvenu sje?ku kao gorivo.

18 U privremenoj prijavi PDV-a za financijsku godinu 2015. tužitelj iz glavnog postupka na navedene isporuke primijenio je standardnu stopu (19 %), u skladu s mišljenjem porezne uprave izdanim prilikom prethodnog poreznog nadzora.

19 Tužitelj iz glavnog postupka osporio je tu stopu pred Finanzgerichtom (Financijski sud, Njema?ka), koji je djelomi?no prihvatio tužbu. Taj je sud presudio da se na isporuke drvene sje?ke op?ini A i župi B treba primijeniti snižena stopa, ali da je paket usluga pružen op?ini C trebao biti oporezovan po uobi?ajenoj stopi, s obzirom na to da ?ini jedinstvenu ukupnu uslugu.

20 Tužitelj iz glavnog postupka i porezna uprava podnijeli su Bundesfinanzhofu (Savezni financijski sud, Njema?ka) reviziju protiv presude Finanzgerichta (Financijski sud).

21 Taj se sud pita, kao prvo, o pojmu „ogrjevano drvo” iz ?lanka 122. Direktive o PDV-u, osobito o tome uklju?uje li taj pojam drvenu sje?ku.

22 Kao drugo, sud koji je uputio zahtjev pita jesu li države ?lanice pri izvršavanju mogu?nosti predvi?ene ?lankom 122. Direktive o PDV-u ovlaštene precizno razgrani?iti podru?je primjene snižene porezne stope za isporuke ogrjevnog drva primjenom KN-a ili je ovlaštenje u tom smislu predvi?eno u ?lanku 98. stavku 3. te direktive ograni?eno na slu?ajeve primjene snižene porezne stope na isporuku robe nabrojene u Prilogu III. toj direktivi.

23 Kao tre?e, u slu?aju da su države ?lanice ovlaštene pojasniti podru?je primjene snižene stope PDV-a za isporuke ogrjevnog drva putem KN-a, sud koji je uputio zahtjev želi znati protivni li se na?elu porezne neutralnosti primjena razli?itih poreznih stopa na razli?ite oblike ogrjevnog drva.

24 U tim okolnostima Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?a prethodna pitanja:

„1. Treba li pojam ogrjevnog drva iz ?lanka 122. [Direktive o PDV-u] tuma?iti na na?in da on obuhva?a svako drvo koje je, u skladu sa svojim objektivnim svojstvima, namijenjeno isklju?ivo spaljivanju?

2. Može li država ?lanica koja na temelju ?lanka 122. [Direktive o PDV-u] primijeni sniženu poreznu stopu na isporuke ogrjevnog drva precizno odrediti njezino podru?je primjene u skladu s ?lankom 98. stavkom 3. [Direktive o PDV-u] pozivaju?i se na [KN]?

3. U slu?aju potvrdnog odgovora na drugo pitanje: može li država ?lanica, poštuju?i na?elo porezne neutralnosti, izvršavati ovlast koju ima na temelju ?lanka 122. [Direktive o PDV-u] i ?lanka 98. stavka 3. [Direktive o PDV-u] i koja se odnosi na ograni?avanje podru?ja primjene snižene porezne stope na isporuke ogrjevnog drva na temelju [KN-a], na na?in da isporuke razli?itih oblika ogrjevnog drva koji se razlikuju po svojim objektivnim obilježjima i svojstvima, ali sa stajališta prosje?nog potroša?a u skladu s kriterijem usporedivosti prilikom primjene služe za ispunjavanje

iste svrhe (u ovom slučaju: grijanje) te su stoga u međusobnom tržišnom natjecanju, podliježu različitim poreznim stopama?”

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

25 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 122. Direktive o PDV-u tumačiti na način da pojam „ogrjevno drvo” obuhvaća svako drvo koje je, u skladu sa svojim objektivnim svojstvima, namijenjeno isključivo spaljivanju.

26 Valja podsjetiti na to da, prema ustaljenoj praksi Suda, iz zahtjeva za ujednaženu primjenu prava Unije kao i načela jednakosti proizlazi da pojmovi iz odredbe prava Unije koja ne sadržava nikakvo izričito upućivanje na pravo država članica radi utvrđivanja svojeg smisla i dosega trebaju u cijeloj Europskoj uniji imati autonomno i ujednaženo tumačenje, neovisno o kvalifikacijama koje se koriste u državama članicama (presuda od 9. rujna 2021., Bundesamt für Fremdenwesen und Asyl (Naknadni zahtjev za međunarodnu zaštitu) C-18/20, EU:C:2021:710, t. 32.).

27 Iz toga proizlazi da, u nedostatku upućivanja u članku 122. Direktive o PDV-u, pojam „ogrjevno drvo” iz te odredbe treba smatrati autonomnim pojmom prava Unije čiji smisao i doseg moraju biti istovjetni u svim državama članicama. Stoga je na Sudu da taj pojam tumači ujednaženo u pravnom poretku Unije.

