

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

11. ledna 2024(*)

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Příloha IV – Bod 2 – Dočasná ustanovení pro některé služby s vysokým podílem lidské práce – Snížená sazba DPH použitelná na služby renovace a opravy soukromých bytů a obytných domů – Pojem ‚soukromé byty a obytné domy‘ “

Ve věci C-433/22,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud, Portugalsko) ze dne 8. června 2022, došlým Soudnímu dvoru dne 30. června 2022, v řízení

Autoridade Tributária e Aduaneira

proti

HPA – Construções SA,

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení: K. Jürimäe, předsedkyně této senátu vykonávající funkci předsedkyně osmého senátu (zpravodajka), M. Safjan a M. Gavalec, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

za soudní kancelář: A. Calot Escobar, vedoucí,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

- za portugalskou vládu: P. Barros da Costa, C. Bento a A. Rodrigues, jako zmocněnkyně,
- za Evropskou komisi: M. Björklund a I. Melo Sampaio, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 7. září 2023,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu bodu 2 přílohy IV směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Ú. v. st. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Autoridade Tributária e Aduaneira (finanční a celní úřad, Portugalsko) (dále jen „daňová správa“) a společností HPA – Construções SA (dále

jen „HPA“) týkajícího se sazby daně z přidané hodnoty (DPH) použitelné na služby renovace určitých nemovitostí prováděné touto společností.

Právní rámec

Unijní právo

3 Směrnice o DPH obsahuje hlavu VIII, nadepsanou „Sazby“, která obsahuje kapitolu 2, nadepsanou „Struktura a výše sazeb“, v níž jsou obsaženy zejména články 96 a 98.

4 Článek 96 této 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.“

5 Článek 98 odst. 1 a 2 uvedené směrnice zní takto:

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

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

6 Hlava VIII téže směrnice obsahuje kapitolu 3, nadepsanou „Dočasná ustanovení pro některé služby s vysokým podílem lidské práce“, v níž jsou obsaženy zejména články 106 a 107 směrnice o DPH. Poté, co nastaly skutkové okolnosti sporu v původním řízení, byly kapitola 3 hlavy VIII a příloha IV této směrnice zrušeny směrnicí Rady 2009/47/ES ze dne 5. května 2009, kterou se mění směrnice 2006/112, pokud jde o snížené sazby daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2009, L 116, s. 18).

7 Článek 106 směrnice o DPH stanoví:

„Rada [Evropské unie] může na návrh [Evropské] komise jednomyslně povolit členským státům, aby nejdéle do 31. prosince 2010 uplatňovaly snížené sazby stanovené v článku 98 u služeb uvedených v příloze IV.

Snížené sazby lze uplatňovat u služeb nejvýše ve dvou kategoriích služeb uvedených v příloze IV.

Ve výjimečných případech může být členský stát zmocněn uplatňovat snížené sazby u služeb ve třech ze zmíněných kategorií.“

8 Článek 107 této směrnice stanoví:

„Služby uvedené v článku 106 musí splňovat tyto podmínky:

- a) zahrnovat vysoký podíl lidské práce;
- b) být poskytovány z velké části přímo konečným spotřebitelem;

[...]“

9 Příloha IV uvedené směrnice obsahuje seznam služeb uvedených v článku 106 téže směrnice. Bod 2 této přílohy zní takto:

„renovace a opravy soukromých bytů a obytných domů, s výjimkou materiálů, které tvoří podstatnou část hodnoty poskytnuté služby“.

Portugalské právo

10 Článek 18 odst. 1 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zákoník o dani z přidané hodnoty), ve znění použitelném na spor v povodním řízení (dále jen „zákoník o DPH“), stanoví:

„Sazby daní jsou následující:

a) pro dovozy, dodání zboží a poskytnutí služeb uvedených v seznamu I, který je přílohou tohoto zákoníku, jiní sazba 5 %;

[...]

c) pro ostatní dovozy, dodání zboží a poskytnutí služeb jiní sazba 21 %.“

11 Bod 2.24 seznamu I, který je přílohou zákoníku o DPH, stanoví:

„Smlouvy o dílo za účelem zvelebení, rekonstrukce, renovace, obnovy, opravy a konzervace nemovitostí a samostatných částí nemovitostí užívaných k bydlení, s výjimkou úklidových služeb, údržby zelených ploch a smluv o dílo týkajících se nemovitostí, které zcela nebo zčásti zahrnují konstrukční prvky bazénů, saun, tenisových kurtů, golfových hřišť nebo minigolfových hřišť a podobných zařízení.“

