

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

11. januar 2024 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – bilag IV – nr. 2) – midlertidige bestemmelser for visse arbejdskraftintensive ydelser – nedsat afgiftssats på ydelser i form af renovering og reparation af private boliger – begrebet »private boliger««

I sag C-433/22,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Supremo Tribunal Administrativo (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Portugal) ved afgørelse af 8. juni 2022, indgået til Domstolen den 30. juni 2022, i sagen

Autoridade Tributária e Aduaneira

mod

HPA – Construções SA,

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling),

sammensat af formanden for Tredje Afdeling, K. Jürimäe (refererende dommer), som fungerende formand for Ottende Afdeling, og dommerne M. Safjan og M. Gavalec,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– den portugisiske regering ved P. Barros da Costa, C. Bento og A. Rodrigues, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved M. Björkland og I. Melo Sampaio, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 7. september 2023, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af nr. 2) i bilag IV til 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 i forbindelse med en tvist mellem Autoridade Tributária e Aduaneira (skatte- og toldmyndighed, Portugal) (herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden«) og HPA – Construções SA (herefter »HPA«) vedrørende den afgiftssats for merværdiafgift (moms), der finder anvendelse på ydelser i forbindelse med renovering af visse ejendomme, som dette selskab yder.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivet indeholder et afsnit VIII med overskriften »Satser«, som indeholder et kapitel 2 med overskriften »Satsernes struktur og niveau«, hvori bl.a. indgår artikel 96 og 98.

4 Dette direktivs artikel 96 fastsætter:

»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.«

5 Direktivets artikel 98, stk. 1 og 2, har følgende ordlyd:

»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.«

6 Samme direktivs afsnit VIII indeholder et kapitel 3 med overskriften »Midlertidige bestemmelser for visse arbejdskraftintensive ydelser«, hvori bl.a. indgår momsdirektivets artikel 106 og 107. Efter tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen er kapitel 3 i momsdirektivets afsnit VIII og bilag IV til direktivet blev ophævet ved Rådets direktiv 2009/47/EF af 5. maj 2009 om ændring af direktiv 2006/112 hvad angår de nedsatte satser for merværdiafgiften (EUT 2009, L 116, s. 18).

7 Momsdirektivets artikel 106 bestemmer:

»Medlemsstaterne kan af Rådet [for Den Europæiske Union], der træffer afgørelse med enstemmighed på forslag af [Europa-]Kommissionen, få tilladelse til indtil senest den 31. december 2010 at anvende de i artikel 98 omhandlede nedsatte satser på de ydelser, der er anført i bilag IV.

De nedsatte satser kan anvendes på ydelser, som er nævnt i højst to af de i bilag IV anførte kategorier.

I undtagelsestilfælde kan en medlemsstat få tilladelse til at anvende de nedsatte satser på ydelser i tre af ovennævnte kategorier.«

8 Dette direktivs artikel 107 fastsætter:

»De i artikel 106 omhandlede ydelser skal opfylde følgende betingelser:

- a) de skal være arbejdskraftintensive
- b) de skal i stor udstrækning leveres direkte til de endelige forbrugere

[...]

9 Bilag IV til direktivet indeholder listen over de ydelser, der er omhandlet i samme direktivs artikel 106. Bilagets nr. 2) har følgende ordlyd:

»[r]eparation og renovering af private boliger, bortset fra materialer, som udgør en betydelig del af værdien af den leverede ydelse«.

Portugisisk ret

10 Artikel 18, stk. 1, i Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (lov om merværdiafgift) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »momsloven«), fastsætter:

»Momssatserne er følgende:

- a) 5% for indførsler, leveringer af varer og ydelser, der er opført på liste I i bilaget til denne lov

[...]

- c) 21% for andre indførsler, leveringer af varer og ydelser.«

11 Punkt 2.24 i liste I i bilaget til momsloven bestemmer:

»Arbejdskontrakter med henblik på forbedring, istandsættelse, renovering, restaurering, reparation og bevarelse af ejendomme og selvstændige dele af ejendomme til beboelsesformål, bortset fra rengøring, vedligeholdelse af grønne områder og arbejdskontrakter vedrørende fast ejendom, der omfatter alle eller en del af de elementer, der består af svømmebassiner, saunaer, tennis-, golf- eller minigolfbaner og lignende anlæg.