28 U tom pogledu, ako ne postoji definicija pojma „ogrjevno drvo” u toj direktivi, valja uputiti, s jedne strane na uobičajeni smisao tog izraza u svakodnevnom jeziku (vidjeti u tom smislu presudu od 9. rujna 2021., Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, t. 29.), odnosno drvo namijenjeno spaljivanju za grijanje u javnim ili privatnim prostorima.

29 S druge strane, valja istaknuti da je članak 122. Direktive o PDV-u derogatoran. Naime, prema članku 96. te direktive, ista stopa PDV-a, to jest standardna stopa koju određuje svaka država članica, primjenjuje se na isporuke robe i usluga. Stoga je mogućnost privremene primjene snižene stope PDV-a osobito na ogrjevno drvo, predviđena člankom 122. navedene direktive, iznimka od tog pravila.

30 Taj članak, kao derogatornu odredbu, treba usko tumačiti (presude od 29. srpnja 2019., Inter-Environnement Wallonie i Bond Beter Leefmilieu Vlaanderen, C-411/17, EU:C:2019:622, t. 147. i od 16. srpnja 2020., JE (Zakon primjenjiv na razvod), C-249/19, EU:C:2020:570, t. 23.) kao i, slijedom toga, pojam „ogrjevno drvo”, koji određuje njegovo područje primjene. Stoga kao „ogrjevno drvo” valja smatrati, u skladu s definicijom koju predlaže sud koji je uputio zahtjev, svako drvo koje je prema svojim objektivnim svojstvima, poput unaprijed određenog stupnja sušenja, namijenjeno isključivo spaljivanju.

31 Iz prethodno navedenog proizlazi da članak 122. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se pojam ogrjevnog drva, u smislu tog članka, odnosi na svako drvo koje je u skladu sa svojim objektivnim svojstvima namijenjeno isključivo spaljivanju.

Drugo pitanje

32 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 122. Direktive o PDV-u tumačiti na način da država članica koja na temelju te odredbe uvodi sniženu stopu PDV-a za isporuke ogrjevnog drva može ograničiti njegovo područje primjene, u skladu s člankom 98. stavkom 3. navedene direktive, upućivanjem na KN.

33 Valja podsjetiti na to da, što se tiče kategorija isporuka robe navedenih u Prilogu III. Direktivi

o PDV-u, koje mogu biti predmet snižene stope PDV-a na temelju članka 98. stavaka 1. i 2. te direktive, stavak 3. tog članka izričito dopušta državama članicama da precizno razgraniče te kategorije upućivanjem na KN.

34 S druge strane, ista se mogućnost ne može izvesti iz samog teksta članka 122. Direktive o PDV-u, u kojem se samo navodi da države članice mogu primijeniti sniženu stopu osobito na isporuke ogrjevnog drva, sve dok se ne uvede konačni sustav.

35 Međutim, valja istaknuti, s jedne strane, da, kao što je to navedeno u točki 30. ove presude, članak 122. Direktive o PDV-u predstavlja iznimku i da ga stoga treba usko tumačiti. Stoga države članice ne mogu odobriti primjenu snižene stope za druge isporuke drva, različit od isporuke ogrjevnog drva u skladu s tom odredbom.

36 S druge strane, budući da članak 122. Direktive o PDV-u državama članicama daje mogućnost da tijekom prijelaznog razdoblja primijene sniženu stopu na isporuke ogrjevnog drva, te države mogu odustati od primjene takve stope na te isporuke i odabrati da na njih primijene standardnu stopu iz članka 96. te direktive. Takva mogućnost uključuje i mogućnost primjene snižene stope na određene isporuke ogrjevnog drva, pod uvjetom da se ta mogućnost koristi u strogim granicama odstupanja, kao što je to navedeno u prethodnoj točki.

37 Naime, kao što to proizlazi iz ustaljene sudske prakse Suda u pogledu članka 98. Direktive o PDV-u (presuda od 27. lipnja 2019., *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie i dr.*, C-597/17, EU:C:2019:544, t. 44.), valja istaknuti da je zakonodavac Unije u članku 122. te direktive samo predvidio mogućnost za države članice da kao iznimku i prijelazno pravilo primijene sniženu stopu PDV-a, osobito na isporuku ogrjevnog drva. Stoga države članice mogu zadržati pravo na tu sniženu stopu samo na dio tih isporuka.

38 Stoga je na državama članicama koje se namjeravaju ograničeno i stoga selektivno koristiti mogućnost u koja im je dodijeljena člankom 122. Direktive o PDV-u da na bilo koji način u svojem nacionalnom pravu odrede isporuke ogrjevnog drva na koje odaberu primjenjivati sniženu stopu. Nijedna im odredba prava Unije ne zabranjuje da se u tu svrhu koriste instrumentom tog prava i, osobito, da se pozivaju na KN, čak i ako taj članak 122., za razliku od članka 98. te direktive, to ne predviđa izričito.