Snížená sazba se neuplatňuje na zabudované materiály, kromě materiálů, jejichž hodnota nepřesahuje 20 % celkové hodnoty poskytnuté služby.“

12 Pro účely výkladu výrazu „nemovitosti nebo samostatné části nemovitostí užívaných k bydlení“ použitého v tomto bodě seznamu I, který je přílohou zákoníku o DPH, přijala daňová správa pokyny zejména prostřednictvím oběžníku č. 30025 ze dne 7. srpna 2000. Podle tohoto oběžníku se za nemovitost užívanou k bydlení považuje nemovitost, „která je jako taková užívána v okamžiku zahájení prací a která je po provedení těchto prací i nadále skutečně užívána jako soukromý byt nebo obytný dům“.

Spor v povodním řízení a předběžná otázka

13 HPA je obchodní společnost, jejímž předmětem činnosti je zejména poskytování stavebních a dodavatelských služeb. V průběhu roku 2007 uzavřela tato společnost pět smluv o dílo za účelem rekonstrukce městských budov se třemi obchodními společnostmi coby vlastníky nemovitostí, jež byly předmětem prací sjednaných uvedenými smlouvami.

14 Na fakturách za služby renovace a opravy poskytnuté v rámci těchto smluv uplatnila společnost HPA sníženou sazbu DPH ve výši 5 % na základě bodu 2.24 seznamu I, který je přílohou zákoníku o DPH.

15 Dne 19. ledna 2011 Direção de Finanças de Lisboa (finanční úřad Lisabonu, Portugalsko) provedlo u společnosti HPA daňovou kontrolu za rok 2007. Cílem této kontroly bylo určit, zda byly splněny podmínky stanovené pro uplatnění této snížené sazby, zejména podmínka, aby předmětem poskytování služeb byly nemovitosti užívané k bydlení.

16 V návaznosti na uvedenou kontrolu Serviço de Finanças de Sintra-1 (finanční úřad Sintra-1, Portugalsko), který měl za to, že společnost HPA nemůže mít nárok na uvedenou sníženou sazbu,

zaslal dne 10. května 2011 této společnosti výměr na uhrazení dodatečné částky DPH ve výši 374 750,77 eura.

17 Společnost HPA napadla tento výměr u Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (Správní a finanční soud v Sintře, Portugalsko). Rozsudkem ze dne 26. června 2020 tento soud žalobu této společnosti vyhovl a uvedený výměr zrušil. Daňová správa podala proti tomuto rozsudku opravný prostředek k Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud, Portugalsko), který je předkládajícím soudem.

18 Před tímto soudem daňová správa tvrdí, že bod 2.24 seznamu I, který je přílohou zákoníku o DPH, jak je vykládán oběžníkem č. 30025 ze dne 7. srpna 2000, se použije pouze na služby renovace nemovitostí, které jsou skutečně užívány jako obydli, a to jak před poskytnutím uvedených služeb, tak po něm. Snížená sazba DPH stanovená v tomto bodu 2.24 seznamu I, který je přílohou zákoníku o DPH, se tedy neuplatní na služby renovace týkající se nemovitostí, které jsou podobné jako ty, které byly předemtem pti smluv o dílo uvedených v bodu 13 tohoto rozsudku, pouze „určený“ k bydlení v tom smyslu, že jsou za tímto účelem schváleny, ale nejsou v okamžiku poskytnutí těchto služeb skutečně obývány.

19 Vzhledem k tomu, že bod 2.24 seznamu I, který je přílohou zákoníku o DPH, provedl bod 2 přílohy IV směrnice o DPH do portugalského práva, má uvedený soud za to, že je nezbytné požádat Soudní dvůr o výklad poslední uvedeného ustanovení. Podle téhož soudu je zvláště nezbytné objasnit, za jakých podmínek se na poskytnutí služeb renovace může vztahovat snížená sazba použitelná na činnosti „renovace a opravy soukromých bytů a obytných domů“, jež jsou zmíněny v uvedeném ustanovení směrnice o DPH.