Den nedsatte sats anvendes ikke på medgåede materialer, medmindre værdien heraf ikke overstiger 20% af den leverede ydelses samlede værdi.«

12 Med henblik på fortolkningen af udtrykket »ejendomme eller selvstændige dele af ejendomme til beboelsesformål«, der er anvendt i dette punkt i liste I i bilaget til momsloven, vedtog skatte- og afgiftsmyndigheden retningslinjer bl.a. ved cirkulære nr. 30025 af 7. august 2000. Ifølge denne skrivelse anses en ejendom, »der anvendes som sådan på det tidspunkt, hvor arbejderne påbegyndes, og som efter udførelsen af disse arbejder fortsat faktisk anvendes som privat bolig«, for at være til beboelsesformål.

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

13 HPA er et handelsselskab, der bl.a. har til formål at levere ydelser inden for civil byggeri og leje af bygge- og anlægsarbejder. I løbet af 2007 indgik dette selskab fem kontrakter om leje af bygge- og anlægsarbejder med henblik på renovering af byejendomme med tre handelsselskaber, som ejede de ejendomme, der var genstand for de arbejder, der var fastsat i de nævnte kontrakter.

14 På fakturaerne for renoverings- og reparationsydelser udført i henhold til de samme kontrakter anvendte HPA en nedsat momssats på 5% i henhold til punkt 2.24 i liste I i bilaget til momsloven.

15 Den 19. januar 2011 var HPA genstand for en afgiftskontrol for 2007 foretaget af Direção de Finanças de Lisboa (finansdirektoratet i Lissabon, Portugal). Denne kontrol havde til formål at afgøre, om de betingelser, der var fastsat for anvendelsen af denne nedsatte momssats, var opfyldt, navnlig betingelsen om, at udførelsen af ydelserne skulle vedrøre ejendomme til beboelsesformål.

16 Da Serviço de Finanças de Sintra-1 (skatte- og afgiftskontoret i Sintra-1, Portugal) var af den opfattelse, at HPA ikke kunne drage fordel af den nævnte nedsatte momssats, fremsendte skatte- og afgiftskontoret den 10. maj 2011 en afgørelse til dette selskab om opkrævning af et yderligere momsbeløb på 374 750,77 EUR.

17 HPA anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse ved Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (domstolen i forvaltnings- og skatteretlige sager i Sintra, Portugal). Ved en dom af 26. juni 2020 gav denne ret selskabet medhold og annullerede nævnte afgørelse. Skatte- og afgiftsmyndigheden har iværksat appel til prøvelse af denne dom ved Supremo Tribunal Administrativo (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Portugal), som er den forelæggende ret.

18 Skatte- og afgiftsmyndigheden har for denne ret gjort gældende, at punkt 2.24 i liste I i bilaget til momsloven, som fortolket ved cirkulære nr. 30025 af 7. august 2000, udelukkende finder anvendelse på ydelser i form af renovering af ejendomme, der faktisk anvendes til beboelsesformål både før og efter udførelsen af de nævnte ydelser. Den nedsatte momssats, der er fastsat i punkt 2.24 i liste I i bilaget til momsloven, finder således ikke anvendelse på ydelser i form af renovering af fast ejendom, der i lighed med de ejendomme, der var genstand for de fem kontrakter i denne doms præmis 13 om leje af bygge- og anlægsarbejder, udelukkende er »bestemt« til beboelsesformål i den forstand, at de er godkendt til dette formål, men at de ikke faktisk er beboede på tidspunktet for leveringen af disse ydelser.

19 Da punkt 2.24 i liste I i bilaget til momsloven har gennemført nr. 2) i bilag IV til momsdirektivet i portugisisk ret, er den forelæggende ret af den opfattelse, at det er nødvendigt at anmode Domstolen om at fortolke sidstnævnte bestemmelse. Ifølge den forelæggende ret er det navnlig nødvendigt at afklare, under hvilke betingelser en levering af ydelser i form af renovering af ejendomme kan være omfattet af den nedsatte afgiftssats, der finder anvendelse på virksomhed med »reparation og renovering af private boliger«, der er nævnt i den nævnte bestemmelse i momsdirektivet.

20 I denne henseende har den forelæggende ret anført, at Domstolen i dom af 5. maj 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C-218/21, EU:C:2022:355), fastslog, at nr. 2) i bilag IV til momsdirektivet for det første omfattede to særskilte aktiviteter, nemlig reparation og renovering, og for det andet fandt anvendelse på private boliger, dvs. ejendomme, der tjener til privat beboelse, og som ikke anvendes til erhvervsmæssige formål, til levering af ydelser eller til midlertidig anvendelse, såsom hoteller. Domstolen har imidlertid ikke udtalt sig om fortolkningen af begrebet »private boliger«.