39 Međutim, mogućnost koja proizlazi iz članka 122. Direktive o PDV-u, da se primjena snižene stope ograniči samo na određene isporuke ogrjevnog drva, uvjetovana je samo poštovanjem načela porezne neutralnosti. Naime, kao što to proizlazi iz ustaljene sudske prakse, državama članicama dopušteno je preciznije odrediti kategorije isporuka robe ili usluga na koje im navedena direktiva omogućuje primjenu snižene stope, pod uvjetom poštovanja načela porezne neutralnosti, svojstvenog zajedničkom sustavu PDV-a (presude od 22. travnja 2021., *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach*, C 703/19, EU:C:2021:314, t. 38. i od 9. rujna 2021., *Phantasialand*, C 406/20, EU:C:2021:720, t. 25. i navedena sudska praksa).

40 S obzirom na prethodna razmatranja, na drugo pitanje valja odgovoriti tako da članak 122. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da država članica koja na temelju tog članka uvodi sniženu stopu PDV-a za isporuke ogrjevnog drva može ograničiti njegovo područje primjene na određene kategorije isporuka ogrjevnog drva upućivanjem na KN, pod uvjetom da poštuje načelo porezne neutralnosti.

Treće pitanje

41 Svojim trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li načelo porezne neutralnosti tumačiti na način da mu se protivi to da se isporuka drvne sječke isključi iz primjene

snižene stope primjenjive na isporuku drugih oblika ogrjevnog drva.

42 Kao što je to navedeno u točki 40. ove presude, kada država članica odluči na selektivan način primjenjivati sniženu stopu PDV-a na isporuke robe ili usluga na koje Direktiva o PDV-u omogućuje primjenu takve stope, dužna je poštovati načelo porezne neutralnosti.

43 Tom se načelu protivi to da se prema sljedećim isporukama robe ili usluga, koje međusobno konkuriraju, postupa na različit način u pogledu PDV-a (presuda od 9. rujna 2021., Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, t. 37. i navedena sudska praksa).

44 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, kako bi se odredilo jesu li isporuke robe ili usluga sljedeće, ponajprije valja uzeti u obzir stajalište prosječnog potrošača. Isporuke robe ili usluga sljedeće su kada imaju sljedeće značajke i ispunjavaju iste potrebe potrošača, ovisno o kriteriju usporedivosti u korištenju, i kada postojeće razlike ne utječu znatno na odluku prosječnog potrošača o izboru jedne ili druge navedene isporuke robe ili usluga (presuda od 9. rujna 2021., Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, t. 38. i navedena sudska praksa).

45 Drugim riječima, radi se o ispitivanju jesu li dotična roba ili usluge, sa stajališta prosječnog potrošača, međusobno zamjenjivi. Naime, u tom slučaju primjena različitih stopa PDV-a može utjecati na potrošačev odabir, što bi posljedično upućivalo na povredu načela porezne neutralnosti (presuda od 9. rujna 2021., Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, t. 39. i navedena sudska praksa).

46 Stoga je na sudu koji je uputio zahtjev da izvrši konkretno ispitivanje kako bi utvrdio može li se drvna sječka sa stajališta prosječnog potrošača zamijeniti drugim oblicima drva.

47 Slijedom toga, na treće pitanje valja odgovoriti tako da načelo porezne neutralnosti treba tumačiti na način da mu se ne protivi to da nacionalno pravo isključuje iz primjene snižene stope PDV-a isporuku drvene sječke, dok se ona može primjenjivati na isporuke drugih oblika ogrjevnog drva, pod uvjetom da u svijesti prosječnog potrošača drvna sječka nije zamjenjiva tim drugim oblicima ogrjevnog drva, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

Troškovi

48 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (šesto vijeće) odlučuje:

- Članak 122. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da se pojam ogrjevno drvo, u smislu tog članka, odnosi na svako drvo koje je u skladu sa svojim objektivnim svojstvima namijenjeno isključivo spaljivanju.**
- Članak 122. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da država članica koja na temelju tog članka uvodi sniženu stopu poreza na dodanu vrijednost za isporuke ogrjevnog drva može ograničiti njegovo područje primjene na određene kategorije isporuka ogrjevnog drva upućivanjem na kombiniranu nomenklaturu, pod uvjetom da poštuje načelo porezne neutralnosti.**
- Načelo porezne neutralnosti treba tumačiti na način da mu se ne protivi to da nacionalno pravo isključuje iz primjene snižene stope poreza na dodanu vrijednost isporuku drvene sječke, dok se ona može primjenjivati na isporuke drugih oblika ogrjevnog drva, pod uvjetom da u svijesti prosječnog potrošača drvna sječka nije zamjenjiva tim drugim**

oblicima ogrjevnog drva, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

Potpisi

* Jezik postupka: njemački