20 V tomto ohledu předkládající soud uvádí, že Soudní dvůr rozhodl v rozsudku ze dne 5. května 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C-218/21, EU:C:2022:355), že bod 2 přílohy IV směrnice o DPH zahrnuje dvě odlišné činnosti, a sice opravy a renovace, a dále se vztahuje na soukromé byty a obytné domy, to znamená na nemovitosti, které slouží jako soukromé obydli a které nejsou užívány k obchodním nebo služebním účelům nebo pro dočasné využití, jako jsou hotely. Soudní dvůr se však nevyslovil k výkladu pojmu „soukromé byty a obytné domy“.

21 Za těchto podmínek se Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Brání bod 2 přílohy IV směrnice o DPH takovému ustanovení vnitrostátního práva, podle něhož se snížená sazba DPH může vztahovat pouze na smlouvy na stavební práce, jejichž předemtem jsou opravy a renovace nemovitosti zahrnující soukromé byty a obytné domy, které jsou v době provádění těchto prací obývány?“

K předběžné otázce

22 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda bod 2 přílohy IV směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním předpisům, které podmiňují uplatnění snížené sazby DPH na služby opravy a renovace soukromých bytů a obytných domů tím, že tyto soukromé byty a obytné domy jsou ke dni provádění těchto prací skutečně užívány jako obydli.

23 Až do zrušení směrnicí 2009/47 opravoval bod 2 přílohy IV směrnice o DPH ve spojení s článkem 106 této směrnice členské státy k uplatnění snížené sazby DPH na služby související s „renovací a opravou soukromých bytů a obytných domů“, s výjimkou materiálů, které tvoří podstatnou část hodnoty poskytnuté služby“.

24 Při neexistenci odkazu na právo členských států a relevantní definice ve směrnici o DPH musí být výrazy uvedené v bodě 2 přílohy IV uvedené směrnice vykládány jednotně a nezávisle na kvalifikacích používaných v členských státech v souladu s jejich obvyklým smyslem v běžném jazyce, s přihlédnutím ke kontextu, ve kterém jsou použity, a cílům, které sleduje právní úprava, jejíž jsou součástí (rozsudek ze dne 5. května 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C-218/21, EU:C:2022:355, bod 29 a citovaná judikatura).

25 Pokud jde v první řadě o obvyklý smysl výrazů použitých v tomto ustanovení, a zvláště výrazu „soukromé byty a obytné domy“, je třeba uvést, že výraz „obydlí“ obecně označuje vč nemovitou, dokonce i movitou, určenou k bydlení nebo její část, a tudíž slouží jako bydliště jedné nebo více osob. Kromě toho přídavné jméno „soukromé“ umožňuje odlišení od obydlí, která nejsou soukromá, jako jsou služební byty nebo hotely (rozsudek ze dne 5. května 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C-218/21, EU:C:2022:355, bod 34).

26 Z toho vyplývá, že služby renovace a opravy uvedené v bodě 2 přílohy IV směrnice o DPH se musí vztahovat na nemovitosti využívané pro účely soukromého bydlení, zatímco na služby týkající se nemovitostí využívaných k jiným účelům, jako jsou komerční účely, se toto ustanovení nevztahuje (rozsudek ze dne 5. května 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C-218/21, EU:C:2022:355, bod 35).

27 Vzhledem k tomu, že v souladu s judikaturou připomenutou v bodech 25 a 26 tohoto rozsudku se služby uvedené v bodě 2 přílohy IV směrnice o DPH týkají nemovitostí, které slouží jako bydliště pro jednu nebo více osob a jsou používány pro účely soukromého bydlení, ze znění tohoto ustanovení vyplývá, že se vztahuje na skutečné určení těchto nemovitostí pro účely bydlení. Jak pojem bydliště, tak požadavek užívání nemovitosti totiž odkazují na konkrétní využívání této nemovitosti.

28 S ohledem na znění bodu 2 přílohy IV směrnice o DPH je tedy třeba mít za to, že nemovitost, která je sice zkolaudována pro účely bydlení, avšak není k tomuto účelu skutečně využívána ke dni, kdy jsou poskytovány dotčené služby renovace nebo opravy, nespadá do působnosti tohoto ustanovení. Dále jsou z působnosti uvedeného ustanovení vyloučeny služby renovace nebo opravy týkající se nemovitostí, které ke dni poskytnutí těchto služeb vlastník využívá pro obchodní nebo investiční účely.