21 På denne baggrund har Supremo Tribunal Administrativo (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er [nr. 2)] i bilag IV til momsdirektivet til hinder for en bestemmelse i national ret, hvorefter den nedsatte momssats kun kan anvendes på arbejdskontrakter med henblik på reparation og renovering af fast ejendom, der omfatter private boliger, som er beboede på det tidspunkt, hvor dette arbejde udføres?«

Det præjudicielle spørgsmål

22 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om nr. 2) i bilag IV til momsdirektivet skal fortolkes således, at det er til hinder for en national lovgivning, der vedrørende anvendelsen af en nedsat momssats på ydelser i form af reparation og renovering af private boliger fastsætter en betingelse om, at de pågældende boliger faktisk anvendes som bolig på det tidspunkt, hvor disse operationer finder sted.

23 Indtil det blev ophævet ved direktiv 2009/47, tillod nr. 2) i bilag IV til momsdirektivet, sammenholdt med direktivets artikel 106, medlemsstaterne at anvende en nedsat momssats på ydelser vedrørende »reparation og renovering af private boliger, bortset fra materialer, som udgør en betydelig del af værdien af den leverede ydelse«.

24 Da der ikke findes en henvisning til medlemsstaternes lovgivning eller en relevant definition i momsdirektivet, skal udtrykkene i bilag IV, nr. 2), til nævnte direktiv fortolkes ensartet og uafhængigt af de kvalificeringer, der anvendes i medlemsstaterne, i overensstemmelse med deres sædvanlige betydning i almindelig sprogbrug, idet der skal tages hensyn til den kontekst, hvori de anvendes, og de mål, der følges med den lovgivning, som de udgør en del af (dom af 5.5.2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C-218/21, EU:C:2022:355, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

25 Hvad for det første angår den sædvanlige betydning i almindelig sprogbrug af ordene, der er anvendt i denne bestemmelse, og navnlig af udtrykket »private boliger« bemærkes, at udtrykket »bolig« almindeligvis betegner en fast ejendom, eller endda en løsøregenstand, eller en del heraf, som er beregnet til beboelse, og som derfor tjener som bolig for en eller flere personer. Tillægsordet »privat« gør det desuden muligt at foretage en sondring i forhold til ikke-private boliger, såsom tjenesteboliger eller hoteller (dom af 5.5.2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C-218/21, EU:C:2022:355, præmis 34).

26 Det følger heraf, at de reparations- og renoveringsydelser, der er omhandlet i nr. 2) i bilag IV til momsdirektivet, derfor skal anses for at vedrøre ejendomme, der anvendes til privat beboelse, mens ydelser vedrørende ejendomme, der anvendes til andre formål, f.eks. erhvervsmæssige, ikke er omfattet af denne bestemmelse (dom af 5.5.2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C-218/21, EU:C:2022:355, præmis 35).

27 For så vidt som de ydelser, der er omhandlet i nr. 2) i bilag IV til momsdirektivet, i overensstemmelse med den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 25 og 26, vedrører ejendomme, der tjener som bolig for en eller for flere personer, og som anvendes til privat beboelse, fremgår det af ordlyden af denne bestemmelse, at den tager sigte på disse ejendommers faktiske anvendelse med henblik på beboelse. Såvel begrebet bolig som kravet om anvendelse af en ejendom henviser nemlig til en konkret udnyttelse heraf.

28 Henset til ordlyden af nr. 2) i bilag IV til momsdirektivet skal det således indledningsvis fastslås, at en ejendom, der, selv om den er godkendt til beboelsesformål, ikke faktisk anvendes til dette formål på den dato, hvor de omhandlede renoverings- eller reparationsydelser udføres, ikke er omfattet af denne bestemmelses anvendelsesområde. Derudover er renoverings- eller reparationsydelser, der vedrører ejendomme, som på tidspunktet for leveringen af disse ydelser anvendes af deres ejer til erhvervs- eller investeringsmæssige formål, udelukket fra nævnte bestemmelses anvendelsesområde.

29 For det andet underbygger den sammenhæng, hvori nr. 2) i bilag IV til momsdirektivet indgår, den fortolkning, hvorefter den nedsatte momssats kun finder anvendelse på renoverings-

og reparationsydelser vedrørende ejendomme, der faktisk anvendes som bolig.

30 For det første udgør denne bestemmelse, derved at den gør det muligt at anvende en nedsat momssats, en undtagelse fra princippet om anvendelse af normalsatsen for momsen, og den skal derfor fortolkes strengt (jf. i denne retning dom af 19.12.2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, præmis 25, og af 5.5.2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C-218/21, EU:C:2022:355, præmis 40).

31 For det andet fremgår det af momsdirektivets artikel 106, sammenholdt med direktivets artikel 107, at for at kunne drage fordel af en nedsat momssats skal de ydelser, der er opregnet i nr. 2) i bilag IV til dette direktiv, i stor udstrækning leveres direkte til de endelige forbrugere. En renoverings- eller reparationsydelse, der leveres til et selskab eller en fysisk person, som ejer en bolig til beboelsesformål, uden at denne bolig dog faktisk anvendes til disse formål, kan imidlertid ikke anses for at være leveret til en endelig forbruger, lige så lidt som en renoveringsydelse, der leveres til et selskab eller en fysisk person, der i forbindelse med udøvelsen af sin erhvervsmæssige virksomhed anvender en ejendom til erhvervsmæssige formål og ikke som bolig.

32 For det tredje, og således som det fremgår af punkt 31-33 i generaladvokatens forslag til afgørelse, er en fortolkning af nr. 2) i bilag IV til momsdirektivet således, at alene renoverings- og reparationsydelser, der er bestemt til ejendomme, som faktisk er beboet på tidspunktet for udførelsen af arbejderne, er omfattet af anvendelsesområdet for denne bestemmelse, i overensstemmelse med de formål, der forfølges med vedtagelsen af en nedsat afgiftssats, som tilsigter at begunstige forbrugeren.

33 For en erhvervsdrivende, som har ret til at fradrage indgående moms, er det uden betydning, om leveringen af renoverings- eller reparationsydelser pålægges normalsatsen eller den nedsatte sats, eftersom den pågældende under alle omstændigheder aflastes for den afgift, der er forbundet med disse ydelser, ved at udøve sin ret til fradrag af moms. Anvendelsen af en nedsat sats på disse ydelser begunstiger derimod den endelige forbruger, som faktisk bor i den faste ejendom, der er genstand for arbejdet, og som ikke har ret til fradrag af indgående moms.

34 Denne forbruger kan således, takket være anvendelsen af denne nedsatte afgiftssats, benytte sig af ydelserne i form af renovering og reparation af den bolig, som vedkommende faktisk anvender til beboelsesformål, til en lavere pris end den, vedkommende ville have skullet betale, hvis disse ydelser blev beskattet efter normalsatsen. Det afgørende element ved bedømmelsen af, om forbrugeren kan begunstiges ved anvendelsen af den nedsatte momssats, er den omstændighed, at ejendommen på det tidspunkt, hvor udgiften opstår, faktisk anvendes som bolig af forbrugeren.

35 Endelig skal det for det fjerde præciseres, at det for at antage, at en fast ejendom faktisk er beboet, ikke er nødvendigt, at den under udførelsen af arbejderne benyttes af personer, der har fast bopæl dér eller ej. For det første ændres en faktisk anvendelse med henblik på beboelse ikke af den omstændighed, at ejendommen kun anvendes i nogle få perioder af året. For det andet ændrer den omstændighed, at en privat bolig ikke anvendes i en vis periode, ikke dens karakter af privat bolig.

36 Henset til samtlige disse grunde skal det præjudicielle spørgsmål besvares med, at nr. 2) i bilag IV til momsdirektivet skal fortolkes således, at denne bestemmelse ikke er til hinder for, at en national lovgivning fastsætter anvendelsen af en nedsat momssats på ydelser i form af reparation og renovering af private boliger, på betingelse af, at de pågældende boliger faktisk anvendes som bolig på det tidspunkt, hvor disse operationer finder sted.

Sagsomkostninger

37 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 parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

Nr. 2) i bilag IV til Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem,

skal fortolkes således, at

denne bestemmelse ikke er til hinder for, at en national lovgivning fastsætter anvendelsen af en nedsat momssats på ydelser i form af reparation og renovering af private boliger, på betingelse af, at de pågældende boliger faktisk anvendes som bolig på det tidspunkt, hvor disse operationer finder sted.

Underskrifter

* Processprog: portugisisk.