29 Ve druhé řadě kontext, do něhož je bod 2 přílohy IV směrnice o DPH zasazen, podporuje výklad, podle kterého se snížená sazba DPH uplatní pouze na služby renovace a opravy, jejichž předmětem jsou nemovitosti, které jsou skutečně užívány jako obydlí.

30 Zprvce totiž toto ustanovení tím, že umožňuje uplatnit sníženou sazbu DPH, představuje výjimku ze zásady použití základní sazby, a musí být tedy vykládáno striktně (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 19. prosince 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, bod 25, jakož i ze dne 5. května 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C-218/21, EU:C:2022:355, bod 40).

31 Zadruhé ze znění článku 106 ve spojení s článkem 107 směrnice o DPH vyplývá, že k tomu, aby se na služby uvedené v bodě 2 přílohy IV této směrnice mohla vztahovat snížená sazba DPH, musí být poskytovány z velké části přímo konečným spotřebitelem. Službu renovace nebo opravy poskytnutou společností nebo fyzické osobě, která vlastní bydliště určené k bydlení, aniž je toto bydliště k této účelům skutečně užíváno, přitom nelze považovat za službu poskytnutou konečnému spotřebiteli, ani službu renovace poskytnutou společností nebo fyzické osobě, která v rámci výkonu své podnikatelské činnosti využívá nemovitost k obchodním účelům, a nikoli k bydlení.

32 Ve třetí řadě, jak vyplývá z bodů 31 až 33 stanoviska generální advokátky, výklad bodu 2 přílohy IV směrnice o DPH v tom smyslu, že do působnosti tohoto ustanovení spadají pouze služby renovace a opravy, jejichž předmětem jsou nemovitosti skutečně obývané v době provádění prací, je v souladu s cíli sledovanými přijetím snížené sazby, jejímž účelem je zvýhodnit spotřebitele.

33 Pro podnikatele, který má nárok na odpočet DPH na vstupu, je totiž bezvýznamné, zda jsou plnění týkající se služeb renovace nebo opravy zdaněna základní nebo sníženou sazbou daně, protože bude v každém případě zbaven daňové zátěže související s těmito plněními díky uplatnění nároku na odpočet DPH. Naproti tomu uplatnění snížené sazby na tato plnění zvýhodňuje konečného spotřebitele, který skutečně bydlí v nemovitosti, v níž jsou prováděny práce, a nemá nárok na odpočet DPH na vstupu.

34 Tento spotřebitel může díky uplatnění této snížené sazby využít služeb renovace a opravy bydliště, které skutečně užívá pro účely bydlení, za nižší náklady, než jaké by nesl, kdyby tyto služby byly zdaněny základní sazbou. Určujícím prvkem pro posouzení, zda může být spotřebitel zvýhodněn uplatněním snížené sazby DPH, je přitom skutečnost, že v okamžiku vzniku nákladů je tato nemovitost skutečně užívána spotřebitelem jako bydliště.

35 Konečně ve čtvrté řadě je třeba upřesnit, že k tomu, aby bylo možné považovat nemovitost za skutečně obývanou, není nutné, aby byla během provádění prací obývána osobami, které v ní pobývají trvale, či nikoli. Na jedné straně se skutečné určení pro účely bydlení nemění z důvodu, že nemovitost je užívána pouze po několik období roku. Na druhé straně skutečnost, že soukromý byt nebo obytný dům není po určitou dobu obýván, nemění jeho charakter soukromého bytu nebo obytného domu.

36 S ohledem na všechny tyto důvody je třeba na předběžnou otázku odpovědět tak, že bod 2 přílohy IV směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátním právním předpisům, které podmiňují uplatnění snížené sazby DPH na služby opravy a renovace soukromých bytů a obytných domů tím, že dotyčné byty a domy jsou ke dni provádění těchto prací skutečně užívány jako bydliště.

K nákladům řízení

37 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního 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 (osmý senát) rozhodl takto:

Bod 2 přílohy IV směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty

musí být vykládán v tom smyslu, že

nebrání vnitrostátním právním předpisům, které podmiňují uplatnění snížené sazby daní z přidané hodnoty na služby opravy a renovace soukromých bytů a obytných domů tím, že dotyčné byty a domy jsou ke dni provádění těchto prací skutečně užívány jako obydli.

Podpisy

* Jednací jazyk: portugalsština.